

DEBRECENI EGYETEM
AGRÁRTUDOMÁNYI CENTRUM
AGRÁRGAZDASÁGI ÉS VIDÉKFEJLESZTÉSI KAR
SZÁMVITELI ÉS PÉNZÜGYI TANSZÉK

**INTERDISZCIPLINÁRIS TÁRSADALOM- ÉS AGRÁRTUDOMÁNYOK
DOKTORI ISKOLA**

Doktori iskola vezető: Dr. Szabó Gábor, MTA Doktora

**A MEZŐGAZDASÁGI VÁLLALKOZÁSOK JÖVEDELEM-
SZÁMÍTÁSÁNAK MÓDSZERTANI KÉRDÉSEI AZ EURÓPAI
UNIÓ NÉHÁNY ORSZÁGÁBAN**

Készítette:

Dékán Tamásné Dr. Orbán Ildikó

Témavezető:

Dr. Kozma András

egyetemi tanár

a mezőgazdasági tudományok kandidátusa

DEBRECEN

2006.

**A MEZŐGAZDASÁGI VÁLLALKOZÁSOK JÖVEDELEM-SZÁMÍTÁSÁNAK
MÓDSZERTANI KÉRDÉSEI AZ EURÓPAI UNIÓ NÉHÁNY ORSZÁGÁBAN**

Értekezés a doktori (PhD) fokozat megszerzése érdekében
a Gazdálkodás- és szervezéstudományok tudományágban

Írta: Dékán Tamásné Dr. Orbán Ildikó okleveles közgazdász, okleveles jogász

A doktori szigorlati bizottság:

	név	tud. fok.
elnök:	Dr. Szabó Gábor	MTA Doktora
tagok:	Dr. Tóth Pál	közgazdaság-tudományok
kandidátusa		
	Dr. Kuti István	közgazdaság-tudományok
kandidátusa		

A doktori szigorlat időpontja: 2003. március 13.

Az értekezés bírálói:

név, tud. fok	aláírás
.....	
.....	
.....	

A bíráló bizottság:

	név, tud. fok	aláírás
elnök:		
titkár:		
tagok:		
		
		
		
		

Az értekezés védésének időpontja: 200.....

TARTALOMJEGYZÉK

Tartalomjegyzék	1
Rövidítések jegyzéke	3
Bevezetés, célkitűzés	4
1. A téma módszertani megközelítése	7
2. Szakirodalmi áttekintés	11
2.1. Definiálási kérdések: Jövedelem, jövedelmezőség	11
2.1.1. A közgazdasági értelemben vett jövedelem	12
2.1.2. A jövedelem, mint számviteli eredmény	13
2.1.3. A jövedelem üzemtani meghatározása	16
2.1.4. A jövedelem meghatározása a tesztüzemi rendszerben	20
2.1.5. A jövedelmezőség definiálása	21
2.1.6. Jövedelem és jövedelmezőség: javaslat egységes értelmezésre	27
2.2. Információs igény, információs rendszerek	29
2.2.1. Számvitel, mint információs rendszer	34
2.2.1.1. Pénzügyi kimutatások	38
2.2.1.2. EU irányelvek, nemzetközi számviteli standardok	40
2.2.2. Mezőgazdasági Számviteli Információs Hálózat	45
2.2.2.1. Mezőgazdasági Számviteli Információs Hálózat célja, felépítése, tevékenysége	48
2.2.2.2. A tesztüzemi adatgyűjtés	50
2.2.3. A Mezőgazdasági Számlák Rendszere (MSZR) és a folyamatlemező agrárszektor modell (SPEL)	52
2.3. Vállalkozások teljesítményének megítélése	57
2.3.1. Pénzügyi elemzés	57
2.3.2. A vállalkozások teljesítményének megítélése a tesztüzemi rendszerben	67
3. A jövedelem-számítás módszerei az Európai Unióban, különös tekintettel Magyarországra, Nagy-Britannia és Hollandia gyakorlatában	71
3.1. A Jövedelem kimutatása az Európai Unióban	71
3.1.1. A jövedelem kimutatása az Európai Unió irányelveiben	71
3.1.2. Jövedelem a nemzetközi számviteli standardok értelmében	73
3.1.3. A jövedelemszámítás gyakorlata az Európai Unió tesztüzemi rendszerében (FADN)	76
3.2. A jövedelem számítása Magyarországon	81
3.2.1. A jövedelem számviteli kimutatása Magyarországon	81
3.2.2. A jövedelemszámítás gyakorlata a magyar tesztüzemi rendszerben (MSZIH)	87
3.3. A jövedelem és a jövedelmezőség vizsgálata Nagy-Britanniában	99
3.3.1. Gazdasági társaságok beszámolási kötelezettsége Nagy-Britanniában	100
3.3.2. A Nagy-Britanniában és Magyarországon használt eredménykimutatás összehasonlítása	102
3.3.3. A jövedelemszámítás gyakorlata Nagy-Britanniában	103
3.4. A jövedelem és a jövedelmezőség vizsgálata Hollandiában	108
3.4.1. Mezőgazdasági vállalkozások beszámolási kötelezettsége Hollandiában, valamint a holland és magyar eredménykimutatás összehasonlítása	108
3.4.2. Mezőgazdasági vállalkozások jövedelemszámításának gyakorlata Hollandiában	111
3.4.3. A jövedelem meghatározása a holland tesztüzemi rendszerben (LEI)	112

<u>4. A mezőgazdasági vállalkozások jövedelem-számítási módszereinek összehasonlító elemzése</u>	116
<u>4.1. A modell megfogalmazása</u>	116
<u>4.2. modellvállalkozás jövedelmének kimutatása az egyes jövedelemszámítási módszerek alapján</u>	118
<u>4.2.1. Számviteli törvények, standardok által előírt eredménykimutatások (IAS, magyar, angol, holland)</u>	119
<u>4.2.2. Tesztüzemi eredménykimutatások (MSZIH, FADN, LEI)</u>	122
<u>4.2.3. Használdozati költséggel kalkuláló jövedelemszámítási módszer (angol)</u>	126
<u>4.2.4. Jövedelemkategóriák a számviteli és tesztüzemi eredménykimutatásokban</u>	127
<u>5. Összefoglalás</u>	130
<u>6. Summary</u>	138
<u>7. Új és újszerű tudományos eredmények</u>	145
<u>Szakirodalmi jegyzék I.</u>	146
<u>Szakirodalmi jegyzék II.</u>	156
<u>Melléklet</u>	160
<u>Ábrajegyzék</u>	202
<u>Táblázatok jegyzéke</u>	203

RÖVIDÍTÉSEK JEGYZÉKE

AKI	Agrárgazdasági Kutató Intézet
APEH	Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal
AVOP	Agrárgazdasági és Vidékfejlesztési Operatív Program
EAA	Economic Accounts for Agriculture Mezőgazdasági Számlák Rendszere
ESU	European Size Unit Az Európai Unió standardizált méretegysége (= EUME)
EU	Európai Unió
EUROSTAT	Európai Községek Statisztikai Hivatala
FADN	Farm Accountancy Data Network Mezőgazdasági Számviteli Információs Hálózat
FBS	Farm Business Survey Mezőgazdasági Üzleti Adatfelvétel (Nagy-Britannia)
FRS	Financial Reporting Standards Pénzügyi Jelentések Standardjai (Nagy-Britannia)
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles Általánosan Elfogadott Számviteli Elvek
IAS	International Accounting Standards Nemzetközi Számviteli Standardok
IASB	International Accounting Standards Board Nemzetközi Számviteli Standardok Bizottsága (2001-)
IASC	International Accounting Standard Committee, Nemzetközi Számviteli Standardok Bizottsága (-2001)
IFRS	International Financial Reporting Standards Nemzetközi Beszámolóképzési Standardok
KSH	Központi Statisztikai Hivatal
MSZIH	Mezőgazdasági Számviteli Információs Hálózat
MSZR	Mezőgazdasági Számlák Rendszere
NSZER	Nemzetgazdasági Számlák Európai Rendszere
NSZR	Nemzetgazdasági Számlák Rendszere
SFH	Standard fedezeti hozzájárulás

BEVEZETÉS, CÉLKITŰZÉS

Ahogy Magyarország egyre közelebb került a csatlakozás várható időpontjához, a szakemberek fokozottan szükségét érezték a meglévő rendszerek harmonizálásának és az EU országokban alkalmazott gyakorlathoz történő alkalmazkodásnak. Ezzel párhuzamosan a számvitel nemzetközi fejlődése és a hatályos törvény végrehajtása során jelentkező problémák felmerülése indokolta, hogy új számviteli törvény kerüljön megfogalmazásra. A törvény elfogadásával a magyar számviteli szabályozás még közelebb került az Európai Unió gyakorlatához. Az alkalmazkodás és harmonizáció tehát a számvitel területén a 2000. évi C. tv. kihirdetésével részben megvalósult. Az EU által támasztott követelményeknek hazánk többek között az FADN (Farm Accountancy Data Network) mezőgazdasági tesztüzemi hálózat magyarországi bevezetésével és a Mezőgazdasági Számlák Rendszerének működtetésével is meg kívánt felelni. A számviteli közelítés és az információs rendszerek harmonizációjára való törekvés ellenére a vállalkozások teljesítményének megítélése, jövedelem-számításának és jövedelmezőségének elemzési gyakorlata sok tekintetben különbségeket mutat. Tekintettel arra, hogy a magyar mezőgazdasági vállalkozások finanszírozási és jövedelmezőségi problémái a magyar gazdaság fontos kérdéseit jelentik, szükségesnek tartom összehasonlítani az Európai Unió néhány országában a mezőgazdasági vállalkozások jövedelem-számítása során alkalmazott módszereket.

Az uniós csatlakozásra való felkészüléssel és tagsággal együtt járó kötelezettségek és feladatok fontos részét képezte a mezőgazdaság helyzetének vizsgálata és a mezőgazdasági tevékenység elemzése is. A rendszerváltás óta eltelt időszakban a mezőgazdaságban termelési, piaci, pénzügyi és szabályozási tényezők együttes hatásaként az ágazat jövedelemtermelő képessége romlott, amely hosszútávon csökkenti versenyképességi, piacrajutási esélyeinket is. A jövedelemhiány többek között a termelés volumenének visszaesésére, a beszűkülő értékesítési lehetőségekre (belső piac, export), az agrárrolló nyílására, a támogatások nem megfelelő mértékére, stb. vezethető vissza. Márpedig a termelőalapok megújítását, a fejlesztéseket az értékcsökkenésen túl a mezőgazdasági vállalkozások által megtermelt nettó jövedelemnek kell/kellene finanszíroznia. **(ALVINCZ – GUBA, 2003)** A magyar agrárium kedvezőtlen jövedelmi helyzetére, hatékonysági és finanszírozási problémáira

tekintettel napjainkban egyre nagyobb jelentőségű hazánk mezőgazdasági adottságainak ésszerű kihasználása, az anomáliák megszüntetése, a mezőgazdasági tevékenység egyértelmű, egységes megítélése.

A jövedelem, jövedelmezőség fogalmi tisztázásának, kimutatási módszereinek kiemelt jelentősége abban rejlik, hogy a hagyományosan elfogadott fogalmakon, mutatókon túl a vállalatok/vállalkozások nemzetközi megítélésének gyakorlata (pl. banki hitelképesség-vizsgálat, stb.), a hazai és nemzetközi gazdaságpolitika, illetve az EU támogatási rendszere is időről-időre olyan új kategóriákat, módszereket alkot, amelyek egy időre jelentősen befolyásolhatják a különböző ágazatban szereplő vállalatok tevékenységének értékelését. Ezt a helyzetet felismerve célszerű áttekinteni azokat a számviteli, vállalatgazdaságtani és közgazdaságtani kategóriákat, illetve azokat a jövedelemszámítási módszereket, amelyeknek a gazdasági, ezen belül kiemelten a mezőgazdasági tevékenység eredményeinek értékelése során napjainkban különös jelentősége van.

A fentiekre tekintettel *az értekezés általános, összegző célkitűzéseként az Európai Unió néhány tagországában, így a Nagy-Britanniában, Hollandiában és Magyarországon alkalmazott elemzési módszerek bemutatását, összehasonlító elemzését fogalmaztam meg.*

E fő célkitűzés teljesítéséhez elengedhetetlennek tartottam rész-célkitűzések megválaszolását:

- *a fogalomtisztázás érdekében a számviteli, vállalatgazdaságtani, közgazdaságtani szakirodalomban fellelhető jövedelem/jövedelmezőség fogalmának bemutatását, egybevetését, értelmezését* tűztem ki munkám kiindulópontjául tekintettel arra, hogy a szakirodalom tanulmányozása során szembesültem azzal a ténnyel, hogy a különböző tudományterületek eltérően fogalmazzák meg a két fogalom lényegét,
- *a mezőgazdasági vállalkozások jövedelmezőségének megítélésében fontos szerepet játszó információs rendszerek bemutatása:*
 - Számviteli információs rendszer (Pénzügyi kimutatások, Számviteli irányelvek)

- Mezőgazdasági Számviteli Információs Hálózat (továbbiakban MSZIH)
 - a makroszintű információkat szolgáltató Mezőgazdasági Számlák Rendszere (továbbiakban MSZR), mely elemzés-módszertanának ismertetésétől e dolgozat keretei között eltekintek, tekintettel arra, hogy dolgozatomban nem a magyar agrárszektor, hanem közvetlenül a mezőgazdasági vállalkozásokat érintő jövedelem-számítási módszerek elemzésével foglalkozom,
- *a fő célkitűzés megválaszolása érdekében az előzőekben bemutatott elemzési módszerek összehasonlítása érdekében modellszámítás során a következőkre kerestem a választ:*
- *az egységesnek tűnő európai szabályozás ellenére vannak-e eltérések az egyes tagországok gyakorlatában,*
 - *amennyiben vannak eltérések, különböző mértékű lesz-e a kimutatott jövedelem,*
 - *mennyiben tér el egymástól a számviteli eredmény és a bemutatott tesztüzemi és egyéb elemzési módszerek révén kimutatott jövedelem,*
 - *mely tényezők befolyásolják/befolyásolhatják lényegesen az eltérő eredmények kimutatását,*
 - *mekkora a jövedelmet befolyásoló tényezők változásának eredményre gyakorolt hatása a különböző jövedelemszámítási módszerek alkalmazása esetén.*

1. A TÉMA MÓDSZERTANI MEGKÖZELÍTÉSE

A célkitűzések megvalósítása érdekében a dolgozat megírása során saját adatgyűjtésekre, hazai és külföldi szakirodalomra, jelenleg hatályos jogszabályokra, külföldi tanulmányútjaimon szerzett tapasztalatokra, az AKI által koordinált tesztüzemi rendszer (MSZIH) információira, valamint a tesztüzemi rendszert országos és megyei szinten működtető szakemberekkel folytatott személyes beszélgetéseken szerzett információkra támaszkodtam.

A jövedelemszámítás összehasonlító vizsgálatához Magyarországon kívül Nagy-Britannia és Hollandia került kiválasztásra, a következő indokok alapján:

- a dolgozat megírásához szükséges adatgyűjtés, információszerzés során módomban nyílt Nagy-Britannia és Hollandia szakirodalmának tanulmányozására a Middlesex University Business School, illetve a Harper Adams University College intézményeiben folytatott kutatómunkának köszönhetően,
- választásomat az a tény is alátámasztotta, hogy mind Nagy-Britannia, mind Hollandia mezőgazdasága, valamint az agrárvállalkozások teljesítményének elemzése jelentős múltra tekint vissza, és kialakult a kifejezetten mezőgazdasági sajátosságokat figyelembe vevő jövedelemkalkulációk gyakorlata.

Ebből kifolyólag a vizsgált EU-tagországok (Nagy-Britannia, Hollandia, Magyarország) jövedelem-számítási módszereinek megismerése angol, holland, és magyar egyetemi jegyzetek és ezen országok oktatóival történő személyes interjúk, a jogszabályok és a vonatkozó szakirodalom alapján történt.

Az értekezés szerkezetét tekintve a szakirodalmi áttekintést követően szöveges értékelés és összehasonlító táblázatok alkalmazásával *az Európai Unió, különös tekintettel Hollandia, Nagy-Britannia, valamint Magyarország jövedelemszámítási gyakorlatának, módszereinek általános bemutatására, leíró jellegű összehasonlító elemzésére* kerül sor. A fejezetben röviden ismertetem az EU és az egyes országok beszámolási rendszerét, majd a számviteli eredménykimutatások formátumainak,

valamint a mezőgazdasági tevékenység elemzésére és bemutatására hivatott tesztüzemi rendszer különböző országokban alkalmazott eredménylevezetési sémáinak, jövedelemkategóriáinak bemutatására térek rá. Az alapvető beszámolók bemutatása után a beszámolókon alapuló, ám mégis többletinformációt szolgáltató jövedelemkategóriák és a használdozat költséggel kalkuláló jövedelemszámítási metódus kerül ismertetésre.

A leíró jellegű összehasonlítást követően a mezőgazdasági vállalkozások ***jövedelem-számítási módszereinek összehasonlító elemzése*** során ***tényszámokra, modellkalkulációra építve*** a módszertani különbségek okozta eltérések bemutatása, vizsgálata kerül a fókuszpontba.

A modell elkészítésének folyamata a következő hat lépésben foglalható össze:

- Célok meghatározása: Annak a kérdésnek a megválaszolása, hogy a modellvállalkozás jövedelme a különböző jövedelemszámítási metódusok alkalmazásával eltérően alakulna-e.
- A fontos tényezők meghatározása: A modellezés keretében meghatározásra kerülnek azok a tényezők, amelyek az egyes elemzési módszerek értelmében az eredményeket befolyásolják. A modell tartalmazza az egyes országokban alkalmazásban lévő számviteli, tesztüzemi és használdozati költséggel kalkuláló jövedelem-levezetések valamennyi fontos elemét.
- A modell megszerkesztése: A modellvállalkozás adatainak Excel-táblázatba történő felvitelével, az adatoknak a különböző jövedelemszámítási módszerek szerint történő levezetésével keresek választ a célkitűzésben megfogalmazott kérdésekre.
- A modell érvényességének ellenőrzése és biztosítása: A modell elkészültével alapvető fontosságú az eredményadatok pontosságának ellenőrzése.
- A modell dokumentálása: A számítások elvégzését követően kerül sor a jövedelemszámítási módszerek eltéréseinek szöveges bemutatására, illetőleg az egyes számítási metódusok szerinti különböző jövedelemkategóriák különbségeinek leírására.

Az egyes módszerek által kimutatott jövedelem összehasonlítása céljából egy egyéni és egy társas vállalkozási formában működő mezőgazdasági vállalkozás

modellje kerül megfogalmazásra. A modellvállalkozás adatainak meghatározása során - az összehasonlíthatóság és a modell valósághűsége érdekében - minden jövedelemszámítási módszer esetében a magyar tesztüzemi rendszert működtető AKI által összeállított adatsorokat veszem alapul, és mindkét vállalkozási forma esetében olyan modell megfogalmazására törekszek, amely a középső SFH-kategória (egyéni gazdaság esetén 2,5-7,0 mFt SFH-érték, míg társas vállalkozások esetén 25-80 mFt SFH-érték között) értékeinek felel meg. A modell tartalmazza az egyes országokban alkalmazásban lévő számviteli, tesztüzemi és egyéb kalkulációs sémákban testet öltő jövedelem-levezetések valamennyi fontos elemét, a modellezés keretében meghatározásra kerülnek azok a tényezők, amelyek az egyes elemzési módszerek értelmében az eredményeket befolyásolják. Ahol lehetőség van az összköltség és a forgalmi költség eljárással készülő eredménykimutatás közötti választásra, ott modellemhez minden esetben az összköltség eljárással készült eredménykimutatást használom. A modellezés eredményei táblázatok, ábrák, Excel-tábla segítségével kerülnek bemutatásra. ***A modellvállalkozás jövedelmének a megismert elemzési módszerekkel történő vizsgálata során különös hangsúlyt kap az a kérdés, hogy a vállalkozás kimutatott eredménye hogyan alakul a különböző módszerek alkalmazásával. A modellszámítás során az eltérő módszerekkel elemzett modellvállalkozás adatainak alakulása, a módszertani különbségek okozta eltérések bemutatása, vizsgálata kerül a fókuszpontba.***

Az óriási adathalmaz miatt és a könnyebb átláthatóság érdekében először az eredményszámítási módszerek csoportosításával három kategórián belül történt az összehasonlítás:

- Számviteli törvények, standardok által előírt eredménykimutatások (IAS, magyar, angol, holland)
- Tesztüzemi eredményszámítások (MSZIH, FADN, LEI) és az
- Egyéb jövedelemkalkulációs sémák (angol, holland) alapján.

A számviteli eredménykimutatásokból számítható jövedelem mind az egyéni, mind a társas modellvállalkozás esetében kimutatásra kerül, tekintettel arra, hogy a szolgáltatott adatokból mindkét esetben elkészíthető az eredménykimutatás (bár annak összeállítása csak a társas vállalkozásokra kötelező érvényű).

A tesztüzemi eredményszámítások során elsősorban a nemzeti sajátosságokra kívánok rávilágítani, és a modellvállalkozás uniós, magyar és holland tesztüzemi eredménykimutatásból származtatható jövedelemkategóriának alakulását vonom vizsgálat alá. Tekintettel arra, hogy a LEI jövedelemkategóriái csak családi gazdaság esetén értelmezhetőek, a tesztüzemi eredménykategóriák összehasonlítását az egyéni modellgazdaság adatai alapján végzem el.

A használdozati költséggel kalkuláló angol eredménylevezetés és holland tesztüzemi jövedelem-meghatározás során a saját munka, saját tőke és saját föld felhasználásának értéke a következő információk alapján kerül meghatározásra:

- A gazdálkodó számított munkabérének meghatározásához a jelenleg érvényes magyar minimálbérrel (2006. évben: 62.500 Ft/hó) kalkuláltam. A családi jövedelem kategóriájának számítása során a családtagok számított munkajövedelme két segítő családtag minimálbérrel kalkulált munkajövedelmeként került kimutatásra.
- A számított kamatköltséget a modellvállalkozás saját tőkéjére (az AKI egyéni gazdaságok középső méretkategóriájának értéke alapján, az egyéni gazdaságoknál pl. $474\text{eFt/ha} \cdot 39$ mezőgazdasági terület) vetített kalkulált 10 %-os kamatlábbal számoltam.
- A számított bérleti díjjal kapcsolatban megjegyzendő, hogy mivel a modellvállalkozás 25 ha saját földdel rendelkezik, ennek megfelelő bérleti díjjal kell korrigálni a használdozati költséggel való számítások során. A bérleti díjak 2-5%-os hozamot biztosítanak a föld árára, mint tőkére vetítve a <http://www.foldbroker.hu/piac.htm> honlap adatai szerint. A számításaimhoz az Alföld földárait vettem alapul (<http://www.foldbroker.hu/piac.htm>, 300-500 eFt/ha). Ennek megfelelően a 25 hektár saját föld 400 eFt/ha-os vételárára vetített 5%-os bérleti díjjal kalkuláltam. A honlap adatai szerint a holland területen a földárak 16.000-32.000 euro/ha körül alakulnak, Nagy-Britanniában 4.000-16.0000 euro/ha között mozog a földárak sávja. Számításaim során azonban a különböző módszerek összehasonlítása érdekében ugyanazon földárakkal számoltam.

2. SZAKIRODALMI ÁTTEKINTÉS

2.1. DEFINIÁLÁSI KÉRDÉSEK: JÖVEDELEM, JÖVEDELMEZŐSÉG

A szakirodalom tanulmányozása során szembesültem azzal a ténnyel, hogy a jövedelem, illetve ezzel összefüggésben a jövedelmezőség definíciója a szakirodalomban nem egységes. Az eltérő szempontú megközelítések különbözőképpen fogalmazzák meg a jövedelem lényegét, „a különböző diszciplínák – közgazdaságtan, agrárgazdaságtan, vállalati gazdaságtan, üzemtan, számvitel és pénzgazdálkodás – sokszor használnak szinonim értelemben különböző kifejezéseket vagy formailag azonosakat eltérő tartalommal” (NEMESSÁLYI – NEMESSÁLYI, 2003). A különböző tudományági, hagyományosan elfogadott meghatározásokon, mutatókon túl a hazai és nemzetközi gazdaságpolitika, többek között az EU támogatási rendszere is időről-időre olyan új kategóriákat és kifejezéseket alkot, amelyek a különböző ágazatokban szereplő vállalatok megítélését jelentősen befolyásolhatják. Ezt a helyzetet felismerve a jövedelemszámitási módszerek bemutatása előtt célszerűnek látom áttekinteni a mezőgazdasági tevékenység teljesítményének értékelése során kiemelt jelentőségű számviteli, vállalatgazdaságtani és közgazdaságtani kategóriákat.

Munkám kiindulópontjául tehát az elmúlt időszak hazai és nemzetközi szakkönyveiben definiált kifejezések áttekintését, a jövedelem és a jövedelmezőség értelmezését tűztem ki célul. A lehatárolt jövedelem-fogalom alapvető feltétele az elemzési módszerek összehasonlító elemzésének, a gyakorlatban pedig az azonos területen működő vállalatok összehasonlíthatóságának, a vállalati teljesítmény megítélésének, többek között az igényelt támogatások odaítéléséhez és a vállalatok hitelképességének megítéléséhez is.

A vállalkozás működésének célja a magántulajdonra épülő piacgazdaság keretei között a befektetett tőke értéknövekménye, vagyis a profit minél nagyobb összegének elérése. (SZAKÁL, 2000) A gazdálkodás tehát tulajdonképpen magában foglalja azt a törekvést, hogy maximális eredményt a lehető legkisebb erőforrás-felhasználással érjen el a vállalkozás, azaz minél hatékonyabban minél nagyobb jövedelem elérése a cél.

2.1.1. A közgazdasági értelemben vett jövedelem

Közgazdasági értelemben a *jövedelem* nem más, mint a termelési tényezők tulajdonosainak részesedése a termelési tényező segítségével előállított javakból. **(FOGARASSY – VASA, 2002)**. Ahogy az alább ismertetésre kerülő definíciók is megerősítik, a jövedelem és a jövedelmezőség vizsgálatakor nagy hangsúly helyeződik arra, hogy a jövedelem mely gazdasági szektorban képződik.

SAMUELSON - NORDHAUS, 2000 értelmezése szerint a jövedelem értelmezhető számviteli és közgazdasági értelemben is. A közgazdasági értelemben a szerzők szerint a jövedelem az értékesítési bevételek és a javak előállításához felhasznált tényezők teljes gazdasági költségének a különbsége, és megkülönböztetik a személyek (háztartások) jövedelmét és a nemzeti jövedelmet. „A jövedelem a személy vagy háztartás összes bevétele vagy pénze, amire adott időszakban (rendszerint egy év alatt) szert tesz. A jövedelem a munkabéreket, tulajdonosi jövedelmeket és kormányzati transzfereket öleli fel. A gazdaság nemzeti jövedelme az adott esztendőben keletkező munkajövedelmeket és tulajdonból származó jövedelmeket foglalja magába. A jövedelem egy időszak (általában egy év) alatt befolyó bérek, kamatok, osztalékok és egyéb bevételek összege az egyéneknél vagy nemzetnél.”

A makroökonómia a nemzeti szintű jövedelmet állítja a tudományterületi vizsgálódások középpontjába, amelyet különböző mutatókkal ír le **(FOGARASSY - VASA, 2002, illetve SOLT, 2001 alapján)**:

- GDP (gross domestic product, vagy bruttó hazai termék): az országban adott évben előállított, végső fogyasztásra szánt termékek és szolgáltatások összértéke, ami megegyezik az adott évben realizált összjövedelem értékével. Ez az elsődleges jövedelem.
- GNDI (gross national disposable income, bruttó nemzeti rendelkezésre álló jövedelem): az adott évben felhasználható összes jövedelem, azaz az ország állampolgárai által adott évben felhasználható bruttó jövedelem összege.
- GNI (gross national income, bruttó nemzeti jövedelem): az állampolgárok által realizált elsődleges jövedelem, vagy az ország állampolgárai által adott évben realizált összes elsődleges jövedelem.

- NDP (net domestic product, nettó hazai termék): az ország területén keletkezett nettó jövedelmek összessége. $NDP = GDP - \text{amortizáció}$
- NNDI (net national disposable income, nettó nemzeti rendelkezésre álló jövedelem) = GNDI – amortizáció
- NNI (net national income, nettó nemzeti jövedelem) = GNI - amortizáció

A makroökonómia által értelmezetti jövedelem tehát a nemzetgazdasági teljesítményt, eredményt kívánja meghatározni. A jövedelem mérésének célja az ország gazdasági teljesítményének mérése, a jövedelem keletkezésének, elosztásának, valamint a nemzet vagyonának számbavétele.

A mikroökonómia a gazdasági szereplők szemszögéből vizsgálja a gazdaság működését. Mikroökonómiai értelmezés szerint pozitív vállalati eredményről, gazdasági profitról akkor beszélhetünk, ha vállalat a fedezeti ponthoz tartozó mennyiségnél többet termel. A vállalat fedezeti pontját (break-even point) pedig akkor éri el, amikor összes árbevétele éppen fedezi a vállalat összes költségeit. A fedezeti pont elérése és a fölötte maradás a vállalkozás hosszú távú fennmaradásának feltétele.

HUSZTI, 1996 a jövedelmet elsősorban a természetes és jogi személyek szemszögéből vizsgálja. Véleménye szerint jövedelem minden olyan bevétel, ami vagyonnövekedést eredményez. Ebből kiindulva a jövedelmet további csoportokra bontja:

- amennyiben a jövedelem pénz formában jelenik meg, akkor pénzjövedelemről beszél,
- a tárgyi alakban képződő jövedelmet hozadéknak, míg
- a tevékenység érdekében visszaforgatott jövedelmet hozamnak nevezi.

2.1.2. A jövedelem, mint számviteli eredmény

A vállalkozási tevékenység megítélésére elsődlegesen a vállalkozás által elért eredményt használjuk, hiszen a vállalkozások működésének alapvető követelménye a jövedelmező gazdálkodás. Általánosságban azt mondhatjuk, hogy akkor jövedelmező az adott évi gazdálkodás, ha a vállalkozás értékesítési, egyéb, pénzügyi és rendkívüli

bevételei meghaladják költségeit és ráfordításait. Ebben az esetben az adózás előtti eredmény nyereségnek mondható. Az **eredmény** tehát leegyszerűsítve az időszaki bevételek, hozamok és költségek, ráfordítások különbsége:

- **HUSZTI, 1996** szerint az eredmény egyértelműen könyvelési fogalom, amely az árbevétel és a ráfordítás különbségeként áll elő. Ha különbségük pozitív, akkor nyereségről, ha negatív, veszteségről van szó.
- A jövedelem számviteli értelmezése szerint **SAMUELSON és NORDHAUS, 2000** az összes bevételt állítja szembe a megtermelt áruk elszámolható költségeivel, míg közgazdaságilag a jövedelem az értékesítési bevételek és a javak előállításához felhasznált tényezők teljes gazdasági költségének a különbsége.
- **ALEXANDER - BRITTON, 1994** művében teljes körű jövedelemről (comprehensive income) beszél, amelyet egy üzleti egység által egy meghatározott időszak alatt elért saját tőke-, vagy nettó aktíva-változásaként definiál. A teljes jövedelem (total income) kategóriáján belül négy csoportot határoz meg: a bevételek, ráfordítások, nyereségek, illetve veszteségek kategóriáját. Bár a szerző 4 külön csoportról beszél, véleményem szerint egyértelmű a kategóriák közötti egymásraépülés, a nyereségek és veszteségek kategóriája a bevételek és ráfordítások különbségeként számítható.
- **ACCA The Accounting Framework International Stream, 1999** egy a következő ún. üzleti egyenlőséget fogalmazta meg a megtermelt profit definiálása céljából: $P = I + W - Ci$, ahol P- profit, I – az eszközök nettó értékének növekedése, a tulajdonosi kivétet követően, W – az eredményelszámolási számlát érintő levonások, kivétek, Ci - az üzleti időszak alatt a vállalkozásba bevont tőkenövekmény összege. A vállalkozásba fektetett tőke negatív tételként jelentkezik, amire a szerzők azt a magyarázatot adják, hogy a tőkeinjekció révén az eszközök nettó értéke növekszik, attól függetlenül, hogy a vállalkozás ezt a tőkét nem termelte meg, jövedelem nem keletkezett belőle. Ez a definiálási módszer elsősorban a kisvállalkozások esetében lehet célravezető, hiszen e cégekre jellemző leginkább, hogy a tulajdonos személyes és vállalkozásban testet öltő vagyona nem különül el markánsan egymástól.

Az eredmény az összes hozam (bevétel $\pm$ aktivált saját teljesítmény értéke) és az összes ráfordítás, vagy a bevétel és az értékesített eszközök, szolgáltatások költségének különbözeteként határozható meg. Más szempontból vizsgálva azt is mondhatjuk, hogy számviteli értelemben az **eredmény** nem más, mint egy üzleti évre vonatkozóan a saját vagyon változásának összege, amit annak növekedése esetén nyereségnek, csökkenése esetén veszteségnek nevezünk. Az eredmény lehet **(KOZMA, 2001/a)**:

- Számított eredmény = Termelési érték¹ – Termelési költség²
- Realizált eredmény = Bevétel – Értékesített eszközök, szolgáltatások költsége, ráfordítása
- Pénzügyileg is realizált eredmény = Pénzügyileg is realizált bevétel - Értékesített eszközök, szolgáltatások költsége, ráfordítása

A számviteli kimutatásokból nyerhető jövedelemkategóriákat és azok egymásraépülését az 1. ábra tartalmazza.

1. ábra: Eredménykategóriák a magyar számviteli rendszerben

(Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye	Pénzügyi műveletek eredménye	Rendkívüli eredmény
Szokásos vállalkozási eredmény		
Adózás előtti eredmény		
Adózott eredmény		Adó
Mérleg szerinti eredmény	Osztalék	Eredménytartalék igénybevétele osztalékra

Forrás: JACOBS – OESTREICHER, 2000

¹ Termelési érték: az előállított eszközök és a teljesített szolgáltatások piaci áron számított értéke

² Termelési költség: a felhasznált élő és holt munka pénzben kifejezett értéke

2.1.3. A jövedelem üzemtani meghatározása

A közgazdasági és a számviteli jövedelemfogalmakat követően az alábbiakban az üzemtani jövedelemfogalmakat kívánom sorra venni.

- **COPELAND – KOLLER – MURRIN (1995)** szerint egy vállalat akkor hoz létre gazdasági profitot, ha az általa létrehozott jövedelem nagyobb, mint a felhasznált eszközök tőkeköltsége, és a gazdasági profit számítására modellt is felállított.
- **MAGDA (2003)** Samuelsonéhoz hasonlóan összeköti két tudományterület (számvitel és üzemgazdaság) jövedelemértelmezését: „Az üzemgazdasági jövedelemszámítás általában a termelési értékben foglalt (tervezett vagy előállított) jövedelem (mint érték) kimutatását célozza, a számviteli mérleg pedig a realizált jövedelmet állapítja meg.”
- **SZÉLES (1990)** szerint: „A jövedelem a termelési érték vagy árbevétel és a termelési költség különbözeteként megjelenő – konkrétan meg nem határozott – pénzben kifejezett gazdasági eredmények gyűjtőfogalma.”
- **TÓTH (1996)** a profit (nyereség) fogalmát Széleshez hasonlóan értelmezi: „egy vállalat nyeresége az értékesített termékei árbevételének és az ezt terhelő költségeknek a különbsége; termékenként vizsgálva, az egy termékre jutó nyereség”.

A jövedelem számítható, kalkulálható, tervezhető vállalati és ágazati szinten is. A jövedelmet mind **NEMESSÁLYI, 2005**, mind **BÓDI et al., 1985** hasonlóképpen határozza meg: attól függően, hogy a termelési értékből (vagy az azzal rokonítható ökonómiai kategóriából) mennyi és milyen típusú termelési költséget vonunk le – különböző költségcsoportosítási eljárásokat alkalmazva –, eltérő jövedelemkategóriákat kapunk. Az üzemtanban gyakran használt jövedelemkategória – főleg ágazati szinten – a fedezeti összeg, hozzáadott érték, a bruttó jövedelem, a fedezeti hozzájárulás, stb., melyek táblázatos formában történő összefoglalását a következő ábra tartalmazza.

2. ábra: Jövedelemkategóriák üzemtani definiálása

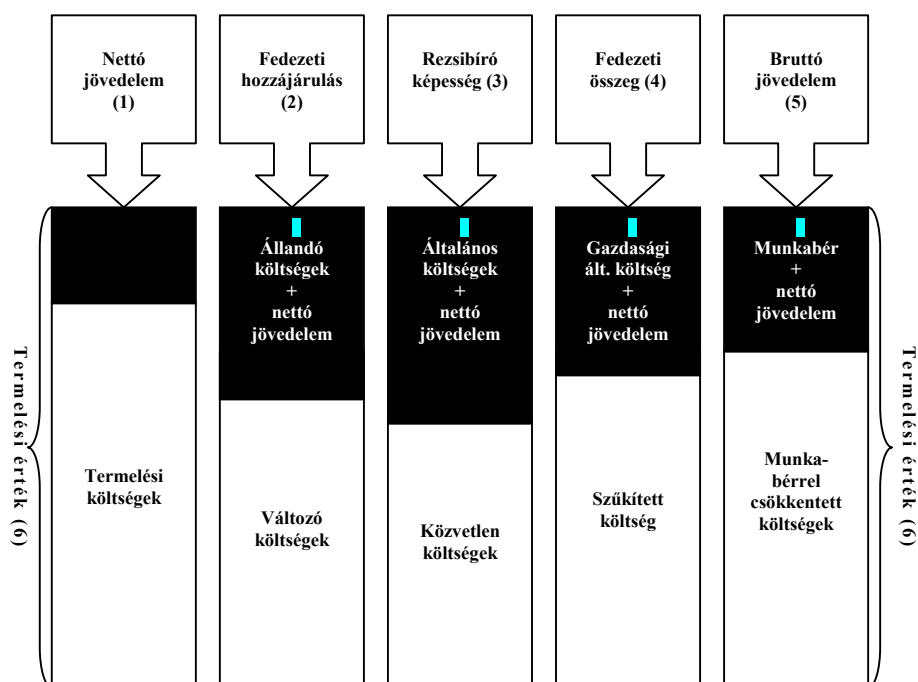


Figure 1: Definition of Profit Version

Profit (1), Gross Margin (2), Indirect Costs + Profit (3), Farm Level Indirect Costs + Profit (4), Labour + Profit (5), Output (6)

Forrás: NEMESSÁLYI, 2005

Az ábra által tartalmazott jövedelmi kategóriák a következők:

- $\text{Nettó jövedelem} / \text{Nyereség} = \text{Termelési érték} - \text{Összes termelési költség}$
- $\text{Fedezeti hozzájárulás (Gross margin)} = \text{Termelési érték} - \text{Változó költség} = \text{Nettó jövedelem} / \text{Nyereség} + \text{Állandó költség}$
- $\text{Rezsibíró képesség} = \text{Termelési érték} - \text{Közvetlen költség} = \text{Nettó jövedelem} / \text{Nyereség} + \text{Általános költség}$
- $\text{Fedezeti összeg} = \text{Termelési érték} - \text{Szűkített költség} = \text{Nettó jövedelem} / \text{Nyereség} + \text{Gazdasági általános költség}$
- $\text{Bruttó jövedelem} = \text{Termelési érték} - (\text{Összes termelési költség} - \text{Munkadíjak és munkabérek összege}) = \text{Nettó jövedelem} / \text{Nyereség} + \text{Munkadíjak és munkabérek összege}$

A vállalat eredményét az üzemtani szakemberek többek között az úgynevezett **hozzáadott érték** kategóriájával szokták jellemezni. „Az egyes termékek és szolgáltatások esetében a hozzáadott érték a bevétel és a felhasznált anyagokra, szolgáltatásokra eszközölt kiadások értékének különbözete. Vállalati szinten a bevételek

összegéből ki kell vonni az anyagi jellegű ráfordításokra eszközölt kiadásokat, a tartós eszközök elszámolt értékcsökkenését és a fizetett kamatokat.” (SZAKÁL, 2000)

A vállalati eredmény mérésére szolgálhat továbbá a **bruttó jövedelem** kategóriája is. A bruttó jövedelem számítása során „a mérleg szerinti eredményhez (vagy kisebb vállalatoknál egyszerűbb kalkulációs módszerrel meghatározott nettó jövedelméhez)” a bér és bérjellegű költségeket kell hozzáadni, vagy egyszerűen ki kell hagyni a költségek közül a bért. (SZAKÁL, 2000) A nagyobb vállalkozások mérleg szerinti eredmény kategóriája ugyan nem egyenlő a kisebbek nettó jövedelmével - hiszen a 2. ábra tanúsága szerint a nettó jövedelem a termelési érték és a termelési költségek különbözete, ami a számvitelben gyakorlatilag az adózás előtti eredménynek felel meg - számítása azonban a kisvállalkozások esetében egyszerűbbnek mondható. A bruttó jövedelem kategóriájának számítása a családi gazdaságoknál, őstermelőknél lehet igazán hasznos, ahol munkavállalókat, segítőköt nem, vagy csak alkalmászerűen alkalmaznak, hiszen ezen vállalkozások esetén néha fontosabb az önfoglalkoztatási cél, mint a profitszerzésre való törekvés. A tesztüzemi rendszerben kimutatott bruttó jövedelem kategória az egyéni és társas gazdaságok jövedelmi helyzetének összehasonlítása során éppen a fennálló munkajogi, bérfizetési eltérések következtében okoz gondot (ld. a tesztüzemi rendszerről szóló 3.1.4 és 3.2.3 fejezet).

„Az egyes mezőgazdasági ágazatok költség-, fedezet- és eredményszámítása elvégezhető olyan módon is, hogy a költségtényezőket megbontjuk állandó és változó költségekre. A költségek ilyen megbontása lehetővé teszi a piacgazdaságok gyakorlatában a controlling rendszerben alkalmazott többlépcsős eredmény kiszámítását.,, (SUTUS, 2004) Az eredménykimutatás adatainak felhasználásával, a költségek változó és fix költségekre történő bontásával számítható tehát a **fedezeti hozzájárulás**, mint a vállalati eredmény egyfajta kalkulációs formája. „A fedezeti hozzájárulás általánosságban az üzemi - termelő és szolgáltató - tevékenységek (ágazatok) termelési értéke és a változó költségek közötti különbözet. Tartalmazza tehát az ágazat nyereségét és – a gazdaság egészét tekintve – fedezetet nyújt (az ágazatokra fel nem osztott) állandó költségekre. A fedezeti hozzájárulás kiszámítható az ágazat egységnyi méretére, illetve az ágazat egészére is.” (FOGARASSY – VASA, 2002) Számviteli megközelítésben a fedezeti hozzájárulás kategóriája a menedzsment

információigényét kielégítő vezetői számvitel fedezeti jellegű eredménylevezetéséből határozható meg.

SZAKÁL, 2000 a vállalati működés időtávja alapján határozza meg a *jövedelmet*:

- a rövid időre létesített vállalkozások esetén a profit vagy nettó jövedelem a bevételek és a kiadások különbözeteként számítható,
- hosszabb ideig működő, határozott időre létesített vállalkozások esetén – a vállalkozást magát egyfajta projektként értelmezve - a „vállalati eredmény mérése úgy történik, hogy összeadjuk a vállalkozás során kapott bevételeknek a jelen időpontra diszkontált és halmozott összegét, és a vállalkozás végén értékesített eszközök értékének, másképpen a kivonható tőke értékének jelen időpontra diszkontált összegét. Az így kapott teljes összegből kivonjuk a vállalkozásba bevitt tőkét, valamint a vállalkozás időtartama alatt felmerült kiadások jelenre diszkontált és halmozott összegét”,
- a határozatlan időre létesített vállalatok eredményének kalkulálása esetében a céget, mint „egyéves határozott időre létesített vállalkozások egymás utáni sorozatát értelmezzük, és a diszkontálás szabályait figyelembe véve határozzuk meg a gazdálkodás eredményét”.

Megállapításaim szerint míg a közgazdaságtan és a számvitel tudományterülete alapvetően az adott üzleti év jövedelmét kalkulálja, addig az ökonómusok egy része erőfeszítést tesz arra, hogy a teljes vállalati életciklus bevételei és ráfordításai alapján – a pénz időértékének elméletét figyelembe véve - határozza meg a vállalkozás által elérhető jövedelem nagyságát, valamint ágazati és termékenkénti jövedelemmel kalkuláljon. Bár e számítási metódust az állam – amely a számviteli törvényben meghatározott módon összeállított eredménykimutatás alapján levezetett eredményből adóra és más elvonásokra tart igényt - nem ismeri el, a menedzsmentnek a minél jobb eredmény, jövedelmezőbb gazdálkodás és hatékonyabb termelés érdekében rendkívül fontos, hogy a vállalati tevékenységről – a jogi szabályozástól és számviteli értékelési eljárásoktól függetlenül - reális képet kapjon. A számvitel területén ezen igények felismerése vezetett el a pénzügyi és a vezetői számvitel különválásához, a különböző vezetői számviteli rendszerek alkalmazásához.

2.1.4. A jövedelem meghatározása a tesztüzemi rendszerben

Az Európai Unió mezőgazdasági számviteli információs rendszerében (FADN) a jövedelem meghatározásának alapja a tesztüzemi eredménykimutatás (2. melléklet), mely a bevételek és költségek meghatározott rendszer szerint történő összevetésével három eredménykategóriát határoz meg:

- Bruttó gazdálkodói jövedelem vagy Bruttó hozzáadott érték,
- Nettó hozzáadott érték,
- Gazdálkodói jövedelem.

Az Unió által megkövetelt formában valamennyi tagállamnak teljesítenie kell a vizsgált vállalkozások jövedelmére vonatkozó beszámolási kötelezettségét, azonban az egyes országok gyakorlatában az ennek alapjául szolgáló helyi eredménylevezetések között jelentős különbségek vannak (bővebben ez a téma az egyes ország elemzési gyakorlatát bemutató 3. A jövedelemszámítási módszerek az Európai Unióban, különös tekintettel Magyarország, Nagy-Britannia és Hollandia gyakorlatában című fejezetben kerül ismertetésre).

A tesztüzemi rendszert (FADN) jövedelemszámítási gyakorlatát vizsgálva e helyen feltétlenül meg kell említeni a rendszer által az ökonomiai üzemméret és a gazdálkodás jövedelemtermelő képességének kifejezésére bevezetett standard fedezeti hozzájárulás (SFH, angolul: Standard Gross Margin, SGM) kategóriáját. Az SFH szintén a tesztüzemi adatlapok soraiból kalkulálható kategória. A standard fedezeti hozzájárulás gyakorlatilag a mezőgazdasági termelőtevékenységek egységnyi méretére (1 ha, 1 állat) vonatkozóan meghatározott normatív (átlagos időjárási és üzemi feltételekre vonatkoztatott) fedezeti hozzájárulás. **(VARGA, 1999)** „Minden régióban, minden növényi és állati termékhez (területegységre, vagy egy állatra vonatkoztatva) egy bizonyos SFH-érték van rendelve, amelyet az üzemekből gyűjtött empirikus adatok alapján határoznak meg. Az időjárás hatására fellépő hozamingadozások, valamint az input/output árak módosulásai miatt keletkező torzítások kiküszöbölése érdekében három év átlagát veszik alapul. Az egységnyi méretre vonatkozó értékeket az ágazat méretével megszorozva áll elő az illető ágazat standard fedezeti hozzájárulása, majd ezeket az egész gazdaság szintjén összegezve megkapjuk az ökonomiai üzemméretet jelző SFH-értéket. Tehát az üzemméretet végeredményben a vállalkozás átlagos

jövedelemtermelő potenciálja fejezi ki a termelőeszköz-ellátottság, a termelési szerkezet és a termőhelyi adottságok függvényében.” (KOVÁCS – KESZTHELYI, 1998) Egy gazdaság termelő-tevékenységei (mérettel felszorozott) SFH értékeinek az üzemi SFH-ból való részesedési arányával az adott gazdaság termelési iránya (tevékenységének profilja) is jól jellemezhető. (FOGARASSY - VASA, 2002)

Dolgozatomban a továbbiakban nem foglalkozom ezen kategória számításával, kizárólag csak a különböző tesztüzemi eredménykimutatásokban testet öltött jövedelem levezetésének gyakorlatát helyezem vizsgálódásaim középpontjába.

2.1.5. A jövedelmezőség definiálása

A jövedelem fogalmának, kategóriáinak ismertetése során az előző fejezetekben nyilvánvalóvá vált, hogy a különböző tudományterületek többféleképpen közelítik meg a kérdést. Ezek után nem meglepő, hogy a jövedelmezőség – mint talán az egyik legfontosabb ökonomiai kategória - definíciójának egész tárházát vonultatják fel a szakemberek. E definíciók egy része a jövedelmezőséget abszolút fogalomként, kvázi a jövedelem szinonimájaként, többsége viszont viszonszámként, egy jövedelemkategóriának valamely más számviteli/ökonomiai kategóriához történő arányát kifejező rátaént értelmezi. Jómagam azon ökonómusok véleményével értek egyet, akik szerint a jövedelmezőség egyfajta viszonszám, és a jövedelem összegének valamilyen vetítési alaphoz viszonyított arányát fejezi ki.

A *jövedelmezőség fogalmi meghatározásainak* összegyűjtésével több szerző is foglalkozott már munkássága során. NEMESSÁLYI – NEMESSÁLYI, 2003 tanulmányában arra vállalkozott, hogy összegyűjtse az 5 általa legfontosabbnak ítélt ökonomiai fogalomnak – köztük a jövedelmezőségnek - az elmúlt időszak szakkönyveiben történő megjelenését. Hasonló, szakirodalmi jellegű kutatómunkát végzett DEÁK – KOVÁCS – SZABÓ, 2005, illetve MIZIK, 2004 is. Munkám során – saját kutatásaimon túl - én is segítségül hívom az általuk összegyűjtött szakirodalmakat a jövedelmezőség vonatkozásában:

- BÍRÓ et al., 1997 jövedelmezőnek tekinti az adott évi gazdálkodást, „ha a vállalkozás értékesítési árbevétele, egyéb, pénzügyi és rendkívüli bevételei

meghaladják az értékesítés költségeit és ráfordításait, s így az adózás előtti eredménye nyereség”.

- **BÓDI et al., 1985** a következőképpen nyilatkozik a jövedelmező gazdálkodásról: „a gazdasági tevékenység akkor jövedelmező, ha a bevételek a költségek fedezésén túl még nyereséget, tiszta jövedelmet is szolgáltatnak”.
- **BOEHLJE – EIDMAN, 1984, CASTLE – BECKER – NELSON, 1987,** valamint **GIBSON, 1991** a jövedelmezőség (Profitability) alatt egyaránt a farm jövedelemtermelő képességét értette, és viszonyította azt a munkaerőhöz, tőkéhez és menedzsment munkához.
- **BRÜLL, 1987** a jövedelmezőséget (más néven rentabilitást) a következőképpen definiálja: „az árutermelő gazdasági tevékenységnek az a követelménye, hogy az eredmény haladja meg a ráfordításokat.
- **CHAMPSAUR, 1990** megítélése szerint „A jövedelmezőség két csatornája a tőke/munka és a kibocsátás/termelési kapacitás aránya.”
- **CHIKÁN, 1992** a jövedelmezőséget a befektetés jövedelemtermelő képességétől teszi függővé.
- **DIMÉNY, 1975** szerint a jövedelmezőség nem más, mint az eredmény és a ráfordítások különbsége, így ő abszolút fogalomként értelmezi azt.
- **DOBOS – TÓTH, 1984** szerint a jövedelmezőség a jövedelem összegének valamilyen vetítési alaphoz viszonyított arányát fejezi ki, megkülönböztetve eszköz-, költség-, és árbevétel-arányos jövedelmezőséget.
- **ERDEI, 1976** az eredményességet (gazdaságosságot) 3 mutatóval fejezte ki (termelékenység, hatékonyság, jövedelmezőség), értelmezésében a jövedelmezőség nem más, mint „a költségek és teljesítmények viszonya, egy-egy termék esetében az árbevétel és az önköltség százalékos arányával jellemezhető”.
- **FOGARASSY - VASA, 2002** már többször hivatkozott szakterminológiai gyűjteményében a jövedelmezőség „a realizált kibocsátás, illetve jövedelem nagysága”-ként kerül bemutatásra, gyakorlatilag nem más, mint a termelési tényezők felhasználásával előállított jövedelem mértéke.
- **GÖNCZI – KÁDÁR – VADÁSZ, 1967** a vállalat jövedelmezőségét a jövedelem viszonyításából származó mutatószámként értelmezi.
- **HAJDÚ - LAKNER, 1999** értelmezése szerint „a jövedelmezőség attól függ, hogy az árbevétel és költségek hogyan viszonyulnak egymáshoz.”

- **KAY - EDWARDS, 1994/a** szerint a jövedelmezőség annak a mérőszáma, hogy a vállalat milyen hatékonyan képes felhasználni az erőforrásait annak érdekében, hogy általa profitot / nettó farm jövedelmet érjen el.
- **MIKULA, 1992** szerint „A profitban fejeződik ki az a vállalkozói szemlélet, amely a javak többlétszerzésének reményében kockázat vállalására és viselésére is képes.” Ez alapján tehát „a jövedelmezőségi és likviditási érdekek a gazdálkodásnak azonos értékű komponensei.”
- **BORBÉLY, 1990** szerint rövidtávon a likviditás fontosabb a jövedelmezőségnél. Ezt azzal indokolja, hogy a likviditás nem zárja ki a jövedelmezőséget, de a fizetőképтелenség még jövedelmező tevékenység esetén is csődhöz vezethet.
- **MIZIK, 2004** megfogalmazásában: „Jövedelmező az a gazdaság, amelyiknél a normál gazdasági működés során profit képződik, vagyis a bevételek meghaladják a ráfordításokat.”
- **PORTER, 1990** megfogalmazásában ugyanez: „egy cég akkor jövedelmező, ha a termékeinek ára meghaladja a termelés költségeit”.
- **VÁGI, 1996** egy vállalkozás jövedelmezőségét a termékek jövedelméből vezeti le. Véleménye szerint „a jövedelemszerzés attól függ, hogy a termék önköltsége mekkora többlettel térül meg az árban és mennyi az értékesítés volumene.”

Az egyes vállalkozások pusztán a jövedelmük ismeretében nem hasonlíthatók össze egymással, mindenképpen valamilyen jövedelmezőségi mutatóra van szükség. A gazdálkodás hatékonyságának mutatórendszerét összefoglaló 3. ábra utolsó oszlopában (sorában) található **jövedelem** akár a 2.1.3. fejezetben ismertetett bármely vállalati szintű és ágazati jövedelemkategóriával helyettesíthető. A jövedelmet aztán bármely más ökonómiai kategóriához viszonyítva fontos jövedelmezőségi mutatóhoz jutunk. **(NEMESSÁLYI, 2005)**. A vetítési alap megválasztásától függően többek között megkülönböztethetünk eszköz-, költség-, tőke- (sajáttőke arányos, összes tőkére számított), és árbevétel-arányos jövedelmezőséget. Ezeket a jövedelmezőségi mutatókat használják többek között pénzügyi elemzésekre, a hitelfedezet banki megítélésére stb. Rendszertanilag ezen mutatók mindegyikének megtalálható a helye a hatékonyság mutatórendszerében. (3. ábra)

3. ábra: A gazdálkodás hatékonyságának mutatórendszere és a jövedelmezőségi mutatók

SZÁMLÁLÓ NEVEZŐ		ERŐFORRÁSOK			RÁFOR- DÍTÁS (R)	TERMELÉSI KÖLTSÉG (TK)	HOZAM (H)	TERMELÉSI ÉRTÉK (TÉ)	JÖVEDELEM (J)			
		FÖLD (F)	MUNKA- ERŐ (M)	TERMELÉSI ESZKÖZÖK (E)								
ERŐFORRÁSOK	FÖLD (F)	TERÜLETI HATÉKONYSÁG	MUNKATERMELÉ- KENYSÉG	$M_e = \frac{M}{F}$	ESZKÖZHATÉKONYSÁG	$E_e = \frac{E}{F}$	RÁFORDÍTÁS- HATÉKONYSÁG	$R_e = \frac{R}{F}$	KÖLTSÉGHATÉKONYSÁG	TERÜLETI TERMÉKENYSÉG $T_t = \frac{H}{F}$ $T_t = \frac{TÉ}{F}$ $T_t = \frac{J}{F}$ (Területarányos jövedelmezőség)		
	$T_e = \frac{F}{M}$			$E_e = \frac{E}{M}$		$R_e = \frac{R}{M}$		MUNKATERMELÉKENYSÉG $M_t = \frac{H}{M}$ $M_t = \frac{TÉ}{M}$ $M_t = \frac{J}{M}$				
	$T_e = \frac{F}{E}$			$M_e = \frac{M}{E}$		$R_e = \frac{R}{E}$		ESZKÖZHATÉKONYSÁG $E_h = \frac{J}{E_{ért.}} * 100$ $E_h = \frac{H}{E}$ $E_h = \frac{TÉ}{E_{ért.}} * 100$ (Eszközarányos jövedelmezőség)				
RÁFORDÍTÁS (R)		-	-	-	EGYSÉGÁR (beszerzési ár)		RÁFORDÍTÁS HATÉKONYSÁG NATURÁLIS HAT. ÖKONÓMIAI HATÉKONYSÁG $R_h = \frac{H}{R}$ $R_h = \frac{TÉ}{R}$ $R_h = \frac{J}{R}$					
TERMELÉSI KÖLTSÉG (TK)		-	-	-	-	KÖLTSÉGHATÉKONYSÁG $K_h = \frac{H}{100 \text{ Ft TK}}$ $K_h = \frac{TÉ}{TK} * 100$ $J\% = \frac{J}{TK} * 100$ (Költségarányos jövedelmezőség)						
HOZAM (H)		TERÜLETI HATÉKONYSÁG	MUNKATERMELÉ- KENYSÉG	ESZKÖZHATÉKONYSÁG	RÁFORDÍTÁS- HATÉKONYSÁG	KÖLTSÉGHATÉKONYSÁG	EGYSÉGÁR (értékesítési ár)		TERMÉKENYSÉG JÖVEDELME $T_e = \frac{J}{H}$			
TERMELÉSI ÉRTÉK (TÉ)							JÖVEDELMEZŐSÉGI RÁTA $J\% = \frac{J}{TÉ} * 100$ (Termelési érték arányos jövedelmezőség)					
JÖVEDELEM (J)							JÖVEDELMEZŐSÉGI RÁTA $J\% = \frac{J}{TÉ} * 100$ (Termelési érték arányos jövedelmezőség)					

Jelmagyarázat:

KÖZVETLEN HATÉKONYSÁGI MUTATÓK

KÖZVETETT HATÉKONYSÁGI MUTATÓK

LEGFONTOSABB MUTATÓK

	Bruttó beruházás (1)	Saját tőke (2)	Összes tőke (3)	Adózás előtti eredmény (4)	Mérleg szerinti eredmény (5)	Cash Flow (6)
Bruttó beruházás (1)						Befektetések fedezettsége (7)
Saját tőke (2)				Saját tőkearányos jövedelmezőség (8)		
Összes tőke (3)				Össztőkearányos jövedelmezőség (9)		Cash Flow és ossztőke aránya (10)
Adózás előtti eredmény (4)						
Mérleg szerinti eredmény (5)						
Cash Flow (6)						

Figure2: Economies of Equity Indexes

Gross Investment (1), Owner's Equity (2), Total Equity (3), Taxable Income (4), Income After Taxation (5), Cash Flow (6), Coverage of Investment (7), Profitability Proportional to Owner's Equity (8), Profitability Proportional to Total Equity (9), Cash Flow Proportional to Total Equity (10)

Forrás: NEMESSÁLYI, 2005

A jövedelmezőséget szemléletesen bemutató mutatószámokkal kapcsolatban a szakirodalomban a következő megállapításokkal találkozhatunk:

- **ALEXANDER – NOBES, 1994** a jövedelmezőség elemzése (profitability analysis) során külön kategóriát állított fel a jövedelmi (profit ratios), jövedelmezőségi (profitability ratios), pénzügyi (finance ratio) és befektetési (investment ratio) mérőszámoknak. Ez alapján a jövedelmi mérőszámok közé a következő mutatók tartoznak:

- Gross profit margin / Bruttó haszon (a forgalom százalékában)
- Net profit margin / Tiszta nyereség a forgalom százalékában
- Expenses to sales / Ráfordítások forgalomhoz viszonyított aránya

A jövedelmezőségi mérőszámok (profitability ratios) között elsősorban az Eszközforgási arányt (Asset turnover ratio) veszik figyelembe a szerzők, míg a Pénzügyi mutatószámok(finance ratio) közé a következők tartoznak:

- Return on owners' equity (ROOE, saját tőke jövedelmezősége)
- Return on capital employed (ROCE, tőkehozam-ráta)

A Befektetési mutatószámok közé végül az alábbi mutatókat sorolja a szerzőpáros:

- Book value per share (egy részvényre jutó könyv szerinti érték)
- Market value per share (egy részvényre jutó piaci érték)
- Earnings per share (EPS, egy részvényre jutó hozam)
- Dividend cover (osztalékfedezet)
- Dividend yield (osztalékhozam)
- Price/earnings (P/E) ratio (árfolyam/nyereség arány)

- **BÍRÓ, 2002** a leggyakrabban használt jövedelmezőségi mutatóknak az eszközarányos és az árbevétel-arányos jövedelmezőséget tekinti.
- **BORBÉLY, 1990** szerint a jövedelmezőségi hányadosok az egyes vállalatok profittermelő képességét fejezik ki, és a legátfogóbb képet adják a vállalatról. „Az elemzésére használt jövedelmezőségi mutatók annak megítélésében

nyújtanak segítséget, hogy a vállalat milyen eredményesen működik.” Borbély a legelterjedtebb mutatók közé sorolja az alábbiakat:

- ROE (Return on Equity, Saját tőke arányos jövedelmezőség)
= Jövedelem / Saját tőke
- ROA (Return on Assets, Eszközarányos nyereség) =
Jövedelem / Eszközérték
- Forgalomarányos jövedelmezőség, Profitráta (Profit margin) =
Adózás utáni jövedelem / Nettó árbevétel

- **BÓDI et al., 1985** szerint „A jövedelmezőség viszonylagos fogalom. A jövedelemképződés fokát, színvonalát kifejező mutatókkal határozható meg. Ezekben a jövedelmezőségi mutatókban az egységnyi költségre, termelési értékre, termelési alap értékére jutó jövedelmet (bruttó vagy nettó jövedelmet) hasonlítják össze: Jövedelmezőség = Jövedelem / Önköltség vagy termelési érték stb.” Véleményem szerint ez a meghatározás félreértésekre adhat okot, hiszen mind a jövedelem, mind az önköltség pénzügyi értékben (Ft, illetve Ft/kg) meghatározott, így hányadosuk semmiképpen sem lehet egy százalékban meghatározott viszonyszám.
- **GÖNCZI – KÁDÁR – VADÁSZ, 1967** a vállalat jövedelmezőségét a jövedelem viszonyításából származó mutatószámként értelmezi. A jövedelem többféle értelmezése és a viszonyítási alapként szolgáló kategóriák széles palettája következtében nagyon sokféle jövedelmezőségi mutató képezhető.
- **MAGDA, 2003** a jövedelmezőséget jövedelmezőségi színvonalként is említi. A költség-, termelési érték- és eszközarányos jövedelmezőségi mutatók számításakor a nettó jövedelmet osztja a vele összefüggésbe hozható értékekkel. A mezőgazdasági üzemek termelő tevékenységével közvetlen kapcsolatban lévő mutatók képzésekor általában az üzemi (üzleti) tevékenység eredményét veszi alapul. Erőforrás-arányos jövedelmezőség meghatározásakor a képlet nevezőjében a pénzügyi befektetések nélküli eszközértéket és a személyi jellegű ráfordítások összegét alkalmazza, míg az élőmunka arányos jövedelmezőség elemzésekor az átlagos dolgozói létszámmal vagy a személyi jellegű ráfordítások összegével kalkulál. Mezőgazdasági vállalkozások jövedelmezőségének megítélésére javasolja továbbá az árbevétel-arányos jövedelmezőségi mutató alkalmazását is.

- **MOGYORÓSYNÉ, 1996** a jövedelmezőség mérésére az adózás előtti eredmény/nettó árbevétel hányadost használta.
- **NAGY, 1998** a számviteli megközelítésű üzemi eredmény használatát azzal indokolja, hogy az áll legszorosabb kapcsolatban a termelő tevékenységgel és az áruértékesítéssel. Így a jövedelmezőségi mutatók vetítési alapja leggyakrabban az értékesítés nettó árbevétele (pl. árbevétel arányos üzemi eredmény) és az adózott eredmény (pl. tőkearányos adózott eredmény).
- **NÉMETI, 2002** vizsgálata alapvetően az élelmiszervertikumra irányult, melynek jövedelmezőségét vizsgáló 4 mutató közül kettő az eszközállományra (az adózott eredmény/eszközállomány és a bruttó jövedelem/eszközállomány), kettő pedig a saját vagyona (adózott eredmény/saját vagyona és bruttó jövedelem/saját vagyona) épült. Véleményem szerint a saját vagyona alatt a vállalkozás saját tőkéje értendő.
- **TAKÁCS, 2002** szemlélete szerint „a jövedelmezőség azt határozza meg, hogy potenciálisan mekkora jövedelemhányad tőkésíthető a gazdaságban”. A jövedelmezőség megítélésére ő a ROE és ROA mutatók mellett a ROS (return on sales - árbevétel arányos nyereség) alkalmazta.

2.1.6. Jövedelem és jövedelmezőség: javaslat egységes értelmezésre

A jövedelem definiálásánál ismertetett szakirodalmi hivatkozások összegzéseként megállapítható, hogy minden (többek között a mezőgazdaságban működő) termelőnek, társaságnak a tényleges jövedelem növelése a fontos a számítási módtól, a jövedelem elnevezésétől, a kimutatásbeli eltérésektől, vállalkozási formától függetlenül, hiszen csak ez lehet saját forrása a jövőbeli fejlesztéseknek, az eszközök pótlásának. Ez a jövedelem pedig akkor igazán értékes a vállalkozás számára, ha pénzeszköz formájában realizálódik, tekintettel arra, hogy esetenként egy nyereséges vállalkozásnak is gondot okozhat kötelezettségeinek eleget tenni. Számviteli kategóriákat tekintve véleményem szerint a tényleges jövedelem leginkább az adózott eredmény kategóriájának felel meg, mely a vállalkozás adott évben elért, adózás utáni eredményén alapul, és a tulajdonosok osztalékérvárásáról, vagy az eredmény vállalati tevékenységben történő visszaforgatásáról szóló döntést előzi meg. Tekintettel azonban arra, hogy dolgozatomban a jövedelemszámítás módszertanával foglalkozik, valamint hogy

a megtermelt jövedelem állam (társasági adó), tulajdonosok (osztalék), illetve vállalkozás (mérleg szerinti eredmény) között történő megosztásának mértéke országonként eltérő, a jövedelemszámítási módszerek modellszámításon alapuló összehasonlításánál a vállalkozás által elért adózás előtti jövedelmet fogom vizsgálni.

Munkám kiindulópontjául a jövedelem, a jövedelmezőség pontos megfogalmazását tűztem ki célul. A szakirodalom tanulmányozását követően azonban arra a következtetésre jutottam, hogy az ökonómusok, számviteli szakemberek, elméleti közgazdászok a saját szakterületük speciális igényeinek megfelelő fogalmat kívántak alkotni munkásságuk során. A fogalmi eltérések oka másrészt abban rejlik, hogy a vizsgálódás alapvetően ágazati, vagy vállalati szintű jövedelem meghatározására irányult. A bemutatott jövedelemfogalmak, kategóriák jól tükrözik az egyes korok divatos szakkifejezéseit. A hivatkozott szakirodalmak időrendjét figyelve megállapítható, hogy a hazai szakemberek is egyre inkább a nyugat-európai szakirodalomban használatos fogalmakat veszik át és használják, ezáltal lassan bekövetkezik a vállalati teljesítmények megítélésének fogalmi harmonizációja is. A sokszínű fogalomtár vizsgálatának tapasztalataira építve dolgozatomban olyan alapfogalom lefektetésére törekedtem, amelyre építve a további fejezetekben bemutatásra kerülő jövedelemszámítási kalkulációk során támaszkodhatom.

A **jövedelem** a vállalkozások egy-egy időszakban (üzleti év) kifejtett gazdálkodásának eredménye, a vállalkozási tevékenység során felmerülő időszakos bevételek, hozamok és az ezek érdekében felhasznált ráfordítások pénzben kifejezett értékének különbsége.

Erre építve a **jövedelmezőséget** egyfajta viszonyzámként értelmezhetjük, a jövedelem összegének valamilyen vetítési alaphoz viszonyított arányát fejezi ki. A vetítési alap megválasztásától függően megkülönböztethetünk eszköz-, költség-, tőke-, és árbevétel-arányos jövedelmezőséget.

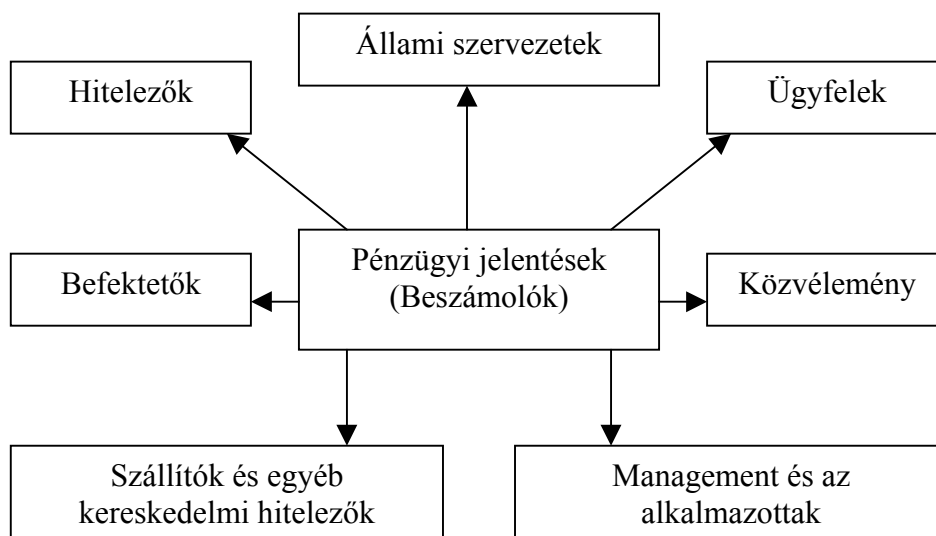
2.2. INFORMÁCIÓS IGÉNY, INFORMÁCIÓS RENDSZEREK

Mindennapjainkat átszövik az élet különböző területéről érkező információk, adathalmazok, a köztük történő eligazodás, a lényegi információk kiszűrése, megfelelő összefüggés-rendszerré kovácsolása igen nehéz feladat. A tőke, a munkaerő és a föld mellett az információt az egyik legjelentősebb termelési tényezőnek tekintjük (**PFAU, 1998**). A 20. század az információ térnyerésének évszázada, szerepe óriási mértékben felértékelődött egyre globalizálódó világunkban a gyorsan változó technikai, piaci és szabályozási feltételeknek köszönhetően. A korunkban felbecsülhetetlen jelentőségű információk között talán a legfontosabb a gazdasági tartalmú információ, mely jelentős piaci értékkel rendelkezik. A továbbiakban alapvetően a gazdasági információkkal foglalkozom.

A piaci szereplők (hitelezők, befektetők, menedzserek, munkavállalók, partner-vállalkozások, kincstár, állami szervek, közvélemény, stb.) racionális esetben mindenre kiterjedő, aktuális információk alapján hozzák meg döntéseiket. Az információ **CHIKÁN, 1992** értelmezésében „a bizonytalanságot csökkentő új ismeret, a vállalat működését integráló folyamatok egyik összetevője”, melyet **SZÉKELY, 2000** egyenesen „versenyképességet befolyásoló erőforrásnak” nevez. Értékének felismerése maga után vonja azt a megállapítást, hogy az információval gazdálkodni kell, ki kell alakítani az információs rendszereket, és azokat a gazdasági hatékonyság kritériumának alárendelve kell működtetni. (**SZÉKELY, 2000**) A vállalkozás információs rendszerét úgy kell megteremteni, hogy a vállalkozás céljainak elérését elősegítse. Minden vezetői szintnek a döntési-végrehajtási feladataival összhangban álló részletességű és tartalmú információra van szüksége.

A vállalkozások működését leíró információkat feldolgozó jelentéseket és elemzéseket külső és belső felhasználók is igénybe vehetik. (4. ábra)

4. ábra: Az információ és annak felhasználói



Forrás: NOVÁK, 2001

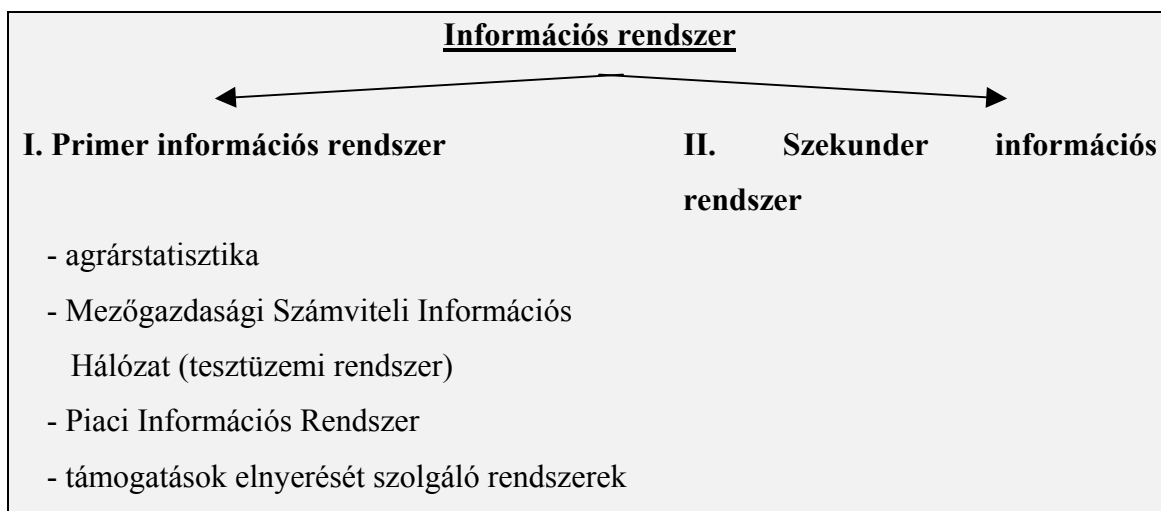
A fent említett csoportok mindegyike érdekelt abban – bár eltérő mértékben –, hogy a lehető leggyorsabban hozzájusson a vállalkozás vagyoni, pénzügyi, jövedelmi helyzetéről szóló információkhoz és egyéb, a vállalkozást pontosabban leíró adatokhoz. Dolgozatomban elsősorban a jövedelmi helyzetre vonatkozó információkra kívánok koncentrálni.

Az információ szerepe az agrárszektorban végbemenő döntéshozatalban is jelentős. Egyrészt az Unióhoz történő csatlakozással összefüggő, harmonizációs feladatok között kiemelt jelentőségű, hogy a magyar mezőgazdaságra vonatkozó, különböző számszerű információk tartalmilag összehasonlíthatók legyenek a tagországok adataival, másrészt az agrárpolitikai intézkedések tervezéséhez, gyakorlati kivitelezéséhez és felülvizsgálatához is elengedhetetlen, hogy a mezőgazdaság egészére, valamint az üzemek fontosabb csoportjaira vonatkozóan megbízható és aktuális információk álljanak rendelkezésre. Ezen követelmények teljesítésében meghatározó szerepe van az uniós követelményekkel összhangban álló információs rendszerek kifejlesztésének és működtetésének. Az EU-kompatibilis rendszerek kidolgozása és alkalmazása a harmonizáción túl azonban alapvető nemzeti érdek is, hiszen – bár a rendszerváltást követően megsokszorozódott gazdálkodó egységek közül a nagyobb méretű gazdasági szervezetek információs szolgáltatása többé-kevésbé megoldott – az újonnan létrejött, többnyire kisméretű magángazdaságokról nincs elegendő mennyiségű

és minőségű ismeret. (PITLIK – DOBOLYI, 1996) Az uniós és a hazai mezőgazdasági információs rendszerek harmonizálása, az uniós elvárásokhoz igazodó információszolgáltatás biztosítása nemcsak a beilleszkedésben segíthet hazánknak, hanem érdekérvényesítési lehetőségeinek javulását is eredményezheti (TASSY - VAJDA, 2000). Az információs, elszámolási rendszerek egységesítése részben megtörtént, részben folyamatban van, így többek között bevezetésre került az új számviteli törvény, és hazánk a nemzetgazdasági elszámolásokban is a nemzetközileg egyeztetett módszertani ajánlásokat alkalmazza.

Az EU agrárinformációs rendszerének elemeit az 5. ábra mutatja be. A primer információs rendszerek az adatok gyűjtésére és feldolgozására, míg a szekunder rendszerek az általuk szolgáltatott információkra alapozva egy-egy specifikus terület elemzésére hivatottak. A primer rendszerek között jelentős helyet foglal el az agrárstatisztika, mely az EUROSTAT-on, az EU statisztikai hivatalán keresztül és a tagországoktól közvetlenül szerez be makrogazdasági információkat. A Piaci Információs Rendszer a külső piaci szereplők (termelők, kereskedők, fogyasztók, stb.) számára szolgáltat részletes adatokat az agráriumról. Az Unióban több, adminisztratív és ellenőrzési feladatokat is ellátó, támogatások elnyerését szolgáló rendszer működik (pl. Integrált Igazgatási és Ellenőrző Rendszer, Integrated Administrative and Control System, IACS).

5. ábra: Az Európai Unió agrárinformációs rendszere



Forrás: KAPRONCZAI, 2000

Ezen információs rendszerek a döntéshozatal különböző fázisainak folyamatait támasztják alá (**PITLIK – DOBOLYI, 1996**):

- Diagnózis, mint a gazdasági és agrárpolitikai döntéshozatal első fázisa. A mezőgazdaság állapotára vonatkozó láttelet készítéséhez felhasználják a gazdasági megfigyelés általános eszközeit (agrárstatisztika), de más eszközöket is, mint a tesztüzemi statisztikát, az MSZR-t és szektormodelleket, amelyek egy éppen eltelt időszak jövedelmi szituációira vonatkoznak. Amint a diagnózis elemzése révén valamely politikai intézkedés szükségszerűségét felismerik, az agrárpolitikai döntési folyamat további négy fázisban megy végbe.
- Tervezés, amely a döntéstámogató információk szisztematikus előkészítéséből és összeállításából áll. A folyamat lényegében a definiált célokon, az agrárszektor problémáin alapszik. További alapinformációkat jelentenek a múltbeli ismeretek és előzetes becslések (az agrárpolitikai eszközök különböző változatainak hatásairól), mint pl. a tesztüzemi statisztikák vagy szektormodellek termelés- és jövedelem-előrejelzései.
- Döntés, amely az agrárpolitikai döntés-előkészítés eredményét mutatja meg.
- Végrehajtás, vagyis a meghozott döntés kivitelezése.
- Ellenőrzés, mint a nem kívánatos fejlemények közvetlen javításának és a jövőbeni hibás döntések elkerülésének alapja. Itt a politikai eredmény rövidtávú monitoringja nagy súlyt kap. Az itt alkalmazott módszerek közé sorolhatóak az egyedi vizsgálatok, az MSZR és az agrárszektor modelleken alapuló elemzések.

A vállalkozói döntésekhez hasonlóan az agrárpolitikai döntések esetén is nagy jelentősége van annak, hogy mennyiség, minőség és időbeliség alapján a döntési szempontból fontos információk rendelkezésre álljanak.

A mezőgazdaság jövedelem-helyzetének vizsgálatára ma már Magyarországon is több kimutatási rendszer áll rendelkezésre. Ezek közül a mezőgazdaság, mint nemzetgazdasági ág jövedelem-tömegének (az összes jövedelemnek) a megközelítésére főként az APEH-adatok, valamint az MSZR kimutatásai alkalmasak. A további két jövedelem-kimutatási forrás közül a tesztüzemi rendszer (MSZIH) a mezőgazdasági vállalkozások reprezentatív felmérésen alapszik, az ágazatonkénti költség- és

jövedelemszámítási adatbázis pedig a mezőgazdasági termékek gazdasági pozíciójáról ad képet. Ugyanakkor sem az APEH, sem az MSZR jövedelem számbavétele sem teljes, hiszen az APEH elsősorban a kettős könyvvitelt vezető gazdasági szervezeteket tartalmazza, az MSZR pedig nem fedi le a nem adózó mezőgazdasági kisüzemek mezőgazdaságon kívüli tevékenységét és annak jövedelem vonatkozásait. A kétféle jövedelem-meghatározási rendszer jellegében, az így kimutatott jövedelem belső tartalmában is eltéréseket mutat. (ALVINCZ et al., 2001) Itt kell megjegyezni, hogy bár mind az MSZR, mind az MSZIH mindegyike a mezőgazdasági tevékenységben keletkező jövedelmet kívánja kimutatni, az eltérő jövedelemszámítási metódusuk (pl. háztartások saját fogyasztásának figyelembe vétele) következtében a két rendszerben kimutatott jövedelemtömeg között is óriási különbség van. Az APEH és az MSZIH számítási rendszerének összehasonlításával is hasonló megállapításokat tehetünk: mivel az MSZIH csak a mezőgazdasági tevékenységre vagy mezőgazdasági szolgáltatásra koncentrál, és valamennyi vállalkozási formát lefedi, az APEH pedig az üzem teljes tevékenységét vizsgálja, de csupán a kettős könyvvitelt vezető vállalkozásoknál, a két rendszer által kimutatott jövedelem között is jelentős különbségeket tapasztalunk. Az MSZR-ben és a vállalkozások elsősorban adózási célzattal összeállított beszámolóiban szereplő jövedelem szintűgy jelentősen eltér egymástól, első közelítésre úgy is tűnhet, mintha a gazdaságok „jelentős összegű jövedelmet titkolnának el” (ALVINCZ – GUBA, 2003), ez azonban itt is csak a két rendszer eltérő metodikájából (ráfordítások, egyösszegű értékcsökkenési leírások eltérő elszámolása, különböző mértékű adó-, kamat- és bértömeg) fakad. (ALVINCZ – GUBA, 2003)

Dolgozatom témája szempontjából releváns makrogazdasági információs szintet alapvetően a mezőgazdasági számlarendszer képviseli. A mikrogazdasági információkat az üzemi szintet közvetlenül érintő számviteli és adótörvények által előírt információs igényt kielégítő számviteli információs rendszerek szolgáltatják. Az agrárgazdaságok számviteli információit a Mezőgazdasági Számviteli Információs Hálózat, az EU tagállamainak harmonizált adatgyűjtési és információs rendszere feldolgozza, melyek így gyakorlatilag a primer információs rendszer elemeként ezen a ponton épülnek be az agrárinformatikai rendszerbe, majd a tesztüzemi rendszer azokra alapozva összesített kimutatásokat készít. A gyakorlatilag egyedülálló módon, harmonizált mikroökonómiai adatokat szolgáltató Mezőgazdasági Számviteli Információs Hálózat az összehasonlíthatóság érdekében valamennyi tagállamban azonos értékelési módokat,

azonos összetételű éves beszámolót alkalmaz az Európai Unióban. **(KAPRONCZAI, 2000)** A törvényi előírásoknak megfelelően felépített számviteli információs rendszer lehetővé teszi a makroszint (többek között az uniós adatszolgáltatási igények) adatigényének kiszolgálását is. A különböző szintű döntéseket megalapozó, fontos és egyértelmű információk előállítását, feldolgozását és továbbítását tehát információs rendszerek szolgálják, melyek közül a mezőgazdasági vállalkozások jövedelemszámításának szempontjából elsődleges a már említett számviteli információs rendszer, a mezőgazdasági tesztüzemi rendszer és a mezőgazdasági számlarendszer kerül bemutatásra a 2.2.1., 2.2.2. és a 2.2.3. fejezetekben.

2.2.1. Számvitel, mint információs rendszer

A vállalati tevékenységet leíró információk forrásai lehetnek a különböző vagyoni és pénzügyi kimutatások, melyek döntő többsége számviteli elszámolásokon és az ezekből készített kimutatásokon alapul. A kimutatások és az ezeket tartalmazó beszámolók elkészítésének a különböző törvények, irányelvek (direktívák) és standardok nyújtanak keretet. **(NOVÁK, 2001)**

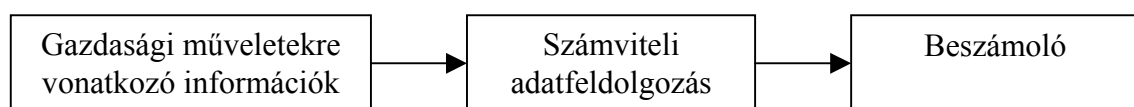
A vállalkozások megítéléséhez szükséges alapvető információkat tehát a számvitel biztosítja. „A *számvitel* alapvetően a gazdasági folyamatok dokumentálásának, rögzítésének, visszatükrözésének és ellenőrzésének az eszköze.” **(TÓTH, 1999)**, „olyan elszámolási és objektív információs rendszer, amely a gazdasági eseményeket megfigyeli, méri, rendszerezetten feljegyzi”. **(KOZMA, 2001/a)**

Magyarországon a *számvitelről szóló 2000. évi C. törvény* jelenti az információszolgáltatás, más néven beszámolóképzés jogszabályi hátterét. A törvény preambuluma kiemeli: „E törvény olyan számviteli szabályokat rögzít, amelyek összhangban állnak az Európai Közösségnek e jogterületre vonatkozó irányelveivel, figyelemmel vannak a nemzetközi számviteli elvekre, amelyek alapján megbízható és valós képet biztosító tájékoztatás nyújtható e törvény hatálya alá tartozók jövedelemtermelő képességéről, vagyonának alakulásáról, pénzügyi helyzetéről és jövőbeni terveiről.” **(A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény)** A rendszerváltást követő években a tulajdonviszonyok átalakítása, a privatizáció, a gazdálkodás

liberalizálása következtében szükségessé vált a számvitel rendszerének piacgazdasági körülményeknek megfelelő korszerűsítése annak érdekében, hogy a piaci szereplők a döntéseik megalapozásához alapvető, objektív információkhoz jussanak. E cél érdekében született a számvitelről szóló 1991. évi XVIII. tv., melynek újrakodifikálásával lépett hatályba az előzőekben említett 2000. évi C. törvény. Mint ahogy az a törvény preambulumban is olvasható, a jelenlegi magyar számviteli szabályozás céljában, formájában és tartalmában teljes mértékben megfelel az EU számviteli irányelveinek és a tagországok számviteli gyakorlatának. **(KOROM et al., 2001)** A számviteli szabályozás célja elsősorban a vagyoni, pénzügyi, jövedelmi helyzetre vonatkozó „megbízható és valós összkép” szolgáltatása. Az ehhez szükséges információkat pedig csak a kettős könyvvitel zárt rendszere képes szolgáltatni.

A törvény a hatálya alá tartozók, így a vállalkozási tevékenységet végzők számára is meghatározza a beszámolási és könyvvezetési kötelezettséget, az ezek teljesítése során érvényesítendő elveket és az azokra épített szabályokat, illetve a nyilvánosságra hozatalra, közzétételre és könyvvizsgálatra vonatkozó követelményeket. A **beszámolási kötelezettség** keretében az üzleti év utolsó napjával (mérlegfordulónap) minden gazdálkodó a működéséről, vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetéről és változásáról könyvvezetéssel alátámasztott beszámolót (éves beszámoló, egyszerűsített éves beszámoló, egyszerűsített beszámoló, összevont éves beszámoló) köteles készíteni, amely mérlegből, eredménykimutatásból és kiegészítő mellékletből áll. Az éves beszámolóhoz csatolandó üzleti jelentés az éves beszámoló adatainak értékelésével a vállalkozó vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetét, az üzletmenetet úgy mutatja be, hogy ezekről az információ 4. ábrában ismertetett felhasználói a tényleges helyzetnek megfelelő képet kapják. **(KOZMA, 2001/b)**

6. ábra: A számviteli beszámolás folyamata



Forrás: NOVAK, 2001

Az éves beszámolónak a vállalkozó vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetéről és azok változásáról megbízható és valós képet kell mutatnia. Tartalmaznia kell minden eszközt, a saját tőkét, a céltartalékot és minden kötelezettséget (az időbeli elhatárolások

tételeit is), továbbá az időszak bevételeit és ráfordításait, az adózott és a mérleg szerinti eredményt, valamint azokat az adatokat, szöveges indoklásokat, amelyek a vállalkozó valós vagyoni, pénzügyi helyzetének, működése eredményének bemutatásához szükségesek. **(2000. évi C. törvény)**

A számviteli törvény előírásai alapján kötelezően összeállított beszámolók és a nem kötelező jelleggel vezetett különböző kimutatások adataiból számított mutatók által megbízható, valós kép nyerhető a vállalkozások gazdálkodásáról. **(BÉHM, 1998)**

A jövedelem és jövedelmezőség vizsgálata alapvetően a vállalkozás által elért jövedelmet levezető eredménykimutatás elemzésén alapul. Az *eredménykimutatás* a vállalkozás tárgyévi mérleg szerinti eredményének levezetését tartalmazza, az eredmény keletkezésére és módosítására ható főbb tényezőknek, a mérleg szerinti eredmény összetevőinek és kialakulásának bemutatásával. **(2000. évi C. törvény)** Az eredménykimutatásból az árbevétel és a ráfordítások vizsgálatával a vállalkozás jövedelme, ezen keresztül hatékonysága, illetve jövedelmezősége állapítható meg, azáltal, hogy belőle hatékonysági, hozam, teljesítmény és jövedelmezőségi mutatók számíthatók.

A számvitel által szolgáltatott információ alapvetően két fő érdekcsoport, a külső és a belső felhasználók információigényét hivatott kiszolgálni (a számviteli szabályok is elsősorban a tulajdonosok és a hitelezők érdekeit védik), ennek alapján a számvitel alapvetően pénzügyi és vezetői számvitelre tagolható **(WOOD - SANGSTER, 1999)**. Míg az előbbinek elsősorban a gazdasági élet szereplői számára (állami szervek, befektetők, adóhatóságok, stb.) kell hasznos információkat szolgáltatnia (többek között ide tartozik a beszámoló-készítés és az eredményszámítás is), addig a vezetői számvitel feladata a vállalkozás termelési, szolgáltatási tevékenységeinek teljes körű megfigyelése, tervezési, irányítási és ellenőrzési folyamatainak áttekintése (ide tartozik a vezetésorientált költség- és teljesítményszámítás, beruházás-gazdaságossági számítás, pénzügyi mutatók számítása, stb.). A számviteli törvény a pénzügyi számvitelre vonatkozó szabályokat rögzíti, középpontjában a beszámoló összeállítása áll. Mivel a számviteli törvény a vezetői számvittel kapcsolatosan csupán annyit jegyez meg, hogy a vállalkozó – saját döntésétől függően – a 6-7. számlaosztályt használhatja vezetői információk biztosítása céljából, a vezetői számvitel kialakításának és működtetésének

keretei, jellemzői vállalkozásról vállalkozásra nagymértékben eltérőek lehetnek. Az alábbi táblázat a külső és a vezetői számviteli igények közötti – a dolgozat témája szempontjából releváns - különbségekre próbál rávilágítani.

1. táblázat

A külső és a vezetői számviteli igények összehasonlítása

Összehasonlítás tárgya	Külső számviteli igények	Vezetői számviteli igények
Felhasználók	Üzleti egységen kívüli személyek/szervezetek: ➤ állam, ➤ tulajdonosok, ➤ üzleti partnerek, ➤ hitelezők, befektetők	Menedzsment
Tartalom	Számviteli törvény szerint	Számviteli törvénnyel összhangban, de az üzleti folyamatok törvényei szerint.
Forma	Számviteli törvény szerint	Üzleti folyamatok legjobb megjelenítése szerint.
Számviteli módszertan	Kettős könyvvitel	Nem korlátozódik a kettős könyvvitelre, bármely azzal konzisztens rendszer jó.
Kritériumok	Objektív, ellenőrizhető	Releváns, hasznos, érthető
Realitás	Tény	Várható, terv
Vizsgált időtartam	Egy év	A cég hatékony irányításának megfelelően.
Tárgyidőszak	Múlt	Jelen, jövő
Szervezeti bontás	Vállalkozás egésze	Szervezeti egységekre való bontás
Tevékenységi bontás	A vállalkozás teljes tevékenysége	Tevékenységekre, termékekre való felbontás
Adattípus	➤ Mérleg ➤ Eredménykimutatás ➤ Kiegészítő melléklet (Cash-flow kimutatás)	➤ Mérleg ➤ Eredménykimutatás ➤ Cash-flow kimutatás ➤ Piaci, értékesítési információk ➤ Termelési, beszerzési információk ➤ Beruházási, befektetési információk, stb.
Eredménykimut. szerkezete	Számviteli törvény szerint	Fedezeti jellegű
Központi feladat	Központban a vállalkozás általános gazdálkodási helyzete	Központban a költséggazdálkodás

Forrás: BODA – SZLÁVIK, 2001

Mint arra már utaltam az előzőekben, a vállalkozások törvénybe foglalt kötelezettségeiknek, a külső felhasználók információs igényeinek már a beszámoló elkészítésével eleget tesznek. Ezt a kettős könyvvitel szabályai alapján összeállított beszámolót a számviteli törvény által előírt formában és tartalommal kell elkészíteni, és alapvetően az elmúlt időszak tényadatairól hivatott információkat szolgáltatni annak érdekében, hogy a külső felhasználók megbízható és valós képet alkothassanak a vállalkozás tevékenységéről, általános gazdálkodási helyzetéről. A törvény azonban lehetőséget biztosít arra is, hogy a 6., 7. számlaosztály vezetésével a vállalkozások – saját döntésük alapján – megteremthessék az alapjait a menedzsment érdekeit szolgáló vezetői információs rendszernek. Ezen kívül különböző könyvelési programok a 6. és 7. számlaosztályok nélkül vezetői számviteli rendszer lehetőségét is biztosítják. Természetesen ennek az adatszolgáltatásnak is összhangban kell állnia a számviteli törvénnyel, de a hangsúly az üzleti folyamatoknak leginkább megfelelő megjelenítésen, összeállításon van. A vezetői információk elsősorban tervadatokat jelentenek, melyek elsősorban a jövőre vonatkozó terveket hivatottak megalapozni. Az a tény pedig, hogy az információk szervezeti- és termékegységekre való bontásban jelennek meg, lehetőséget teremt a fedezeti jellegű eredményszámításra és a hatékony költséggazdálkodás lehetőségének megteremtésére is.

Dolgozatomban a pénzügyi és a vezetői számvitel által szolgáltatott információk közül a jövedelemszámítással kapcsolatban álló kimutatások, kalkulációk összehasonlítására törekszem. Ennek megfelelően munkám során elsősorban az EU mezőgazdasági szektorának pénzügyi számviteli információs rendszerei által szolgáltatott információkra, az eredménykimutatások soraira (ezeket hasonlítom össze az EU jogszabályok, irányelvek, Hollandia, Nagy-Britannia és Magyarország elemzési gyakorlata esetében) támaszkodom, és csak érintőlegesen foglalkozom a vezetői számviteli rendszerek által szolgáltatott információkkal (állandó és változó költségek elkülönítése, fedezeti összeg számítások).

2.2.1.1. Pénzügyi kimutatások

A pénzügyi kimutatások a számviteli információs rendszer által szolgáltatott adatok összegzésére, szintetizálására, magyarázatára és kiegészítésére szolgálnak. A

pénzügyi kimutatások célja, hogy olyan információkat nyújtsanak a gazdálkodók pénzügyi helyzetéről, teljesítményéről és pénzügyi helyzetének alakulásáról, amelyek a felhasználók széles köre számára hasznosak gazdasági döntéshozataluk során. **(Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok, 2003)**

Pénzügyi kimutatásokat különböző céllal és szempontból a vállalkozók döntő többsége készít a piaci szereplők tájékoztatására. Bár a nemzeti szintű törvényi szabályozás következtében a gazdasági társaságok számviteli elszámolása az országhatárokon belül egységesnek mondható, annak ellenére, hogy a különböző országokban készült kimutatások hasonlóknak tűnnek, mégis vannak köztük különbségek (eltérő definíciók, kritériumok, értékelési alapok, elvek) az eltérő társadalmi, jogi és gazdasági feltételrendszerből kifolyólag (a vizsgált országok beszámolási gyakorlatáról a 3. fejezetben bővebben is szó esik). Szükség van tehát arra, hogy az eltérő nemzeti szabályozásokat harmonizálják. A közösségi jogban az alapvető számviteli szabályok harmonizálása a társasági jog harmonizálási programjának részét képezi. **(DARABOS, 2003)** A harmonizálás irányelvek útján történik, amelynek jogi alapja a Római Szerződés 54. cikkely (3) bekezdés g. pontja **(NAGY, 1997)**. (Bővebben e témáról az EU irányelvekkel és nemzetközi számviteli standardokkal foglalkozó 2.2.1.2. fejezetben foglalkozom.) Magyarországnak a Brüsszelben 1991. decemberében aláírt „Európai megállapodás” 78., 83. és 84. cikke értelmében a magyar számviteli rendszernek az európai szabályokkal való harmonizálását meg kell oldania.

A számviteli és pénzügyi rendszerekről készített dolgozatában **DARABOS, 2003** a következőket írja: „A harmonizálási törekvések mielőbbi megvalósítását teszik szükségessé a nemzetközi szinten jelentkező gazdasági tényezők is, mint pl. a külföldi tőzsdei jegyzések, határokon átnyúló befektetési és pénzügyi döntések, a transznacionális vállalatok számának gyarapodása, a befektetők növekvő igénye portfóliójuk kockázatának diverzifikálására, stb. Mindezen okok arra engednek következtetni, hogy a világ egyetlen, globálisan alkalmazott és előírt pénzügyi-számviteli és beszámolóképzési standard bevezetését igényli.”

A pénzügyi kimutatások formai és tartalmi követelményeire vonatkozó szabályalkotási folyamat legalsó szintjét a nemzeti szinten alkotott törvények, a következő szintet regionális szinten a direktívák (EU), míg nemzetközi szinten a

standardok alkotják. A nemzeti szintet leginkább befolyásoló előírások közé a US GAAP (Generally Accepted Accounting Principles), UK GAAP és az FRS (Financial Reporting Standards) tartozik. Regionális szinten – a hazai szabályozást is alapvetően meghatározó - az EGK 4, 7, és 8. irányelve az útmutató, míg nemzetközi szinten a IAS-k (International Accounting Principles) követendők. Ez utóbbi elfogadottsága még korántsem valósult meg, hiszen az USA, Japán, Kanada és Ausztrália sem hajlandó teljes körűen ezen elvek szerint készíteni beszámolóit. **(DARABOS, 2003)** „A pénzügyi kimutatásoknak valósan kell bemutatniuk egy gazdálkodó pénzügyi helyzetét, pénzügyi teljesítményét és cash-flowját. A nemzetközi számviteli standardok megfelelő alkalmazása lényegileg minden körülmények között olyan pénzügyi kimutatásokat eredményez, amelyek megvalósítják a valós bemutatást.” **(Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok, 2003)**

Elmondható, hogy a kimutatások jelentős hányada – a beszámoló készítésének helyétől függetlenül - tartalmazza a mérleget, az eredménykimutatást, a pénzügyi helyzet alakulásának kimutatását, valamint megjegyzéseket, magyarázatokat, kiegészítő információkat, táblázatokat, esetlegesen további kimutatásokat. Bár a mezőgazdasági vállalkozások által kötelezően vezetett nyilvántartási, számviteli elszámolási és beszámolási rendszerek, a pénzügyi számvitel az EU tagországaiban a fent leírtak alapján tehát bizonyos eltéréseket mutatnak, mégis van egységesnek mondható elem is a beszámolási gyakorlatot tekintve. Minden országban kötelező éves beszámoló elkészítése elsősorban az adóbevallás alapdokumentumaként. Másrészt agrárágazati specifikumként az egyes országokban a testületi hálózat tagjaként több üzem is készít testületi éves beszámolót. A rendszerben részt vevő vállalkozások a számviteli törvény által előírt éves beszámolótól függetlenül egy speciálisan e célra összeállított kérdőív alapján a testületi rendszer által előírt beszámolót is elkészítik, melyben beszámolnak az adott évben realizált eredményükről, tevékenységükről, vagyoni helyzetükről.

2.2.1.2. EU irányelvek, nemzetközi számviteli standardok

Amikor számviteli információs rendszerről beszélünk, nem mehetünk el szó nélkül a nemzetközileg elfogadott számviteli standardok és az EU irányelvei mellett,

melyekre természetesen a vállalkozások jövedelmének kimutatása során is kiemelt figyelmet kell fordítani. De miért is van szükség ilyen típusú szabályozásra?

A számvitel tulajdonképpen a gazdasági tevékenység mérését segítő eszközként jött létre a levantei kereskedelemben érdekelt itáliai városállamok kereskedelmi számláinak vezetése céljából. A vonatkozó szakirodalomban általában Fra Luca Pacioli olasz szerzetest nevezik a kettős könyvvitel feltalálójának. A (világ)kereskedelmi kapcsolatok révén jutott el aztán a rendszer a világ szinte valamennyi pontjára. Ezek után szinte természetes, hogy az eredetileg egységes rendszernek a helyi viszonyokhoz (eltérő kultúra, gazdasági környezet, jogrendszerek) igazodva különböző országokban eltérő gyakorlata és szabályozása alakult ki. Az viszont tény, hogy valamennyi országban érvényesül a számvitel szabályozása vagy szakmai szervezetek, vagy a mindenkori kormányzat által, így mindenhol kialakult a számvitelt szabályozó törvények, szabályok és standardok köre. A II. világháborút követően felgyorsult a globalizáció, a multinacionális társaságok jelentősen növekedtek, a piac szereplői részéről egyre nagyobb igény merült fel a kommunikáció egységes, intézményesített formáinak megalkotására, már meglévő rendszerek harmonizációjára. „A gazdálkodásban a kommunikáció egyik eszköze, közös nyelve a számvitel. Ezért világszerte az a törekvés, hogy ez a kommunikációs nyelv egységesítésre kerüljön, és így a vállalkozások vagyoni, pénzügyi és jövedelmezőségi helyzetének megítélésénél egységes nyelvet beszéljenek a számviteli szakmában.” (**MADARASINÉ SZIRMAI – MATUKOVICS, 2004**) Tekintettel arra, hogy:

- a vállalkozások tekintetében a kommunikáció lehetőségét a számvitel teremti meg és szolgáltatja a gazdasági szereplők döntéseikhez szükséges információkat beszámolóikba tömörítve, illetve, hogy
- egy ország azáltal is fejleszteni tudja a saját számviteli rendszerét, hogy megfigyeli a más országokban alkalmazott általános gyakorlatot, a felmerülő problémákra adott válaszokat (**NOBES - PARKER, 1995**),

idővel egyre fokozottabban jelentkezett a pénzügyi beszámolókkal szemben támasztott követelmények harmonizációjának, a *számviteli standardok* nemzetközivé tételének elképzelése.

A Nemzetközi Számviteli Standard Bizottság (IASC, 2001-től IASB) a Nemzetközi Számviteli Standardok (IAS, International Accounting Standards)

megalkotása érdekében létrejött szervezet 1973-ban alakult meg 10 ország (Ausztrália, Kanada, Franciaország, Németország, Japán, Mexikó, Hollandia, Egyesült Királyság, Írország, Amerikai Egyesült Államok) szakmai testületeinek képviselőiből. Napjainkban 104 ország vesz részt a szervezet munkájában. A szervezet célja az IAS-ek, ISFR-ek (International Financial Reporting Standards, Nemzetközi Beszámolóképzítési Standardok) kidolgozása és azok nemzetközi elfogadtatása. A számviteli irányelvek terén áttörést jelentett az IASC-standardok Európai Unió által történő elfogadása. Ennek értelmében azok az Unión belüli társaságok, akik az EU tőzsdén kívánják jegyeztetni magukat, pénzügyi beszámolóikat csakis az IAS-ek alapján készíthetik el (korábban lehetőségük volt a nemzeti számviteli standardok és a US GAAP közötti választásra) **(AZ EU PÉNZÜGYI BESZÁMOLÓI STRATÉGIÁJA: AZ ELŐREVIVÓ ÚT, 2000)**

A mezőgazdasági vállalkozások jövedelem-számítása szempontjából releváns IAS-k a következők:

- 1. IAS A pénzügyi beszámolók bemutatása (Presentation of Financial Statements): A pénzügyi kimutatások elkészítésének, tartalmának, struktúrájának megfogalmazására hivatott IAS, amelynek célja az összehasonlíthatóság biztosítása az adott gazdálkodó előző időszaki saját beszámolójával, és más gazdálkodók pénzügyi jelentéseivel. Ezen IAS tartalmazza a beszámoló részét képező eredménykimutatás áttekintését is.
- 8. IAS A tárgyidőszak nettó nyeresége vagy vesztesége, jelentős hibák és a számviteli politika lényeges változásai (Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies): A standard tartalmazza többek között a tárgyidőszaki eredmény bemutatásának főbb pontjait (a szokásos és a rendkívüli eredmény elkülönített bemutatása, az adott évi költségek és bevételek elszámolásának lényegét), a szokásos és rendkívüli tételek fogalmát, a kiemelkedő jelentőségű tételek, összegek elkülönített bemutatását, stb.
- 12. IAS Jövedelemadók elszámolása (Income taxes): A standard többek között definiálja a számviteli eredmény, a társasági adó (néhol nyereségadó) törvény szerinti eredmény, a tárgyévi adó, a halasztott adó fogalmát. A látens adót a számviteli törvény és az adótörvény szerinti számított adózás előtti eredmény alapján számított adó különbségeként határozza meg.

- 18. IAS Bevételek (Revenue): A standard a bevétel fogalmát úgy határozza meg, mint a gazdasági haszon növekedését egy beszámolási időszakban, amely vagy az eszközállomány növekedésének vagy értéknövelésének, vagy a kötelezettségek csökkenése formájában jelenik meg, és a tőke növekedését okozza. Az IAS értelmében bevétel akkor számolható el, ha valószínűleg gazdasági hasznot jelent a vállalkozásnak és ez megbízhatóan mérhető. A standard továbbá meghatározza a bevétel értékelésének módját (az értékesítés ellenértékének piaci értéke), és elszámolásának kritériumait is.
- 20. IAS Kormányzati támogatások elszámolása és a kormányzati támogatással kapcsolatos információközlés (Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance): A standard meghatározza a kormányzati támogatás fogalmát, mint az állam olyan tevékenységét, amely gazdasági előnyhöz juttatja azokat a vállalkozásokat, amelyek bizonyos feltételeknek megfelelnek. Gyakorlatilag forrás átutalását jelenti a vállalkozás múltbeli vagy jövőbeli teljesítéséért cserébe. Állami közreműködésnek minősül a garanciák nyújtása, az alacsony kamatozású vagy kamatmentes hitelek nyújtása. Az IAS szerint a támogatást piaci értékén kell kimutatni, vagy elhatárolásként, vagy az eszköz nyilvántartási értékét csökkentve.
- 41. IAS Mezőgazdaság (Agriculture): E standard az állattenyésztésre, növénytermesztésre, készterméknek minősülő mezőgazdasági termékekre, az ide kapcsolódó állami támogatások kezelésére vonatkozóan határozza meg többek között a biológiai eszközökkel vagy termékekkel kapcsolatos értékelési tudnivalókat (piaci érték csökkentve a várhatóan felmerülő értékesítési költségekkel), a nyereség/veszteség kezelésének módját, az állami támogatások elszámolását.

Az EU a pénzügyi számvitel szabályozásának a kereteit *irányelvek* formájában határozza meg. Bár az egyes nemzetek között jelentős számviteli eltérések vannak, ennek ellenére az irányelvekhez való igazodás érvényesül a tagországok számvitelében, hiszen felismerték, hogy saját nemzeti számviteli előírásaik, illetve a nemzetközi számviteli rendszerek előírásai szerint készített beszámolók információtartalma, megbízhatósága és valósághűsége tekintetében jelentős különbségek vannak. **(MADARASINÉ SZIRMAI – MATUKOVICS, 2004)** A számvitel működését

legmeghatározóbb módon az Európai Unió 4. (A gazdasági társaságok éves beszámolójáról), 7. (A konszolidált – összevont – éves beszámolókról), 8. (A számviteli beszámolók felülvizsgálatával megbízott személyek működésének engedélyezéséről) és 11. irányelve szabályozza. Értekezésem szempontjából a 4. irányelv (78/660/EEC direktíva) a legjelentősebb, amely az éves beszámoló formai és tartalmi minimumkövetelményeit tartalmazza a gazdasági vállalkozások tagjainak, valamint a külső érintettek érdekeinek védelmében annak érdekében, hogy egységes értékelési módszerek alkalmazásával az éves beszámolóban közzétett információk összehasonlíthatók legyenek egymással. A 4. irányelv meghatározza az éves beszámolóban alkalmazható mérleg, illetve eredménykimutatás formátumát, tartalmi elemeit, illetve az alkalmazható értékelési eljárásokat. (Meg kell azonban említeni, hogy a tagországoknak sok esetben van bizonyos döntési, a direktívától való eltérési szabadsága, rontva ezzel a tagországok beszámolóinak összehasonlíthatóságát). Az irányelv rendelkezései a jogi személyiséggel rendelkező gazdasági társaságokra vonatkoznak, azaz azokra a vállalkozásokra, ahol a tulajdonosok felelőssége valamilyen kitétel alapján korlátozott. A direktíva meghatározásában az éves beszámoló mérlegből, eredménykimutatásból és kiegészítő mellékletből áll, s ezek egységes egészet alkotnak. Az irányelv a számviteli alapelvek közül nevesíti a vállalkozás folytatásának elvét, az összemérés elvét, az időbeli elhatárolás elvét, a következetesség és az óvatosság elvét, valamint az általános rendelkezésekben említi a megbízható, valós kép, illetve a folytonosság elvét. **(CSAJBÓK, 2005)** Kivételes esetekben megengedett a fent említett alapelvektől való eltérés, ha annak alkalmazása gátolná a megbízható és valós kép kialakítását. Ezeket az eltéréseket az éves beszámoló kiegészítő mellékletében be kell mutatni és meg kell indokolni. Ennek a lehetőségnek a biztosításával a mérleg és az eredménykimutatás önmagában, azaz a kiegészítő melléklet nélkül is a valós helyzetet tükrözi **(NOVÁK, 2001)**.

Mint ahogy az már a számviteli információs rendszerekről szóló 2.2.1. fejezetben ismertetésre került, a magyar számviteli szabályozás már a kilencvenes évek elején az EU igényeinek figyelembe vételével került kialakításra. Bár a számvitelről szóló 1991. évi XVIII. tv. az EU számviteli irányelveinek (elsősorban a 4. és a 7. irányelv) nagy részét átvette és alkalmazta, 2000-ben a számviteli törvény újrakodifikálására került sor annak érdekében, hogy az EU időközben módosuló igényét teljes körűen kielégítse. A törvény már idézett preambuluma is utal arra, hogy a

jelenlegi magyar szabályozás figyelembe veszi az EU irányelveit és a nemzetközi számviteli standardok lényegi előírásait is. „A nemzetközi számviteli standardok előírásai olyan esetekben kerültek beépítésre a magyar törvénybe, amikor valamely témára az Európai Unió számviteli irányelvei nem tartalmaznak szabályt, illetve azok összeegyeztethetők az EU irányelveivel.” (KOROM et al., 2001) A magyar törvényi szabályozás azonban az irányelvektől sokkal részletesebb feltételeket, szabályokat rögzít. Sok olyan rendelkezés került a törvény keretei között megfogalmazásra, amely más országok gyakorlatában nem igényel törvényi vagy rendeleti szabályozást, hiszen esetlegesen az adott ország bírói, adózási stb. gyakorlata a standardokat már kötelező erejűnek ismeri el. Hazánkban mindezekig még nem így van, csak a jogszabályban rögzített rendelkezések kényszeríthetők ki.

Bár az IAS-ek nemzetközi elfogadottsága megvalósult, a különböző országokban érvényes nemzeti standardok, eltérő számviteli szabályozások, illetve az EU számviteli direktívái között még jócskán vannak eltérések. A jövedelem-számítás módszertanával foglalkozó 3. fejezetben ennek okán még visszatérünk a standardok által meghatározott elvek, elemzési módszerek ismertetésére is.

2.2.2. Mezőgazdasági Számviteli Információs Hálózat

Az Európai Unió Bizottságának különböző döntések megalapozásához információkra van szüksége az üzemek jövedelmi helyzetéről, és a már meghozott politikai döntések lehetséges hatásainak feltérképezése, mérése is további elemzéseket igényel. Ennek érdekében a mezőgazdasági üzemek jövedelem-alakulásának és gazdálkodásának elemzésére, s ezáltal a Közös Agrárpolitika támogatására az Európai Bizottság 1965-ben reprezentatív információs rendszert, Mezőgazdasági Számviteli Információs Hálózatot (MSzIH, angolul: Farm Accountancy Data Network, rövidítve: FADN) hozott létre. Az FADN tulajdonképpen nem más, mint az EU tagállamaira kiterjedő reprezentatív adatgyűjtési rendszer (a rendszer jelenleg évente közel 60.000 mezőgazdasági vállalkozás számviteli adatait gyűjti), amely elsősorban a gazdálkodás jövedelemtermelő képességének régiók és üzemtípusok szerinti vizsgálatára szolgál, és évente biztosít adatokat a Bizottság számára különböző döntések megalapozása, elemzések elvégzése céljából.

Felismerve, hogy a kelet-európai országok, így Magyarország átalakulási folyamatában is kézzelfogható segítséget nyújthat a tesztüzemi rendszer a szakszerű agrárpolitikai döntésekhez, és tekintettel arra, hogy a rendszerváltást követően sokáig nem álltak rendelkezésre mindenre kiterjedő, teljeskörű adatok a mezőgazdasági vállalkozások vagyoni, pénzügyi és jövedelmezőségi helyzetéről, a Földművelésügyi Minisztérium 1995-ben megbízást adott az Agrárgazdasági Kutató Intézetnek (AKI) az EU-konform tesztüzemi hálózat magyarországi alrendszerének kiépítésére. Ezt a folyamatot csak felerősítette az adatszolgáltatásra irányuló, európai uniós csatlakozást megelőző hazai és uniós elvárás is.

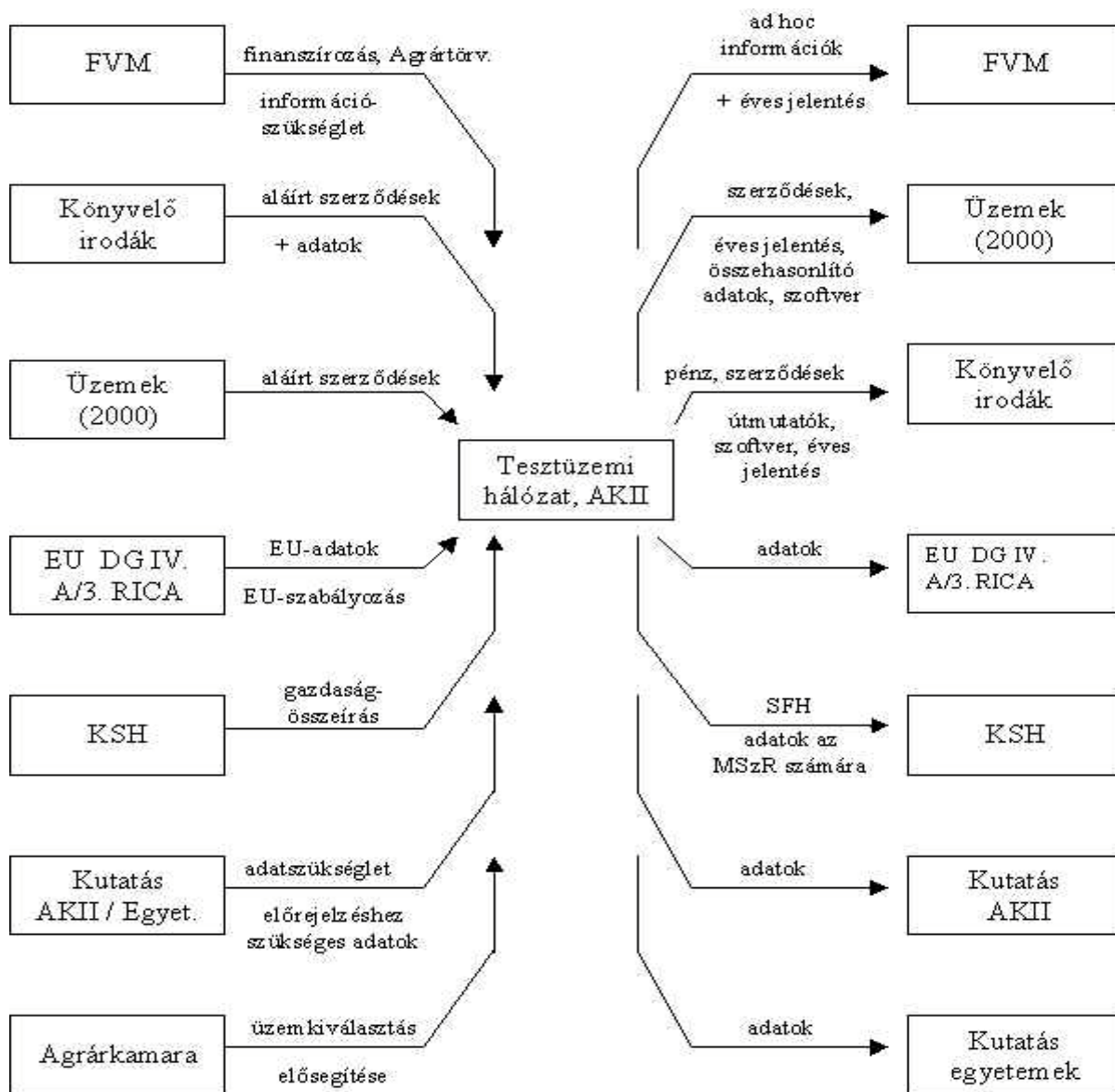
A magyarországi tesztüzemi hálózat által szolgáltatott információknak az Európai Bizottságnak az FADN-hálózatra vonatkozó elvárásain túl a magyar agrárpolitika törvényben megfogalmazott céljainak megvalósítását szolgáló intézkedések meghozatalát és azok folyamatos kontrollját kell biztosítaniuk. Ezek a célkitűzések a következők (**Az agrárgazdaság fejlesztéséről szóló 1997. évi CXIV. törvény**):

- a lakosság élelmiszerkeresletének megfelelő mennyiségben és minőségben történő kielégítése, elsősorban hazai termékekkel;
- a termelés versenyképességének javítása; gazdaságos, exportorientált termelés a kedvező agráradottságok kihasználásával;
- az agrártermelésből élők részére a nemzetgazdaság más ágaihoz viszonyítottan arányos tőke és munkajövedelem biztosítása, és ezáltal hozzájárulás a vidék lakosságmegtartó-képességének javításához; a természeti környezet megőrzése, az agrárgazdaság fenntartható fejlődésének biztosítása.
- az emberi erőforrások fejlesztése; az agrárinnováció segítése.

Az AKI feladata a tesztüzemi hálózat működésének szervezése, szabályozása, az érintett intézmények – Európai Bizottság, Földművelésügyi és Vidékfejlesztési Minisztérium, Központi Statisztikai Hivatal, könyvelőirodák, érdekképviselői szervezetek és kamarák – közötti együttműködés fenntartása, az adatok ellenőrzése, feldolgozása, elemzése, továbbá az eredmények közzététele. A tesztüzemi hálózat

kiépítése és működtetése tehát az agráriummal foglalkozó több szervezet hatékony közreműködését igényli, mint ahogy azt a 7. ábra bemutatja:

7. ábra: A tesztüzemi hálózat működésében érintett szervek



SFH = Standard Fedezeti Hozzájárulás
MSZR = Mezőgazdasági Számlák Rendszere

Forrás: KOVÁCS, 2003

A tesztüzemi hálózat több lépcsőben 2001-re épült ki országosan - a mezőgazdasági Számvitel Információs Hálózat létrehozását és működtetését előíró 79/65/EK tanácsi rendeletnek megfelelően -, és jelenleg mintegy 1900 mezőgazdasági

vállalkozás adatait dolgozza fel és elemzi. **(KESZTHELYI – KOVÁCS, 2004/a)** Az összegyűjtött adatok uniós elvárásoknak megfelelő elkészítése (a szükséges konverziókkal) már 2002-től megvalósult, de az első hivatalos tesztüzemi adatátadásra csak 2004-ben került sor. A vizsgált mezőgazdasági vállalkozások a 7 régióra osztott Magyarország mezőgazdaságát hivatottak reprezentálni, bár – érthető okok miatt - a régiókat tekintve a vállalkozások között jelentős különbségek tapasztalhatók. **(PESTI – KESZTHELYI – TÓTH, 2004)**

2.2.2.1. Mezőgazdasági Számviteli Információs Hálózat célja, felépítése, tevékenysége

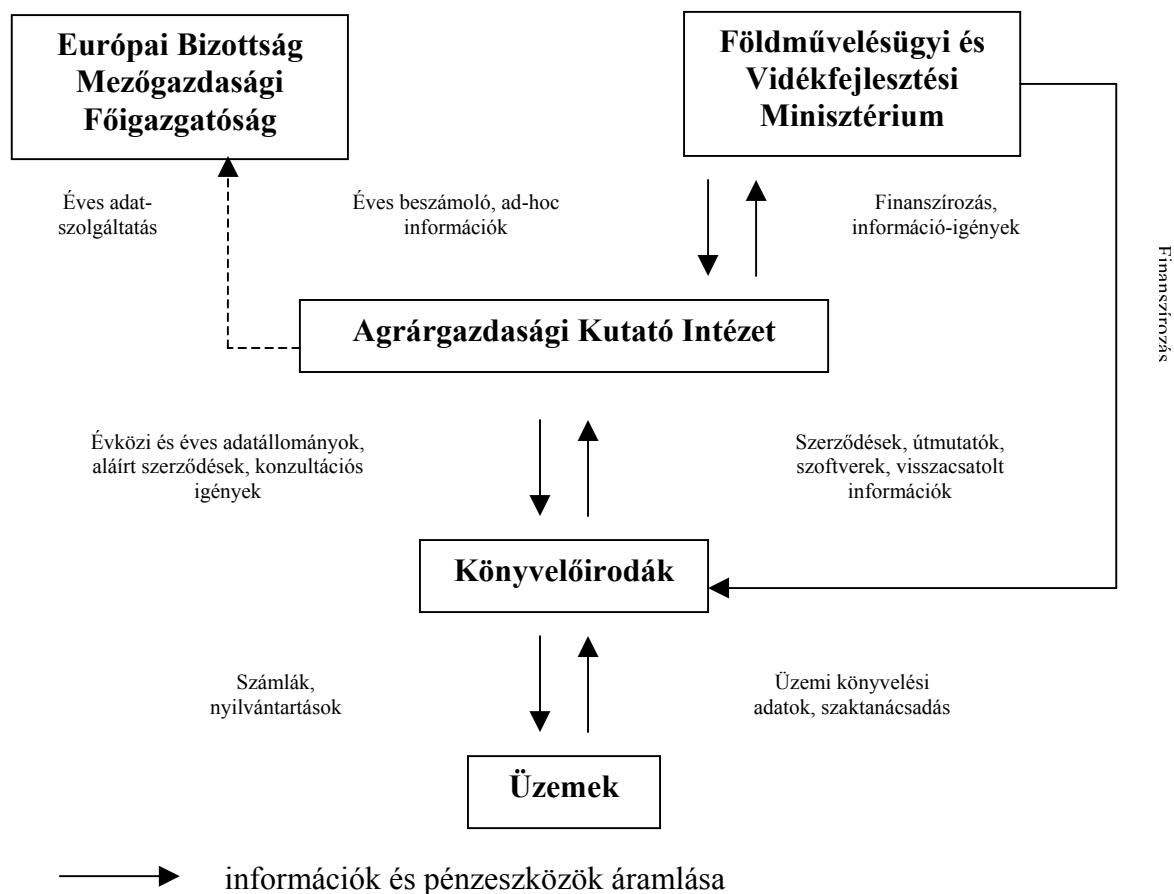
A hálózat célja, hogy számviteli adatokat gyűjtsön a mezőgazdasági termelőktől, hogy meghatározzák a mezőgazdasági vállalkozások pénzügyi teljesítményét, üzleti elemzést készítsenek róluk, és ezzel támogassák az Európai Unióbeli döntéshozatali folyamatot. Az agrárágazat, illetve az ágazatban tevékenykedő vállalkozások általános helyzetére, a piaci folyamatok hatásaira elsősorban a tesztüzemek beszámolóí alapján lehet következtetni. A tesztüzemek a mezőgazdaság jövedelemhelyzetének meghatározásához, valamint az agrárpolitikai intézkedések tervezéséhez és ellenőrzéséhez szükséges információk megszerzésének célját szolgálják. **(FOGARASSY – VASA, 2002)**

Az MSZIH a mezőgazdasági vállalkozásokra vonatkozó mikroökonómiai adatok egyetlen olyan forrása, amely harmonizált. A rendszer működésének általános szabályait, a számviteli elveket, a használt mutatókat az EU határozza meg a tagországokban, mivel az összehasonlíthatóság érdekében azonos értékelési módszereket, elveket, mutatókat kell alkalmazni, többek között az éves beszámoló formai és tartalmi elemeinek is egyezni kell.

Az információs rendszer adatokkal történő feltöltése a tagállamok feladata. A meghatározott szempontok szerint (szakértők által, egy precízen kidolgozott kiválasztási terv alapján) meghatározott adatszolgáltató gazdaságok önkéntesen csatlakoznak a rendszerhez, s könyvelési adataikat rendelkezésre bocsátják, hogy azokat a továbbiakban statisztikai célokra használják fel. **(KESZTHELYI – KOVÁCS, 2004/a)**

Az üzemek a könyvelőiroda segítségével töltik ki a tesztüzemi adatszolgáltatásra irányuló kérdőíveket, majd a könyvelőirodák az üzemek éves beszámolóit megküldik az AKI-hoz, amely szervezet a beküldött adatok alapján különböző elemzéseket készít a minisztérium számára, illetve teljesíti az állam uniós adatszolgáltatási kötelezettségét a mezőgazdaságra vonatkozóan (ld. 8. ábra).

8. ábra: A tesztüzemi hálózat szervezeti struktúrája



Forrás: KESZTHELYI – KOVÁCS, 2004/a

Az MSZIH működtetése során kiemelt figyelmet kell fordítani a reprezentatív adatgyűjtésre annak érdekében, hogy az összegyűjtött adatokból teljes képet lehessen nyerni a tagállamok mezőgazdaságáról. Többek között ügyelni kell arra is, hogy a minta egyaránt reprezentálja a kis és nagyüzemeket is. A tesztüzemi rendszerben levő konkrét üzemek adatai nem kerülhetnek ki a nyilvánosság elé, csak az adatokból képzett különböző szempontok szerint csoportosított, összesített eredmények. A rendszer valamennyi mezőgazdasági tevékenységet feltérképez, amely a megfigyelés tárgyát

képező üzemekben folyik (pl. növénytermesztés, állattenyésztés, de még a falusi turizmus, erdészet is). A vizsgálatba azonban csak a fő munkaidőben vezetett³, egy minimális ökonómiai méretet meghaladó, gazdaságilag életképes üzemek kerülnek be.⁴

2.2.2.2. A tesztüzemi adatgyűjtés

A tesztüzemekben történő adatfelvétel alapját egységes adatgyűjtő lap képezi a hozzátartozó kitöltési útmutatóval, fogalom-definíciókkal együtt. Az adatgyűjtő lap adatainak körét és tartalmát úgy kellett meghatározni, hogy kielégítsék az MSZIH, illetve az EU Bizottság minimum-követelményként meghatározott igényeit, de ezen túlmenően tegyék lehetővé a már ismertetett nemzeti információs követelmények teljesítését is. Az uniós és nemzeti információs igények teljesítéséhez az egyébként szokásos adatszolgáltatást szükséges kiegészítő információk gyűjtésére kellett/kell kiemelt hangsúlyt fektetni.

A tesztüzemekben az adatgyűjtés a következő témakörökre terjed ki **(KESZTHELYI – KOVÁCS, 2004/a)**:

- az üzem azonosító és alapadatai,
- a földterületi adatok a tárgyév végén,
- a földterületi adatok a tárgyév során,
- a munkaerő-állomány adatai,
- a vállalkozás mérlegadatai, eredmény-kimutatás,
- részletező kiegészítések a mérleghez és az eredmény-kimutatáshoz:
- a befektetett eszközök állományának változása, kimutatás az állatállomány értékéről, változásáról,
- kimutatás a készletek értékéről, állományának változásáról,
- kimutatás a követelések esedékességéről,
- kimutatás a kötelezettségek lejáratáról,
- kimutatás a tárgyévre igényelt támogatásokról,
- vetés- /termő-/ terület, átlaghozamok, átlagárak, üzemi belső felhasználás,
- ágazati költség- és eredmény-elszámolás.

3 Főmunkaidős üzemnek az minősül, amely elég nagy ahhoz, hogy a gazdálkodó tevékenységének nagyobb hányadát itt folytassa, továbbá elég jövedelem biztosítható innen a család megélhetéséhez.

Magyarországon a könyvelőirodák által feldolgozott, ellenőrzött és anonimizált adatok továbbfeldolgozását, kiértékelését és közzétételét az Agrárgazdasági Kutató Intézet látja el. Az összegyűjtött adatfelvételben szereplő minta számaiból speciális becslési eljárással meghatározzák a teljes sokaságra vonatkozó értékeket, és standardizált statisztikai összeállítások formájában mind az egyes tagországok, mind a közösségek szintjén nyilvánosságra hozzák. **(PITLIK – DOBOLYI, 1996)**

A feldolgozott információk elsősorban a mezőgazdasági termelés jövedelemtermelő képességének alakulását mutatják különböző szempontok szerint (méret, termelési irány, földrajzi elhelyezkedés stb.) képzett üzemkategóriákra vonatkozóan.

Az információk közzétételére a következő módokon kerülhet sor **(PITLIK – DOBOLYI, 1996)**:

- a fontosabb információk megjelentetése az évenként összeállítandó Mezőgazdasági Beszámolójelentésben (elsősorban agrárpolitikai célra),
- üzemkategóriákra vonatkozó átlagok, kvantilisek, trendek, prognózisok publikálása közvetlen üzemi felhasználásra, valamint szaktanácsadási kutatási és oktatási célokra,
- normatívák, irányszámok és egyéb üzemgazdasági segédanyagok kidolgozása elsősorban agrárpolitikai célokra,
- az egységes MSZIH-adatállomány összeállítása, ellenőrzése és továbbítása a brüsszeli EU-Bizottságnak.

A jövedelemszámítás módszerei (3. fejezet: A jövedelem-számítás módszerei az Európai Unióban, különös tekintettel Magyarországra, Nagy-Britannia és Hollandia gyakorlatában) között a Jövedelemszámítás gyakorlata az Európai Unió testületi rendszerében című 3.1.3. fejezetben az uniós, a Jövedelemszámítás gyakorlata a magyar testületi rendszerben című 3.2.3. fejezetben a magyar, míg a Jövedelem meghatározása a holland testületi rendszerben című 3.4.3. fejezetben a holland gyakorlat által elfogadott testületi jövedelem-számítási gyakorlat bemutatásával foglalkozom.

⁴ A gazdaságilag életképes üzem kritériumának bemutatására a 2.3.4. fejezetben kerül sor.

2.2.3. A Mezőgazdasági Számlák Rendszere (MSZR) és a folyamatelemző agrárszektor modell (SPEL)⁵

Az agrárpolitikai döntések támogatásához nem csupán az előző fejezetben ismertetett tesztüzemi hálózat adatai, hanem egyéb módszerek és információk is felhasználásra kerülnek. Az EU-hoz történő csatlakozás során kulcsfontosságú rendszerek harmonizációjának részét képezi a mezőgazdasági termelés eredményének, a kibocsátásoknak és a ráfordításoknak az európai normák szerinti számbavétele is, így röviden szót kell ejtenünk a nemzetgazdasági számlák rendszeréről (NSZR), ennek speciálisan a mezőgazdaságra kidolgozott változatáról, a mezőgazdasági számlák rendszeréről (MSZR, illetve Economic Accounts for Agriculture - EAA), illetve a SPEL-ről, a folyamatelemzéssel kibővített MSZR-ről is. Tekintettel arra, hogy ezen rendszerek vizsgálata nem tartozik szervesen értekezésem tárgykörébe, e helyen csupán a rendszerek rövid bemutatására és a jövedelemszámítással kapcsolatos módszertanára térek ki.

A nemzetgazdasági számlák rendszere, az NSZR (amely 1970 óta az EK, az OECD és az ENSZ által használt Nemzetgazdasági Számlák Európai Rendszerére, a NSZER-re támaszkodik) olyan, a körfolyamat-elemzésen alapuló statisztikai számítások rendszere, amely összefogja az egyes gazdasági egységek tranzakcióit (vállalkozások, magán és állami költségvetés) egy nemzetgazdaságon belül. Egy nemzetgazdaságon belül az ökonómiai folyamatok ábrázolásához az NSZER alapján a következő számlákat különböztetjük meg (**PITLIK – DOBOLYI, 1996**):

- termelési számla (a bal oldalon tartalmazza a vásárolt termelési eszközök felhasználását, valamint a nettó termelési értéket és a jobb oldalon más gazdasági egységeknek történő eladásokból származó bevételeket),
- jövedelem (-keletkezési, -elosztási, -újraelosztási, -felhasználási) számla,
- vagyenváltozási számla,
- hitelváltozási számla.

⁵ **PITLIK – DOBOLYI, 1996** az információs rendszerek harmonizálása témakörében összeállított előadás-gyűjteménye kitér a MSZR és a SPEL ismertetésére, így ezen információs rendszerek bemutatása során e tanulmányra támaszkodtam elsősorban.

Az EU néhány tagállamában az agrárszektor számára az NSZR speciális variánsát alkották meg, a **mezőgazdasági számlarendszert, az MSZR-t**. Az Európai Községek Statisztikai Hivatala 1964 óta ad ki az MSZR-hez hasonló kimutatásokat. Az MSZR az Európai Unió tagországainak statisztikai hivatalainak adatszolgáltatási kötelezettségét hivatott kiszolgálni, a nemzetgazdasági tevékenységből kiindulva ad számot átfogó és összehasonlítható módon az Európai Község Bizottságai részére. A Mezőgazdasági Számlák Rendszerének hazai kidolgozásában és működtetésében a Pénzügyminisztérium - a Földművelési Minisztérium felkérése alapján - 1995. decembere óta vesz részt. A KSH és az APEH adatszolgáltatásához kapcsolt információk lehetőséget teremtenek arra, hogy a mezőgazdasági számlarendszer pontosan előállítható legyen. A MSZR működtetéséhez a PM adatszolgáltatása az ágazati elszámolások összefoglaló főbb adatain túl, a mezőgazdasághoz tartozó társasági adóbevallások, kettős és egyszeres könyvvitelt vezetők, APEH által összesített Gyorsjelentés adataiból készült eredmény-kimutatásra terjedt ki. A végleges ágazati elszámolások azonban a KSH feladatkörébe tartoznak. A MSZR elkészítése az EU tagországok számára minden naptári évben kötelező, a rendszer eredményeit az EK Statisztikai Hivatalának, az EUROSTAT-nak kell megküldeni. **(PITLIK – DOBOLYI, 1996)**

Az MSZR a tesztüzemi hálózat mellett az EU agrárpolitikai információs rendszerének egyik alappillére, mely lehetővé teszi az EU által megadott termékkörre vonatkozó termelési, felhasználási, technológiai adatok konzisztens rendszerben való összefogása révén a termelési érték, hozzáadott érték és jövedelem pozíciók rövidtávú előrejelzését, illetőleg agrárpolitikai intézkedések várható hatásának aggregált, valamint regionális és ágazati bontású szimulációját, és egyben az agrárszektor információs és monitoring rendszerét is jelenti. Az MSZR célja továbbá, hogy kifejezze a mezőgazdaság szerepét a nemzetgazdaságon belül és az országok közötti összehasonlításban, kimutassa a mezőgazdaság jövedelmi pozícióit más ágazatokhoz viszonyítva és nemzetközi összehasonlításban, valamint jelzi az egyes országok mezőgazdaságának, illetve azon belül az egyes termékek előállításának versenyképességét. **(PITLIK – DOBOLYI, 1996)**

Az **MSZR jövedelemszámítása** során az összes mezőgazdasági termelésből (bruttó termelés) kiindulva a veszteségek levonása után mezőgazdasági termelői szinten a felhasználható termelés képződik, ami a kezdeti állapottal együtt képezi az összhozamot. A mezőgazdaság végső termelése az eladásokból, saját felhasználásból, készletváltozásokból, a termelők által továbbfeldolgozott mezőgazdasági termékekből összevonás után adódik. A megfelelő árakkal felértékelt végső termelés adja a szolgáltatások és bér munkák hozzászámításával (mindig a mezőgazdasági termelői szinten értendő) a mezőgazdaság termelési értékét. Az agrárszektor hozzáadott érték képződésének kiértékelése képezi az MSZR központi feladatát. A felhasznált folyó termelő felhasználások bruttó termeléssel alkotott egyenlege adja a **hozzáadott értéket** piaci áron. Az értékesítés, valamint a termelési adók levonása és a támogatások hozzáadása után kapjuk meg a **nettó termelési értéket**, amelyet a felhasznált termelési tényezők díjaként kell értelmezni. A bérek, bérleti díjak és a kamatok levonása után kapjuk a **mezőgazdaság nettó jövedelmét**, amely a mezőgazdasági termelők által felhasznált termelési tényezők fedezetéül szolgál. (PITLIK – DOBOLYI, 1996)

Az EUROSTAT az MSZR módszertanára támaszkodva egy ún. **folyamatelemzéssel kibővített MSZR-t**, egy mezőgazdasági modellt (mezőgazdasági szektori termelékenységi és jövedelem modell, SPEL/EU-Base-System, továbbiakban **SPEL**) használ a rövidtávú termelés- és jövedelem-előrejelzéshez, valamint az agrárpolitika-orientált szimulációhoz, agrárstatisztikai célokra, összekapcsolva egy tudományos módon kifejlesztett agrárszektor-modellt és egy széleskörű statisztikai adatállományt. A folyamatelemző elszámolási elv némiképp eltér a MSZR logikájától. Az MSZR nettó-elvéről a bruttó-elvre való áttérés teremtette meg a lehetőséget az agrárium szektoron belüli összefonódásainak elemzéséhez.

„A folyamatelemző agrárszektor-modellek differenciált input-outputrendszer jellegű felépítése lehetővé teszi részletes mezőgazdasági elszámolások kialakítását, ill. a jövedelemkeletkezési- és elosztási számítások elvégzését akár az egyes termékek, régiók és üzemszoportok szintjén, akár egy nemzetgazdaság egész agrárszektora számára. A **jövedelemszámítás** elvégezhető úgy, hogy kiszámoljuk az egyes mezőgazdasági termékek hozzájárulását a ráfordítások fedezéséhez (jövedelemkeletkezés), de úgy is, hogy a bevételeket hozzárendeljük az egyes termelési tényezőkhez (funkcionális jövedelemelosztás). ... A folyamatelemzés keretében

végbemenő jövedelemszámításból kiindulva a mezőgazdasági termelési tevékenységek úgy kerülnek besorolásra, hogy ez lehetővé tegye a folyamatspecifikus jövedelmek számítását, a termelési érték és a folyó termelő felhasználás, valamint a belső ráfordítás-felhasználás összehasonlítását, ill. a folyamatspecifikus monetáris transzferek és adók egyenlegének elkészítését. Az output- és inputkoefficiensek naturális nagyságai adják a megfelelő ágazati méret alapján a bruttó termelést és a bruttó folyó termelő felhasználást. A szektoron belüli transzferek egyenlege vezet a megfelelő nettó nagyságokhoz. A megfelelő termék-, folyó termelő felhasználás- és ráfordítás-árakkal való szorzás adja a monetáris összesítő elszámolás tábláját.” **(PITLIK – DOBOLYI, 1996)**

A mezőgazdaság jövedelem-helyzetének kimutatására hivatott információs rendszerek bemutatását *összefoglalva* megállapítható, hogy az Európai Unió agrárinformatikai, agrárpolitikai eszköztárának legfontosabb elemei (mezőgazdasági számlarendszer, tesztüzemi rendszer) immáron Magyarországon is működnek. A mikrogazdasági információkat az üzemi szintet közvetlenül érintő, számviteli és adótörvények által előírt információs igényt kielégítő számviteli és az Unió által szabályozott tesztüzemi információs rendszerek szolgáltatják, melyek lehetővé teszik a makroszint (uniós adatszolgáltatási igények) adatigényének kiszolgálását is. Bár a különböző jövedelem-meghatározási rendszerek mindegyike a mezőgazdasági tevékenységben keletkező jövedelmet kívánja kimutatni, eltérő számítási módszerük következtében az általuk kimutatott jövedelemtömeg között szignifikáns különbség van. Az MSZR, az MSZIH és az APEH jövedelemszámításai teljesen más adatokat eredményeznek, melynek oka rendkívül összetett (pl. a mezőgazdasági üzemek nem mezőgazdasági tevékenységének a kimutatásokban történő szerepeltetésének, újrabeszerzési értéken figyelembe vett amortizációnak, a családi fogyasztás figyelembevételének, a feldolgozott és ún. nyers termékek elkülönítésének, az agrártámogatások feltüntetésének, stb. kérdésköre). A különböző információs hálózatok közötti kapcsolatot többek között az biztosítja, hogy az MSZR egyaránt épít a tesztüzemek által szolgáltatott adatokra, az APEH kimutatásaira, az uniós tapasztalatokra és többek között FVM szakértők véleményére is. Egyik rendszer jövedelem-számbavétele sem teljes, hiszen az APEH elsősorban a kettős könyvvitelt vezető gazdasági szervezetek teljes tevékenységét vizsgálja, míg az MSZR és az

MSZIH nem fedi le a nem adózó mezőgazdasági kisüzemek mezőgazdaságon kívüli tevékenységét és annak jövedelem vonatkozásait.

2.3. VÁLLALKOZÁSOK TELJESÍTMÉNYÉNEK MEGÍTÉLÉSE

Egy vállalkozás teljesítménye a menedzsment által folyamatosan meghozott számos egyedi döntés eredménye, értékelése pedig ezen döntések pénzügyi és gazdasági hatásainak, következményeinek megítélését jelenti. **(VIRÁG, 2001)**

A vállalati teljesítmény megítélésére első megközelítésben az évenként kötelezően elkészítendő éves beszámolóban kimutatott eredmény a legkézenfekvőbb megoldás. Az IASC Keretszabályában a teljesítmény tárgyalásánál az a megállapítás olvasható, hogy az eredményességet leggyakrabban a nyereséggel mérik. Gyakorlatilag minden számviteli standardgyűjtemény azon az állásponton van, hogy az eredménykimutatás folyamatosan szolgáltatja azt az információt, amit a vállalkozásnál maradó adózott eredménynek, a szervezet gazdasági teljesítménye legfőbb mércéjének is neveznek. **(EPSTEIN – MIRZA, 2002)**

Tekintettel arra, hogy az eredménykimutatás a vállalati jövedelem meghatározására szolgáló pénzügyi kimutatás, a jövedelem-számítás módszertani áttekintésével foglalkozó 3. fejezetben foglalkozom részletesen az elemzésével.

2.3.1. Pénzügyi elemzés

A gazdasági döntések előkészítéséhez, a vállalkozások teljesítményének, vagyoni, pénzügyi, jövedelmi helyzetének megítéléséhez az elemzésnek kell megfelelő információkat biztosítani. Az elemzés feladata elsősorban a hatékonyabb, eredményesebb gazdálkodás segítése, többek között különböző döntések szükségességének alátámasztása, megalapozása révén. Másrészt gazdasági elemzés alkalmazásával a piac szereplői és a vállalkozás menedzsmentje többletinformációkat szerezhet, tájékozódhat a vizsgált vállalkozás teljesítményéről, piaci megjelenéséről, gazdálkodásáról. Természetesen a ténylegesen elért gazdasági eredményeket is sokoldalúan kell vizsgálni. Az eredmények mellett a hiányosságok, a veszteségek okait is fel kell tárni, és javaslatokat kell kidolgozni a hibák megszüntetésére.

A gazdasági elemzés **BIRHER, 2001** definíciója szerint nem más, mint „a gazdasági vezetés nélkülözhetetlen eszköze, lényegében olyan módszer, mellyel a gazdasági vezetés részére biztosítható a nélkülözhetetlen tájékozottság, a vállalkozási tevékenység megismerhető, bírálható és fejleszthető. A gazdasági elemzés a gazdálkodás és fejlesztés, a vállalkozás eredményeinek vizsgálatára és értékelésére irányuló tevékenység. Tágabb értelmezés szerint az elemzést tudományos kutatási módszerként is definiálhatjuk”.

A vállalkozások teljesítményének értékelése rendszerint azokon az általuk kötelezően, vagy saját elhatározás alapján készített kimutatásokon, pénzügyi jelentéseken alapul, amelyek megpróbálnak hiteles képet adni a menedzsment által hozott döntések hatásairól, a megvalósult gazdasági események következményeiről. E kimutatások és a bennük megjelenített információk vizsgálatára a pénzügyi elemzés hivatott. A pénzügyi elemzés olyan vizsgálati módszerek és eljárások alkalmazását foglalja magába, amelyek révén lehetővé válik a vállalkozások vagyonának, illetve eredményének vizsgálata, hatékonyságának, pénzügyi teljesítőképességének kifejezése is. Ezen módszerek közül a legfontosabbak a különböző pénzügyi/gazdasági mutatók, amelyek alkalmasak arra, hogy jellemezzék a vállalkozások gazdálkodását, fejlesztési és finanszírozási stratégiáját.

A pénzügyi elemzés történhet egy meghatározott év (a beszámolási időszak) vagy több év (több éves beszámolási időszak) adatai alapján. Egy évre vonatkozó vizsgálat statikus képet nyújt a vállalkozásról. Több év adatainak alapján az elemzés a változásokat is számba veszi (dinamikus összehasonlítás). A pénzügyi elemzés aszerint, hogy statikusan vagy dinamikusan történik, lehet állományi és folyamat szemléletű. Az állományi szemléletű pénzügyi elemzés azt jelenti, hogy egy-egy adott időpontbeli állapotban elemzik a gazdasági helyzetet. A folyamat szemléletű pénzügyi elemzés pedig azt jelenti, hogy egy-egy meghatározott időtartamra vonatkozóan elemzik a gazdasági folyamat alakulását. A két, különböző szemléletű elemzés kölcsönhatásban van, kiegészítik egymást. (**BÉHM, 1998**)

Mivel a vállalkozások teljesítményét minden elemző más és más szempontból vizsgálja, nem elhanyagolható olyan elvek lefektetése, amelyeket mindig figyelembe kell venni a pénzügyi kimutatások elemzése során **(HARRINGTON, 1995)**:

- a pénzügyi kimutatások adatai a múltra vonatkoznak,
- a múltbeli adatokat sajátos számviteli alapelvek alapján adják meg (mivel országonként eltérő számviteli alapelvek és szabályok alapján készülnek a kimutatások, mindig figyelemmel kell lenni a vállalati teljesítményre ható tényezők eltérő számviteli megközelítésére),
- bizonyos vállalatok üzletmenetének szezonálisan változó jellege miatt minden beszámolási időszak teljesítményét kellő óvatossággal kell megítélni.

A cég pénzügyi helyzete sokakat érdekel, ezért a pénzügyi elemzés célja alapvetően a tájékoztatás előkészítése a vezetés és a gazdasági egységen kívüli, külső felhasználók számára. Az egyes pénzügyi kimutatások (úgy mint a mérleg és az eredménykimutatás) megfelelően felépített formátumban összegzik a pénzügyi információkat, a számviteli információs rendszer által szolgáltatott adatokat, ezáltal is könnyen kezelhetővé téve azokat a döntéshozók számára. A pénzügyi kimutatások biztosítják a szükséges információk nagy részét, de a pénzügyi elemzés további információkkal szolgálhat, hiszen kimutatások alapján végzett elemzésekből, ***pénzügyi mutatók*** segítségével nagy mennyiségű adatot viszonylag egyszerű módon lehet összegezni, és általuk lehetőség nyílik a vállalkozás teljesítményének elemzésére, pénzügyi helyzetének értékelésére, sőt az egyes vállalkozások teljesítményének összehasonlítására is. A vezetői teljesítmény leginkább az elért vagyonnövekedés, az eszközarányos nyereség, a befizetendő adókötelezettség csökkentése, a jó likviditás biztosítása összetevők alapján minősíthető. **(BORDÁNÉ RABÓCZKI, 1990)**

"A pénzügyi kimutatások elemzése különböző elemzési eszközök és technikák alkalmazását foglalja magába, amelyek elősegítik hasznos információk kinyerését a rendelkezésre álló adatokból. Ezek az információk szignifikáns kapcsolatokként és trendekként jelentkeznek abban az adathalmazban, amely leírja a vállalat múltbeli tevékenységét és a jelenlegi pénzügyi helyzetét." **(HERMANSON et al., 1987)**

Az elemzők az eredménykimutatás vizsgálata során sokszor élnek az összetevők százalékos elemzésének módszerével. **(HARRINGTON, 1995)** Az elemzés során az eredménykimutatás tételeit pl. az értékesítés nettó árbevételéhez viszonyítják.

A gazdasági mutatók a vállalkozás és a gazdasági környezete kapcsolatának mérhető elemeit, a vállalkozás gazdálkodásának jelenségeit tükrözik meghatározott céllal. A fogalmat tágran értelmezve gazdasági mutatók lehetnek abszolút számok, viszonyszámok, indexek, átlagok, pénzügyi mutatók, illetve valamelyik statisztikai alapmutatóra visszavezethető speciális mutatók. A gazdasági mutatók által nyert mérő (mutató) számok információkat tömörítenek annak érdekében, hogy tények, összefüggések és folyamatok egyetlen adattal legyenek érzékeltethetők. A mutatószámok gyakran mutatószám-rendszereket alkotnak, vagy egy-egy mutatószám sűrít magába annyi információt, amennyit egyébként több mutatószám együttesen fejez ki. **(BÉHM, 1998)** Pénzügyi mutatók logikus összefüggéseket fejeznek ki. A mutatószám rendszerek jellemző példája a DuPont mutatórendszer, amely fő célként az eszközarányos nyereséget jelöli meg, és ezt osztja fel további, különálló mutatókra.

A pénzügyi mutatószámokra alapozott teljesítmény megítélése azonban viszonylagos, hiszen a mutatók értékelése egy sor problémát is felvet **(VIRÁG, 2001)**:

- a működési feltételek ágazatonként és vállalatonként eltérnek,
- könyvelési eljárásokból eredő különbségek,
- inflációs hatásokból eredő különbségek,
- pénzügyi kimutatások kozmetikázhatósága,
- különböző országokban alkalmazott eltérő pénzügyi kimutatások és az azok összetevőinek tartalmában jelentkező különbségek.

A legtöbb adat és mutatószám értékelésénél tehát azt, hogy a kapott érték alacsony vagy magas, a vállalkozás pénzügyi helyzete jónak, közepesnek, gyengének vagy rossznak nevezhető, a pénzügyi helyzet javult, nem változott vagy romlott, csak összehasonlítás útján lehet eldönteni – figyelembe véve a kapott eredményt torzító fent megnevezett hatásokat. Ehhez megfelelő viszonyítási alap lehet:

- a vállalkozás korábbi pénzügyi teljesítménye, vagy
- valamilyen (országos vagy ágazati) átlag, vagy

- az adott piacon jól működő, ugyanabba az ágazatba és szakmába tartozó hasonló nagyságú és diverzifikációjú vállalkozás pénzügyi helyzete. (BÉHM, 1998.)

BORDÁNÉ RABÓCZKI, 1990 nemzetközi szakirodalomban végzett vizsgálódásai alapján arra a következtetésre jutott, hogy „a fejlett tőkés országokban az évek folyamán kialakult a gazdasági egységek pénzügyi teljesítményeinek átfogó értékelésére használt pénzügyi aránymutatók nemzetközileg viszonylag egységes rendszere és a mutatók egységes értelmezése.” A viszonylagosság ebben mondatban is utal az említett torzító tényezőkre, illetve arra, hogy eltérések lehetnek a mutatószámok csoportosításában, sőt néha az egyes mutatószámok tartalmában is.

A pénzügyi mutatóknak többfajta csoportosításával találkozhatunk a szakirodalom tanulmányozása során, melyek közül néhányat – a teljesség igénye nélkül - e helyen is bemutatok:

1, **BREALEY – MYERS, 1998/a** a pénzügyi mutatókat alapvetően négy csoportba sorolja:

- Tőkeáttételi mutatók, amelyek azt jelzik, hogy a vállalat mennyire van eladósodva,
- Likviditási mutatók, amelyek azt mutatják, milyen könnyen tud a vállalat pénzhez jutni,
- Jövedelmezőségi mutatók, melyeket annak megítélésére használunk, hogy egy vállalat milyen hatékonyan használja fel eszközeit,
- Piaci mutatók, melyek azt jelzik, hogyan értékelik a befektetők a vállalatot.

2, **HARRINGTON, 1995** szerint a vállalati belső teljesítmény elemzésére használt legfontosabb arányszámok három csoportba sorolhatók:

- jövedelmezőségi arányszámok,
- eszközhasznosítási vagy hatékonysági arányszámok,
- tőkésítési vagy a kölcsöntőkével való fedezetet (leverage) tükröző arányszámok.

3, **BORDÁNÉ RABÓCZKI, 1990** a nemzetközi szakirodalom alapján hét csoportot különböztet meg:

- Jövedelmezőségi (rentabilitási) ráták,
- Tevékenységi ráták,

- Élőmunkaráfordítási ráták,
- Tőkeáttétel-mutatók,
- Piaci ráták,
- Likviditási és adósságráták,
- Kamat- és osztalékfedezettségi mutatók.

4, **FRIDSON, 1995** egyszerűen azon kimutatás alapján csoportosítja a mutatókat, amelyből azok származtathatók:

- Mérlegből származtatható mutatók,
- Eredménykimutatásból származtatható mutatók,
- Cash-flow kimutatásból származtatható mutatók,
- Vegyes mutatók.

5, **KAY - EDWARDS, 1994/b** a mezőgazdasági vállalkozások elemzése során öt területet különböztet meg, melyhez különböző mutatókat rendel.

- Pénzügyi elemzés, melynek során fizetőképességi mutatók és likviditási mutatók számíthatók,
- Jövedelmezőség elemzése,
- Farm méret elemzése,
- Hatékonyság elemzése.

6, **WELSCH – SHORT, 1987** a széleskörűen használt mutatókat a következőképpen csoportosítja:

- Jövedelmezőségi vizsgálat mutatói,
- Likviditási vizsgálat mutatói,
- A fizetőképesség és tőke helyzet mutatói,
- Piaci helyzet mutatói,
- Vegyes mutatók.

Összefoglalásként elmondhatjuk, hogy szinte mindegyik csoportosítás tartalmaz jövedelmezőségi elemzés célját szolgáló mutatócsoportot. A továbbiakban kizárólag a jövedelem és a jövedelmezőség elemzésére hivatott mutatók kerülnek részletezésre.

A vállalkozás jövedelemtermelő képességének vizsgálata során „arra keresünk feleletet, hogy meghatározott időintervallumban, a termelési tényezők meghatározott nagyságrendjével, valamint azok összetételével (kombinációjával) kifejtett tevékenység eredményeként a bevételek mennyivel haladják meg a költségeket, ráfordításokat, és a

különbözet, az eredmény létrehozásában a termelési tényezők milyen szerepet játszottak.” (TÉTÉNYI – GYULAI, 2001) A vizsgálatnak arra is ki kell térnie, hogy a vállalkozó vagyona mennyivel növekedett vagy csökkent értéktermelő tevékenységének eredményeként. A jövedelmezőségi mutatók az üzleti kockázatot mérik, a vállalkozás működésének eredményességét fejezik ki, az eredmény létrehozásában közreműködő tényezők hozamát szemléltetik.

Az éves beszámoló részét képező eredménykimutatás mutatja ki a vállalkozás által az adott üzleti évben elért eredményt, amely nyereség vagy veszteség formájában jelentkezhet. Az eredménykimutatásból néhány teljesítménymutató egyszerűen kiolvasható, és külön számítást nem igényel (SZAKÁCS, 2003):

- az értékesítés nettó árbevétele,
- az üzemi (üzleti) eredmény,
- a pénzügyi műveletek eredménye,
- a szokásos vállalkozási eredmény,
- az adózás előtti eredmény,
- az adózott eredmény,
- a fizetendő (fizetett) osztalék és részesedés,
- a mérleg szerinti eredmény.

A termelés alakulása a különböző termelési tényezők (bruttó termelési érték, anyagmentes termelési érték, hozzáadott érték) elemzésével vizsgálható, melyek az összköltség eljárással készült eredménykimutatásból a következők szerint határozhatók meg (BÉHM, 1998):

Értékesítés nettó árbevétele

+ Egyéb bevételek

Összes bevétel

+ Saját előállítású eszközök aktivált értéke

+ Saját termelésű készletek állományváltozása

Bruttó termelési érték

- Anyagköltség
- Igénybe vett anyagjellegű szolgáltatások értéke
- Eladott áruk beszerzési értéke
- Alvállalkozói teljesítmények értéke

Anyagmentes termelési érték

- Értékcsökkenési leírás

Nettó termelési érték

A forgalmi költség eljárással készült eredmény-kimutatásból az árbevétel és az értékesítés közvetlen költségének különbözeteként egy sajátos vállalkozásszintű kategória, a ***fedezet*** számítható. Ugyancsak ezen eredménykimutatásból számítható a ***közvetlen termelési költség*** kategóriája, az értékesítés elszámolt közvetlen önköltsége és a saját termelésű készletek állományváltozásának összegzéseként.

A jövedelmi helyzet vizsgálatakor ezen kívül egyszerűen számíthatók a fentiekből, illetve a mérleg megfelelő soraiból a jövedelemtermelő képesség meghatározására szolgáló további mutatók, a teljesség igénye nélkül:

- Bruttó termelési érték = Nettó árbevétel + saját termelésű készletek állományváltozása (**PAPACSEK – TRAUTMANN, 1999**). Itt kell megjegyezni, hogy a bruttó termelési érték kategóriáját **BÉHM, 1998** éppen az előzőekben vázolt számítási metódus szerint némiképp eltérően fogalmazza meg.
- Árbevétel-arányos jövedelmezőség, Return on sales (ROS), amely a vállalat nettó nyereségét vagy jövedelmét viszonyítja az eladások árbevételéhez. (Ezt az arányt tiszta nyereség, vagy nyereségrés néven is emlegetik. (**HARRINGTON, 1995**)) A mutató azt fejezi ki, hogy egységnyi értékesítési nettó árbevételből mennyi üzemi eredményt lehet elérni. Minél nagyobb a mutató értéke, annál jövedelmezőbb a vállalkozás tevékenysége.

$$= \text{Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye} / (\text{Értékesítés nettó árbevétele} + \text{Aktivált saját teljesítmények értéke} + \text{Egyéb bevételek})$$
(TÉTÉNYI – GYULAI, 2001)

$$= \text{Nettó jövedelem} / \text{Nettó árbevétel}$$
(HARRINGTON, 1995)
- Bérarányos jövedelmezőség = Adózás előtti eredmény / Személyi jellegű ráfordítások **(TÉTÉNYI – GYULAI, 2001)**

- Eszközarányos jövedelmezőség = Adózás előtti eredmény / Eszközök összesen **(TÉTÉNYI – GYULAI, 2001)**
- Tőkearányos jövedelmezőség = Adózás előtti eredmény / Források összesen **(TÉTÉNYI – GYULAI, 2001)**
 = Össztőke jövedelmezősége = Adózott eredmény + idegen tőke után fizetett kamatok / Össztőke átlagos állománya **(JACOBS – OESTREICHER, 2000)**
- Saját tőke jövedelmezősége: A saját tőke működtetése eredményességének vizsgálata során a mutató annál kedvezőbb, minél nagyobb az értéke.
 = Szokásos vállalkozási eredmény / Saját tőke (vagy működő tőke) * 100 **(SZAKÁCS, 2003)**
 = Adózott eredmény / Saját tőke **(JACOBS – OESTREICHER, 2000; TÉTÉNYI – GYULAI, 2001)**
- Jegyzett tőke jövedelmezősége: Minél nagyobb a mutató értéke, a jegyzett tőke annál jövedelmezőbben működött. **(SZAKÁCS, 2003)**
 = Adózott nyereség / Jegyzett tőke * 100
- Jegyzett tőke és a fizetendő osztalék viszonya: A tulajdonosok számára az egyik legfontosabb mutató. Ha a mutató értéke nem haladja meg a jegybanki alapkamat mértékét, akkor mindenképp érdemes megfontolniuk, hogy kivonják-e tőkéjüket a vállalkozásból, és esetlegesen más tevékenységbe fektessék, vagy bankban kamatoztassák. **(SZAKÁCS, 2003)**
 = Fizetendő osztalék / Jegyzett tőke * 100
- Befektetések jövedelmezősége: Minél nagyobb a befektetések jövedelmezőségének vizsgálatára hivatott mutató értéke, annál jövedelmezőbbek a pénzbefektetések. **(SZAKÁCS, 2003)**
 = Kapott osztalék, részesedés, kamat / Befektetett pénzeszközök * 100
- Bruttó haszonrés (bruttó nyereségrés) = Adózás előtti eredmény / (Értékesítés nettó árbevétele + Aktivált saját teljesítmények értéke + Egyéb bevételek + Pénzügyi műveletek bevételei + Rendkívüli bevételek) **(TÉTÉNYI – GYULAI, 2001)**
 = Bruttó nyereség / Értékesítés nettó árbevétele **(HARRINGTON, 1995)**
- Üzemi nyereségrés **(HARRINGTON, 1995)**, Átlagos haszonkulcs **(JACOBS – OESTREICHER, 2000)**
 = Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye / Nettó árbevétel

- $\text{Nettó haszonrés} = \text{Adózott eredmény} / (\text{Értékesítés nettó árbevétele} + \text{Aktivált saját teljesítmények értéke} + \text{Egyéb bevételek} + \text{Pénzügyi műveletek bevételei} + \text{Rendkívüli bevételek})$ **(TÉTÉNYI – GYULAI, 2001)**
- $\text{EBIT (Earnings before interest and tax, kamatfizetés és adózás előtti nyereség)} = \text{Adózás előtti eredmény} + \text{kamat} = \text{Adózott eredmény} + \text{Fizetett adó} + \text{Kamat}$ **(BÉHM, 1998)** = Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye. Bár BÉHM, 1998 a jövedelemtermelő képesség meghatározására alkalmas mutatóként jeleníti meg, véleményem szerint ez a mutató csupán az eredménykimutatásból kalkulálható eredménykategória.
- $\text{Belső növekedési ráta} = (1 - \text{Jóváhagyott osztalék} / \text{Adózott eredmény}) * \text{Saját tőkearányos nyereség}$ **(TÉTÉNYI – GYULAI, 2001)**
- $\text{Egy részvényre jutó eredmény} = \text{Adózott eredmény} / \text{Osztalékra jogosult részvények átlagos száma}$ **(JACOBS – OESTREICHER, 2000)**
- $\text{Összevont adókulcs} = \text{Adófizetési kötelezettség} / \text{Árbevétel}$ **(JACOBS – OESTREICHER, 2000)**

A vállalkozások teljesítményének megítélése során a megfelelő mutatók kiválasztása érdekében többváltozós módszerek alkalmazása indokolt.

Mint az a jövedelmezőségi mutatók felsorolásából is látható, a jövedelmi helyzet megítélése során az eredmény az alapvető tényező. Az azonban lényeges különbségeket okozhat a jövedelmezőségi mutatók értékelésében, hogy milyen eredménykategóriát veszünk figyelembe a mutató számítása során. Az egyes kategóriáknak más tartalmuk van, és más típusú elemzésekre lehet használni (pl. üzemi tevékenység eredménye ↔ adózás előtti eredmény), a köztük történő választás során azt is meg kell vizsgálni, hogy eredménnyel kapcsolatban milyen tényezőt érdemes figyelembe venni. A mutatók számítása során az 1. ábrán már bemutatott eredménykategóriákkal számolhatunk.

Azok a vállalkozások, amelyek forgalmi költség eljárással készülő eredménykimutatást is készítenek, különféle fedezeti mutatókat is számíthatnak az eredménykimutatás és a főkönyvi könyvelés adataiból. **(SZAKÁCS, 2003)** A fedezet (bruttó nyereség) az árbevétel és az értékesítés önköltségének különbözeteként adódik. Vállalkozási szintű fedezeti-hányad:

$$= \text{Fedezet (bruttó nyereség)} / \text{Értékesítés nettó árbevétele} * 100$$

A vállalkozás annál jövedelmezőbben gazdálkodik, minél nagyobb a mutató értéke.

Amennyiben a vállalkozás év közben is meg akar győződni jövedelmi helyzetéről, a fenti mutatók az év során többször is kiszámíthatóak annak érdekében, hogy a cég minél rugalmasabban alkalmazkodhasson a gyorsan változó gazdasági környezethez a mutatókból nyert információk felhasználásával.

Az azonos üzletágban, de különböző országokban működő vállalatok nyereségmutatói még akkor is eltérhetnek egymástól, ha a számviteli eltérések miatti megfelelő kiigazításokat elvégzik, hiszen nem csak a számviteli rendszerek között vannak eltérések, hanem a nyereségmutatók értelmezése is országonként különböző lehet.

2.3.2. A vállalkozások teljesítményének megítélése a tesztüzemi rendszerben

A tesztüzemi rendszerben adatszolgáltató mezőgazdasági vállalkozások teljesítményének, jövedelmének megítélése több szempontból is igen hasznosnak mondható:

- különböző agrárpolitikai intézkedések (támogatások, adóztatás, kvóták, árgaranciák stb.) tervezése, gyakorlati kivitelezése és felülvizsgálata során - a támogatások, valamint az árrendszer mezőgazdasági vállalkozások jövedelmére gyakorolt hatásának vizsgálata során,
- üzemgazdasági célokból (vertikális és horizontális üzem-összehasonlítás, erősségek és gyenge pontok keresése) - az üzemek lehetőségei az új feltételekhez való alkalmazkodásban,
- hasznos információkat szolgáltathat a rendszer a felmérésben résztvevő gazdaságok vezetői számára, hiszen az átlagokhoz történő összehasonlítás alkalmat ad arra számukra, hogy elhelyezzék gazdaságukat a térség, ország, vagy akár az Unió gazdálkodói között (bár, mint arra **POPPE, 1991** is utalt: a számlák vezetése és használata, hasznosítása két különböző dolog),
- az Európai Unió támogatási rendszerében, többek között az AVOP támogatások odaítélése során alapvetően a tesztüzemi rendszer által

szolgáltatott adatokat, a számított SFH-értékeket veszik alapul a támogatásra pályázók jövedelmezőségének, életképességének megítélése érdekében.

Az FADN és az MSZIH adatfeldolgozási módszerének és az Európai Unió támogatási rendszerének sajátossága, hogy az ökonómiai üzemméret és a gazdálkodás jövedelmezőségének kifejezésére használatos kategóriaként bevezetésre került a standard fedezeti hozzájárulás (SFH, angolul: Standard Gross Margin, SGM). Számítása előírt metodikával történik. Az SFH értékét úgy kell kiszámolni, hogy a tesztüzemi adatok alapján meghatározott (táblázatban feltüntetett) fajlagos értékeket meg kell szorozni a gazdaság vetésszerkezete szerinti területi adatokkal és a gazdálkodó által tartott állatoknak ugyancsak táblázatban szereplő egyedeinek számával, és a kapott eredményeket össze kell adni. Tehát az üzemméretet végeredményben a vállalkozás átlagos jövedelemtermelő potenciálja fejezi ki.

A tesztüzemi rendszerben kifejezetten az ökonómiai üzemméret a fő szempont a megfigyelés tárgyát képező üzemek (un. gazdaságilag életképes üzem) kiválasztása során. Az ökonómiai méretet az EU az üzem potenciális jövedelemtermelő kapacitása alapján határozza meg, és Európai Méretegységnek (továbbiakban: EUME) nevezi. Egy európai mértékegység annak az üzemnek a méretének felel meg, amely potenciálisan 1200 euró standard fedezeti hozzájárulást (SFH) képes előállítani. **(KESZTHELYI-KOVÁCS, 2004/b)** A magyar tesztüzemi rendszer 2 EUME feletti üzemek megfigyelését végzi. **(EURÓPAI BIZOTTSÁG, 2004)** Tekintettel arra, hogy az AVOP támogatási rendszerben is az EUME alapján meghatározott üzemméret számít az életképesség alapkritériumának⁶, az uniós támogatások elnyerése érdekében is kiemelt jelentősége van a tesztüzemi rendszerben alkalmazott, üzemek életképessége gazdasági értelmezésének. A támogatások odaítélése és az üzemméret közötti kapcsolatot pedig az a felismerés biztosítja, miszerint: „A termelők közvetlen támogatásának növelése és a továbbiakban a nemzeti támogatásban rejlő lehetőségek jó kihasználása hozzájárul a hatékonyabb mezőgazdasági termelés szilárd feltételeinek kialakításához. Ehhez a

⁶ Az AVOP támogatási rendszer működtetése során ez úgy érvényesíthető, hogy az üzleti tervben bekért - vetésszerkezetre és a tartott állatok számára vonatkozó - adatokkal a táblázat alapján kiszámítható az üzemi SFH, és amennyiben az meghaladja a 2 EUME-t, a pályázatot benyújtó üzem (vállalkozás) életképesnek minősül. Az életképesség határértéke azonban időről időre és pályázatról pályázatra módosulhat, bizonyos esetekben már jelenleg is az 5 EUME-s határértéket veszik figyelembe.

támogatásokat a tartósan életképes gazdaságokra célszerű összpontosítani.” **(BORSZÉKI, 2003)** Ezen kívül a hatályos EU-jogszabályok is olyan előírásokat tartalmaznak (már a SAPARD-terv készítésétől kezdve), amelyek szerint bizonyos vidékfejlesztési támogatásokban csak a gazdaságilag életképes mezőgazdasági üzemek részesülhetnek, illetve azok, amelyek a fejlesztések révén válnak gazdaságilag életképessé. **(DORGAI - KESZTHELYI – MISKÓ, 2003)**

A vállalkozások megítélését a tesztüzemi rendszerben alapvetően jellemző mérőszámok (EUME, SFH) bemutatását követően érdemesnek tartom a magyar és az uniós tesztüzemi mezőgazdasági vállalkozások összehasonlítását a fenti mérőszámok alkalmazásával. A következő táblázatban bemutatásra kerül, hogy a közösségi tipológia alapján az európai méretegységben meghatározott üzemméretetek hogyan alakulnak, illetve ezen méretkategóriákon belül milyen a jövedelemtermelő potenciált jellemző SFH előállítás megoszlása.

2. táblázat

A EUME alapján kialakított üzemméretetek és az SFH megoszlása méretcsoportok szerint

Méret-csoport	Leírás	Méret EUME-ben meghatározva	Üzemszám megoszlása (%)		SFH megoszlása (%)	
			EU átlag	Magyarország	EU átlag	Magyarország
1	nagyon kicsi	< 4 EUME	23,6	55,1	3,01	11,3
2	kicsi	4 - < 8 EUME	19,6	25,9	4,67	10,6
3	közepes-kicsi	8 - < 16 EUME	19,4	10,8	9,31	8,8
4	közepes-nagy	16 - < 40 EUME	21,2	4,7	23,16	8,5
5	nagy	40 - < 100 EUME	12,5	1,7	31,62	7,5
6	nagyon nagy	>= 100 EUME	3,8	1,8	28,22	53,4
		Összesen	100,0	100,0	100,0	100,0

Forrás: Saját összeállítás a EUROPEAN COMMISSION, 2002, az FADN Public Database és KOVÁCS-UDOVECZ, 2003

Mindenképpen érdekes adat, hogy a legkevésbé életképes (2-4 EUME közötti) üzemek vannak túlsúlyban a magyar agráriumban, igen alacsony jövedelemtermelő képességgel (11,3%-os SFH részesedés) jellemezve, valamint, hogy az összes üzemnek alig 2 %-a van a legnagyobb méretkategóriában és mégis ők állítják elő a legtöbb jövedelmet (az összes SFH 53%-át). Ennek az aránytalanságnak a vállalkozások esetében vizsgált, származtatott jövedelmezőségi mutatókra is feltételezhetően van hatása. Ezzel szemben az EU átlagot tekintve mind az üzemek számának, mind az általuk képviselt SFH értékek megoszlása egyenletesebbnek mondható.

A jövedelem vizsgálata kapcsán érdemes megjegyezni, hogy bár néhány országban az FADN eredmények alapján kimutatott mezőgazdasági eredményeket különböző ágazatok jövedelmeivel összehasonlítják (így kimutatható a jövedelem-el térés), ez a fajta jövedelem-összehasonlítás az utóbbi években veszített jelentőségéből. Ennek oka abban rejlik, hogy napjainkban egyre nagyobb hangsúly helyeződik a tevékenységek szociális aspektusaira, és egyre inkább terjed az a felfogás, miszerint az emberek helyzete nem ítéhető meg kizárólagosan a jövedelmek alapján. Sokkal inkább figyelembe kell venni olyan körülményeket is, mint az adók és szociális járulékok, élettér, munkakörülmények, a munkahely biztonsága, a szociális biztonság, lakáshelyzet stb. **(KOVÁCS, 2003)**

A mezőgazdasági vállalkozások teljesítmény-megítélésében tehát – elsősorban a tesztüzemi tipológiába történő besorolás és a támogatások odaítélése szempontjából – kiemelkedő jelentősége van a jövedelemtermelő képességről számot adó standard fedezeti hozzájárulás számításának, az e kategória alapján történő összehasonlításnak. A szorosan vett jövedelem, és annak különböző kategóriáinak számítására azonban az uniós, és az egyes országok tesztüzemi gyakorlatában alkalmazott eredménykimutatások révén nyílik lehetőség. A jövedelemszámítási módszerek összehasonlításánál a gazdaságok teljesítményének megítélése során az eredménylevezetésekben megjelenő jövedelmeket veszem alapul.

3. A JÖVEDELEM-SZÁMÍTÁS MÓDSZEREI AZ EURÓPAI UNIÓBAN, KÜLÖNÖS TEKINTETTEL MAGYARORSZÁG, NAGY-BRITANNIA ÉS HOLLANDIA GYAKORLATÁBAN

E fejezet célja az Európai Unióban működő mezőgazdasági vállalkozások éves eredményének bemutatására hivatott jövedelem-kalkulációs módszerek általános összehasonlítása. A fejezetben kitérek az elemzési módszerek - eltérő környezeti, mezőgazdasági adottságok és egyéb tényezők következtében kialakult - különbözőségére, valamint az EU egységesítésre vonatkozó irányelveihez történő alkalmazkodásra is. Röviden ismertetem továbbá az egyes országok vonatkozó számviteli szabályait, a számviteli beszámolók formai, tartalmi követelményeit, az EU beszámolási rendszerét, valamint a mezőgazdasági tevékenység elemzésére hivatott tesztüzemi rendszer különböző országokban alkalmazott eredménylevezetési sémáit is. A jövedelemelemzési módszerek bemutatása során először az egyes országok eredménykimutatásainak bemutatására, és párhuzamba állítására kerül sor, majd a tesztüzemi rendszerben alkalmazott eredménykimutatások/eredménylevezetések vizsgálatát követően a módszertani áttekintést a használdozat-költséggel kalkuláló jövedelemszámítási metódus ismertetésével fejezem be.

3.1. A JÖVEDELEM KIMUTATÁSA AZ EURÓPAI UNIÓBAN

3.1.1. A jövedelem kimutatása az Európai Unió irányelveiben

Ahogy az a Számviteli irányelvekről szóló 2.2.1.2. fejezetben ismertetésre került, az EU a pénzügyi számvitel szabályozásának kereteit irányelvek formájában határozza meg. A jövedelem számításával összefüggésben elsősorban a 4. irányelv (78/660/EEC direktíva) hordoz lényegi információkat. A 4. irányelv többek között meghatározza az éves beszámolóban alkalmazható eredménykimutatás formátumát, tartalmi elemeit, illetve az alkalmazható értékelési eljárásokat. Az irányelv „filozófiája” az, hogy a gazdálkodók éves jelentése egységes, lehetőleg harmonizált elveknek megfelelően álljon össze, kerüljön nyilvánosságra, hogy megfelelő információtartalmat biztosítson a társaságok tagjainak, tulajdonosainak és alkalmazottainak, valamint külső

személyeknek” **(FERENCZI, 1998)**. Az irányelvben az egyes országok pénzügyi beszámolóinak közötti különbségek csökkentésére, a harmonizációra irányuló igény jelenik meg.

A 4. irányelv két szempont szerint csoportosítja az eredménykimutatást, amely formátuma szerint lehet horizontális vagy vertikális, a költségek osztályozása szerint pedig készülhet összköltség eljárással (költségnemek szerint csoportosítás), vagy forgalmi költség eljárással (értékesítés közvetett és közvetlen költségei szerinti csoportosítás). Az eredménykimutatás négy fajtájának tartalmi elemein túl az irányelv további részletes értékelési, értelmezési szabályokat azonban nem tartalmaz.

Az értékesítés nettó árbevétele a vállalkozás szokásos vállalkozási tevékenységéhez kapcsolódó termékértékesítés, illetve szolgáltatásnyújtás bevételeit jelenti az árengedmények, ÁFA és egyéb, a forgalomhoz szorosan kapcsolódó adók levonása után. A rendkívüli bevételek és ráfordítások közé azok a tételek tartoznak, melyek a rendes üzletmeneten kívül esnek, a szokásos vállalkozási tevékenységgel nem állnak közvetlen kapcsolatban. Az irányelv értelmében a szokásos és rendkívüli eredmény után számított adót az eredménykimutatásban elkülönítetten kell bemutatni. A tagállamok ettől a szabálytól derogáció útján eltérhetnek, és a két eredménykategória után számított adót összevontan is szerepeltethetik az eredménykimutatásban (pl. Magyarországon), ebben az esetben a kiegészítő mellékletben kell bemutatni az adó megoszlását a szokásos és a rendkívüli eredmény között. **(CSAJBÓK, 2005)**

Annak ellenére, hogy a 4. irányelv bevezetése az európai országok számviteli elveinek egységesítésének folyamatában mérföldkövet jelentett, még mindig vannak különbségek ezen elvek gyakorlati átültetésében a tagországok között. „Ennek oka leginkább a számviteli eredmény és az adóalap közötti összefüggés. Valamilyen összefüggés azonban a számviteli és adónyilvántartások között minden országban fennáll.” **(FERENCZY, 1998)**

3.1.2. Jövedelem a nemzetközi számviteli standardok értelmében

A nemzetközi számviteli standardok (1. IAS A pénzügyi beszámolók bemutatása) értelmében egy teljes **pénzügyi kimutatás** a következő elemekből áll:

- mérleg,
- eredménykimutatás,
- saját tőke változását, illetve a nem tulajdonoshoz kapcsolódó tőkeváltozásokat bemutató kimutatás
- cash-flow kimutatás,
- számviteli politika és kiegészítő megjegyzések.

A pénzügyi kimutatások elkészítése során a következő értékelési lehetőségek kerülhetnek alkalmazásra:

- történelmi (múltbeli) érték (historical value): a legelterjedtebb módszer, kombinálható más módszerekkel is, a készletek értékelésénél például a múltbeli érték és a nettó realizálható érték közül az alacsonyabbat kell figyelembe venni,
- folyóár (újrabeszerzési ár, amennyiért megvehető a piacon),
- realizálható érték (piaci érték, amennyiért eladható),
- jelenérték (present value)

Az **eredménykimutatás** választott formája függ a végzett tevékenység jellegétől is, az IAS 1 értelmében a vállalkozásnak aszerint kell választania, hogy melyik eredménykimutatás ad valósabb képet a vállalkozás teljesítményéről. Az IAS 1 előírásai értelmében az eredménykimutatásnak minimálisan a következő információkat kell tartalmaznia, de – amennyiben az IAS előírja, vagy a vagyoni, pénzügyi, jövedelmi helyzet valós bemutatása érdekében szükséges – további sorokkal bővíthető:

- bevételek,
- üzemi (üzleti) tevékenység eredménye,
- pénzügyi ráfordítások,
- a tőkemódszer alapján elszámolt eredmények,
- adóráfordítások,
- szokásos vállalkozási tevékenység eredménye,
- rendkívüli tételek,

- kisebbségi részesedés,
- az időszak nettó eredménye (mérleg szerinti eredmény).

Az eredménykimutatásnak vagy kiegészítő mellékletnek tartalmazni kell továbbá a ráfordítások költségnemenkénti (inkább az eredménykimutatásban) vagy költségviselőnkénti (inkább a kiegészítő mellékletben) bemutatását, elemzését, illetve a tárgyidőszakra javasolt/elfogadott osztalék egy részvényre számított összegét. Az eredménykimutatásba akkor vehető fel egy tétel, ha valószínűleg a jövőben bármilyen gazdasági haszon származik belőle, és a tétel költsége, értéke megbízhatóan mérhető.

Tekintettel arra, hogy az eredmény meghatározása a bevételek és ráfordítások összevetésével történik, a következőkben e tételek elszámolásával kapcsolatos szabályok és számviteli standardok bemutatására kerül sor.

A bevételek és ráfordítások elszámolásánál az összemérés elvét kell alkalmazni. Az időbeli elhatárolás elvéhez kapcsolódóan az IAS-ek kimondják, hogy ha a gazdasági előny több beszámolási időszak alatt keletkezik, és a bevétel nem határozható meg pontosan, akkor a ráfordításokat fel kell osztani azokra az évekre, amelyek során a gazdasági haszon várható (pl. értékcsökkenés elszámolása). A bruttó elszámolás elvéhez kapcsolódóan el kell mondani, hogy bevételeket és ráfordításokat csak a következő esetekben lehet nettósítani:

- az IAS lehetővé vagy kötelezővé teszi, vagy
- az azonos, illetve hasonló gazdasági eseményekből származó nyereségek, veszteségek, kapcsolódó ráfordítások nem jelentősek (pl. tárgyi eszköz értékesítésének és a rendkívüli tételek eredményhatása, árfolyamveszteségek hatása, forgatási célú, továbbértékesítésre szánt pénzügyi eszközök nyereségei/veszteségei). (KOROM et al., 2001)

A 18. IAS Bevételek standard értelmében a **bevétel** a gazdasági haszon növekedése egy beszámolási időszakban, amely vagy az eszközállomány növekedésének vagy értéknövelésének, vagy a kötelezettségek csökkenésének formájában jelenik meg, és a tőke növekedését okozza. Bevétel azonban csak akkor számolható el, ha valószínűleg gazdasági hasznot jelent a vállalkozásnak és ez megbízhatóan mérhető.

A **ráfordítások** egy beszámolási időszakban csökkentik a gazdasági hasznot az eszközállomány csökkenése, értéktelenedése, vagy a kötelezettségek növekedése révén, és a tőke csökkenését okozza. Ráfordítás abban az esetben számolható el, ha valószínűleg gazdasági haszon-csökkenést okoz és ennek értékét megbízhatóan mérni lehet. A ráfordítás azonnal az eredménykimutatásban jelenik meg, amennyiben további gazdasági haszon nem várható az adott tranzakcióból, vagy a jövőbeni gazdasági haszon alapján nem minősíthető eszköznek, vagy a kötelezettség nem kapcsolódik eszközhöz. (KOROM et al., 2001)

A következőkben a bemutatott számviteli irányelveket és nemzetközi számviteli standardokat kívánom egymás mellé állítani táblázatos formában, a jövedelem/eredmény kimutatására vonatkozó hasonlóságok és különbségek megragadása céljából.

3. táblázat

A számviteli irányelvek és a nemzetközi számviteli standardok összehasonlítása a jövedelem kimutatása szempontjából

<i>Összehasonlítás tárgya</i>	<i>EU irányelv szerint</i>	<i>Nemzetközi Számviteli Standard szerint</i>
A szabályozás hatálya	Az EU irányelvek alkalmazása kötelező a tagállamokra, az irányelveket a tagállamok kötelesek beépíteni saját jogrendjükbe.	A standardok (IAS) és kapcsolódó értelmezések (SIC) csak azok számára kötelezőek, akik alkalmazásuk mellett döntöttek. (az Európai Parlament és a Tanács döntése az IAS-ek alkalmazásáról: 1606/2002/EK számú rendelet)
Beszámoló részei	➤ Mérleg ➤ Eredménykimutatás ➤ Kiegészítő melléklet	➤ Mérleg ➤ Eredménykimutatás ➤ Kiegészítő melléklet ➤ Cash-flow kimutatás ➤ Számviteli politika bemutatása ➤ Saját tőke változásának bemutatása

Eredmény- kimutatás szerkezete	Összköltség és forgalmi költség eljárás közül lehet választani, a választást a számviteli politikában kell rögzíteni.	Nincsenek sémák megadva, legfeljebb formai ajánlások. Néha azt is meg lehet választani, hogy a standardok által megkövetelt információkat a beszámoló mely részében kell közölni.
Rendkívüli eredmény bemutatása	A szokásos eredménytől elkülönítetten kell bemutatni az eredménykimutatásban.	Mivel a rendkívüli eseményekre a vállalkozásnak nincs ráhatása, nem indokolt elkülönített kimutatása, így annak megszüntetése tervben van.
Megszüntetett tevékenységek eredményének bemutatása	Kiegészítő mellékletben kell bemutatni a megszűnő tevékenységre vonatkozó információkat.	Ezen információkat az eredménykimutatásban (de nem a rendkívüli tételek között!) vagy a kiegészítő mellékletben kell elkülönítetten bemutatni.

Forrás: Saját feldolgozás KOROM et al., 2001 alapján

3.1.3. A jövedelemszámítás gyakorlata az Európai Unió tesztüzemi rendszerében (FADN)

A tesztüzemi éves beszámoló, vagy az FADN terminológiája szerint „tesztüzemi adatok” mérlegből, eredménykimutatásból, gazdálkodási tőke bemutatásából és egyéb pénzügyi mutatókból áll. Az egyes részek tartalma és az összeállításuknál használt értékelési szabályok lényegesen eltérnek a pénzügyi számvitelben alkalmazottaktól. A pénzügyi számvitel terminológiáját használva a tesztüzemi rendszer eredménykimutatása vertikális felépítésű és összköltség eljárással készül. **(CSAJBÓK, 2005)**

Az EU jogszabályok által előírt követelményeknek eleget tevő tesztüzemi eredménykimutatás 2. mellékletben bemutatott formátumát vizsgálva elmondható, hogy az eredménykimutatás három eredménykategóriát határoz meg:

- Bruttó gazdálkodói jövedelem vagy Bruttó hozzáadott érték,
- Nettó hozzáadott érték,
- Gazdálkodói jövedelem

A jövedelem számításának kiindulópontja a **bruttó termelési érték** (csakúgy, mint a később bemutatásra kerülő jövedelemkalkulációk esetében), melynek levezetését a 3. melléklet mutatja be. E kategória a növénytermesztés bruttó termelési értékének, az állattenyésztés bruttó termelési értékének és az egyéb tevékenységek bruttó termelési értékének együttes összegéből adódik (a növényi és állati termékek értékesítéséből származó árbevételt, ezen termékek fogyasztását és közbenső felhasználását, az aktivált saját teljesítményeket és az egyéb bevételeket tartalmazza). Itt érdemes kitérni a tesztüzemi adatszolgáltatás azon jellemzőjére, hogy a rendszer a gazdaság által megtermelt, és a termelő/termelőcsalád (jellemzően a fogyasztás az egyéni és családi gazdaságok esetében fordul elő) által felhasznált és elfogyasztott termékek értékét is figyelembe veszi az eredmény kalkulálása során („családi fogyasztás” kategóriája). A termékek „felhasználása” pedig azoknak a termékeknek az értékére utal, amelyeket további mezőgazdasági termékek előállítása érdekében használnak fel (pl. takarmány, vetőmag, stb.). A „növényi és az állati termékek állományának változása” – mint arra az állományváltozás szó is utal - a nyitó- és a záróérték közötti különbség értékét jelenti és magában foglalja a befejezetlen termelés és a félkész termékek értékét (előállítási értéken) is. Gyakorlatilag – mivel az FADN-ben kimutatott eredmény kizárólag a mezőgazdasági tevékenységek jövedelmére vonatkozik, és a kiegészítő tevékenységek külön eredménykimutatásban jelennek meg – ez az állományváltozás kerül be aktivált saját teljesítményként az eredménykimutatásba (a tesztüzemi, mezőgazdasági tevékenységre vonatkozó eredménykimutatás nem is tartalmazza a számviteli előírásokból ismert „Saját előállítású eszközök aktivált értéke” kategóriáját). Az előzőekben a növényi és az állati termékek állományának változása – egyező elszámolásuk miatt – összevontan került bemutatásra. Ettől eltérően a befektetett eszközök között nyilvántartott állatok esetében az állatok vásárlásának és értékesítésének, fogyasztásának, felhasználásának a különbsége, és nem a nyitó- és a záróérték közötti különbség kerül az eredménykimutatásba. Az egyéb tevékenység bruttó termelési értéke kategória magában foglalja az összes olyan bevételt, amelyek nem sorolhatók be az előző kategóriákba (pl. erdészeti termék értékesítésének bevétele, a turizmusból származó bevétel, stb.).

A **bruttó hozzáadott értéket** az előzőekben ismertetett bruttó termelési értékből kiindulva kapjuk meg. A bruttó termelési érték és a kapott termelési és

költségtámogatások (nem beruházási!) összegéből kerülnek levonásra a közvetlen, speciális költségek (pl. vetőmag, növényvédelem költségei, takarmányköltségek stb.), a rezsiköltségek (pl. gépek és épületek költségei, energia stb.), valamint az adók és ÁFA egyenlege. A közvetlen, speciális költségek és a rezsiköltségek együttesen a közbenső felhasználást jelentik és annak a számviteli időszaknak a költségei között kell szerepeltetni, amelynek a termelése érdekében felmerültek

A *nettó hozzáadott érték* kategóriája a bruttó hozzáadott érték és az értékcsökkenés különbségeként számítható.

A *gazdálkodói jövedelem* kiszámítása során végül a nettó hozzáadott érték és a beruházási segélyek és támogatások együttes összegéből kell levonni a külső tényezők, azaz a fizetett munkabérek, bérleti díjak és kamatok értékét.

A jövedelem kimutatása tehát a bevételek és költségek meghatározott rendszer szerint történő összevetésével történik a tesztüzemi rendszerben is. Az FADN-ben a *bevételek* nettó értékesítési áron kerülnek az eredménykimutatásba, a pénzügyi teljesítéstől függetlenül. A bevételt növelő támogatások nem számítanak be az árbevételbe, külön soron jelennek meg, és általában a pénzügyi teljesítéstől függően kerülnek be az adott évi eredménykimutatásba, de bizonyos esetekben lehetőség van azonban a pénzügyileg még nem teljesített, de a gazdálkodónak járó támogatások értékének becslésére, s annak a támogatások külön sorában való feltüntetésére.

Az FADN eredménykimutatásába azok a *költségek* kerülhetnek be az, melyek az adott számviteli időszakban pénz-kiáramlást eredményeztek, vagy nem okoztak pénz-kiáramlást, de szorosan a tárgyévi tevékenységhez kötődnek (pl. értékcsökkenés). A tesztüzemi rendszerben a gazdálkodó által elvégzett, de saját magának ki nem fizetett munka értéke, illetve a saját eszközök ki nem fizetett bérleti költsége nem kerül be az eredménykimutatásba, azaz a rendszer használdozat-költséggel nem kalkulál, ellentétben a később bemutatásra kerülő holland tesztüzemi rendszerre építő jövedelemkalkulációkkal (ld. 3.4. Fejezet) és az angol jövedelemszámítási módokkal (ld. 3.3. Fejezet).

A Tesztüzemi Rendszer öt fő **költségcsoportot** különít el (**CSAJBÓK, 2005**):

- Speciális költségek
 - növénytermesztési költségek (vetőmag, palánta, tápanyag utánpótlás, növényvédelem)
 - állattenyésztési költségek (takarmány)
 - speciális erdészeti költségek
- Rezsiköltségek
 - gépköltség, épületek fenntartási költsége
 - energia
 - szerződés alapján nyújtott szolgáltatások
 - egyéb közvetlen költségek
- Adók és ÁFA egyenlege: Ide tartozik minden olyan adó, amely közvetlenül a gazdálkodási tevékenységgel van kapcsolatban (pl. az Unióban az SZJA nem része az eredménykimutatásban kimutatott adóknak), továbbá egyéb díjak, költségvetési kötelezettségek, földdel/ingatlanokkal összefüggő terhek. Az ÁFA egyenlegét úgy kapjuk meg, hogy a korábbi, még nem rendezett ÁFA egyenleghez hozzáadják az értékesítések után fizetendő ÁFÁ-t, s levonják a beszerzések után visszaigényelhető adó összegét. A beruházásokhoz kapcsolódó ÁFA nincs elkülönítetten kimutatva, mivel nincs szoros kapcsolata a tárgyévi termeléssel.
- Értékcsökkenés: Értékcsökkenést ültetvények (föld és egyéb forgótőke után nem kell értékcsökkenést elszámolni), gazdasági épületek, befektetett eszköznek minősülő felszerelések, telkesítés, melioráció, gépek, berendezések és erdők után számolnak el, az eszközök utánpótlási értéke alapján. Ez a módszer szemben áll a pénzügyi számvitelben alkalmazott, beszerzési érték után számolt értékcsökkenés gyakorlatával. A kis értékű tárgyi eszközök értékhatárát az EU szabályozás 100 euróban határozta meg, és nem értékcsökkenésként kerülnek leírásra, hanem a karbantartási költségek között szerepelnek.
- Külső tényezők (a pénzügyi teljesítésnek megfelelően elszámoltan)
 - fizetett bérek, társadalombiztosítás, egyéb biztosítás
 - fizetett bérleti díjak
 - fizetett kamatok.

Az Unió által üzemeltetett FADN-rendszer az előzőekben leírtaknak megfelelő módon, azonos formában és tartalommal kéri a tagállamoktól az összegyűjtött adatok szolgáltatását. Mint azt a későbbiekben látni fogjuk, a tagállamok eltérő adatszolgáltatási rendszere, környezeti, jogi feltételrendszere következtében más a tesztüzemi adatlapok tartalma, ennek következtében pedig az adatok uniós formába történő átültetése nem egyszerű feladat.

3.2. A JÖVEDELEM SZÁMÍTÁSA MAGYARORSZÁGON

3.2.1. A jövedelem számviteli kimutatása Magyarországon

Mezőgazdasági tevékenységgel Magyarországon gazdasági társaság, szövetkezet, egyéni gazdaság (egyéni vállalkozók és mezőgazdasági őstermelők) és családi gazdaság formájában lehet foglalkozni. A társas vállalkozások számviteli beszámolási kötelezettségét a **számvitelről szóló 2000. évi C. törvény** szabályozza. A társas vállalkozások körön kívül eső gazdálkodó, egyéni/családi gazdaság azonban nem tartozik a számviteli törvény hatálya alá, csupán adózási szempontok miatt kell bizonyos adatszolgáltatási, nyilvántartási kötelezettséget teljesíteniük a **személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény** előírásai szerint.

A vállalkozások beszámolási kötelezettségének teljesítésére hivatott éves beszámoló Magyarországon is a 4. irányelv előírásainak megfelelő, tehát EU-konformnak mondható. Hazánkban a 4. irányelv bevezetését követően is az adózási szempontok a döntőek az éves beszámoló összeállítása során. **(FERENCZI, 1998)** Az éves beszámolóban szereplő kimutatások közül a mérleg adataiból kiindulva vizsgálható a vállalkozások vagyoni és pénzügyi helyzete, míg az eredménykimutatás adataiból kiindulva a jövedelmi helyzetre, gazdálkodásuk eredményességére/eredménytelenségére lehet következtetni. Az eredménykimutatás (angolul Profit and Loss Statement, Income Statement) egy meghatározott időszakra – általában egy naptári évre – vonatkozóan tükrözi a menedzsment döntéseinek hatását az üzleti teljesítményére, valamint az ebből adódó tulajdonosi nyereségre vagy veszteségre. A mérleg szükséges kelléke, amely megmagyarázza a tulajdonosi részesedés változásának összetevőit, s egyben lényeges információkat nyújt a teljesítmény kiértékeléséhez. **(VIRÁG, 1996)** Tulajdonképpen összeállításának, elemzésének célja a vállalkozás – az értekezés tárgyát képező - jövedelmének és annak változásának bemutatása, az arról történő tájékoztatás.

A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény 70.§ (1) bekezdés értelmében „az eredménykimutatás a vállalkozó tárgyévi mérleg szerinti, a vállalkozónál maradó adózott eredményének levezetését – az ellenőrzés megállapításai alapján az előző év(ek) mérleg szerinti eredményét módosító jelentős összegű hibák eredményre gyakorolt hatását elkülönítetten - tartalmazza, az eredmény keletkezésére, módosítására ható főbb

tényezőket, a mérleg szerinti eredmény összetevőit, kialakulását mutatja be”. **HARRINGTON, 1995** szerint nem más, mint „jövedelemkimutatás, vagy nyereség-veszteség kimutatás”, amely egy bizonyos időintervallum alatti összes bevételt és kiadást mutatja, „a bevételek és kiadások különbözete pedig az adott időszakra vonatkozó nettó jövedelem (más szóval nyereség vagy profit) vagy pedig nettó veszteség.” Az eredménykimutatás célja egyrészt az eredmény keletkezésére ható tényezők összegzett hatásainak számszerűsítése, másrészt a vállalkozásnál maradó, mérleg szerinti nyereség megállapítása. (**VIRÁG, 1996**)

Az eredménykimutatás alapösszefüggése a következő egyenlettel írható le:

$$\text{TELJESÍTMÉNYEK} - \text{RÁFORDÍTÁSOK} = \text{REALIZÁLT EREDMÉNY},$$

ahol a teljesítmény fogalma alatt egy adott időszakban kibocsátott termékek és szolgáltatások ellenértéke értendő (**BARICZ – RÓTH, 1988.**), a ráfordítások pedig a teljesítmények kibocsátása érdekében eszközölt befektetéseknek bekerülési áron, múltbeli költségen számított értéke (**BORDÁNÉ RABÓCZKI, 1990**). A realizált eredmény (net income, earnings, profit) tehát az adott időszak kibocsátott teljesítményeinek (árbevételeinek, bevételeinek, hozamainak) és ráfordításainak különbsége.

Az eredménykimutatás kétféle módszerrel, összköltség és forgalmi költség eljárás módszerével készíthető el. A számviteli törvény mindkét eljárással készülő eredménykimutatás minimális tagolását tartalmazza (4. melléklet). Az eredménykimutatás összeállításának kétféle eljárása a hozamok tekintetében az aktivált saját teljesítmények kimutatásában, míg a ráfordítások esetében a költségkategóriák tartalmában (összes költség ↔ értékesítés költségei) tér el egymástól.

A már hivatkozott 2000. évi C. tv. a harmonizációs törekvéseknek megfelelően az eredménykimutatás addig használt két változatának (összköltség és forgalmi költség eljárással készülő eredménykimutatás) új elrendezéseit vezette be. Ennek eredményeképpen ma már a magyar vállalkozások is négy formában készíthetik el eredménykimutatásukat, csakúgy, mint az Európai Unió többi államában. Az

eredménykimutatásokban bemutatásra kerülő eredmény az adófizetési kötelezettség alapja, azaz az adóhatóságok az így megállapított eredményt fogadják el jövedelemnek.

Az eredménykimutatás készülhet:

Összköltség eljárással:

- „A” változat: Lépcsőzetes elrendezés
- „B” változat: Mérlegszerű elrendezés

Forgalmi költség eljárással:

- „A” változat: Lépcsőzetes elrendezés
- „B” változat: Mérlegszerű elrendezés

Mivel az EU 4. direktívája szerint is kétféle módon (összesen négy formátumban) lehet összeállítani az eredménykimutatást, így a magyar szabályozás összhangban van a vonatkozó uniós irányelvekkel is.

Az eredménykimutatás mezőgazdasági sajátosságait vizsgálva a következőket állapíthatjuk meg:

- összköltség eljárás esetében a mezőgazdasági vállalkozások eredménykimutatásában - a mezei leltár, illetve hízó, növendék állatok magas értéke miatt –igen magas az aktivált saját teljesítmények értéke,
- mind az összköltség, mind a forgalmi költség eljárás esetében jelentkeznek a készletek értékelési, önköltség-számítási problémái,
- a mezőgazdasági tevékenység során jellemzően előforduló bevétel az értékesített termék, áru, szolgáltatás ellenértéke, kapott előlegek, vagy váltóval kiegyenlített összeg, a kapott támogatás, valamint a kártérítés **(KOZMA, 1997)**,
- a mezőgazdasági vállalkozások általános és közvetlen költségeinek meghatározása, valamint a költségek felosztása is speciális kérdés, a számviteli és vállalatgazdaságtani elszámolási módszerek részletes ismertetésével szakirodalmak sora foglalkozik.

A következőkben a magyar számviteli szabályozás és a 3.1.2. fejezetben bemutatott nemzetközi számviteli standardokat kívánom egymás mellé állítani

táblázatos formában, a jövedelem/eredmény kimutatására vonatkozó hasonlóságok és különbségek megragadása céljából.

4. táblázat

A magyar számviteli törvény és a nemzetközi számviteli standardok összehasonlítása a jövedelem kimutatása szempontjából

<i>Összehasonlítás tárgya</i>	<i>A magyar számviteli törvény szerint</i>	<i>Nemzetközi Számviteli Standard szerint</i>
Beszámoló részei	➤ Mérleg ➤ Eredménykimutatás ➤ Kiegészítő melléklet • Általános rész • Specifikus rész • Tájékoztató rész • Cash-flow kimutatás	➤ Mérleg ➤ Eredménykimutatás ➤ Kiegészítő melléklet ➤ Cash-flow kimutatás ➤ Számviteli politika bemutatása ➤ Saját tőke változásának bemutatása
Eredménykimutatás szerkezete	Négyféle eredmény-kimutatás állítható össze: összköltség és forgalmi költség eljárás, azon belül is „A” és „B” változat közül lehet választani.	Nincsenek sémák megadva, legfeljebb formai ajánlásokkal lehet találkozni. A standardok csak az eredménykimutatás összeállításának minimális követelményeit határozzák meg.
Eredménykimutatás főbb összetevői	A magyar számviteli törvény előírásai értelmében az eredménykimutatás a következő főbb sorokat tartalmazza: ➤ Üzemi/üzleti tevékenység eredménye ➤ Pénzügyi műveletek eredménye ➤ Szokásos vállalkozási eredmény	Az eredménykimutatásnak minimálisan a következő sorokat kell tartalmaznia (1. IAS): ➤ A tevékenység bevételei ➤ Működési tevékenység eredménye ➤ Finanszírozási költségek ➤ Részesedés a társult és közös vezetésű vállalatok eredményéből

	➤ Rendkívüli eredmény ➤ Adózás előtti eredmény ➤ Adófizetési kötelezettség ➤ Adózott eredmény ➤ Eredménytartalék igénybevétele osztalékra ➤ Jóváhagyott osztalék ➤ Mérleg szerinti eredmény	➤ Fizetendő adó ➤ Szokásos tevékenység eredménye ➤ Rendkívüli tételek ➤ Külső tulajdonosok részesedése ➤ Az időszak adózott eredménye
Az osztalék kimutatása	A magyar eredménykimutatás a jóváhagyott osztalék összegét tartalmazza, és nem követelmény az egy részvényre jutó osztalék összegének közlése.	Az IAS értelmében a tőzsdén jegyzett társaságoknak be kell mutatniuk az egy részvényre jutó osztalék (earning per share, EPS) összegét is.
Bevételek ➤ Értékesítési árbevétel ➤ Saját termelésű készletek állományváltozása ➤ Egyéb aktivált saját teljesítmény ➤ Egyéb üzemi bevételek	➤ Részletesen foglalkozik az exportértékesítéssel. ➤ A közvetlen önköltség nem tartalmazhat értékesítési-, és az előállítással közvetlen kapcsolatba nem hozható igazgatási, és egyéb általános költséget. Konkrétabb meghatározás. ➤ Kötelező sor az eredménykimutatásban, itt kell kimutatni a saját előállítású eszközök üzleti évben aktivált értékét. ➤ Az itt elszámolható bevételeket konkrétan meghatározza a törvény. Értékpapírokból, kölcsönökből származó bevételek	➤ Az IAS nem érinti ezt a kérdéskört. ➤ Az előállítási költségnek tartalmaznia kell a kapcsolódó, felosztott általános költségeket is. Általános meghatározás. ➤ Csak akkor jelenik meg külön soron e tétel, ha ennek elhagyása sértené a lényegességet elvét. ➤ Az IAS-ek lehetőséget biztosítanak arra, hogy itt jelenjenek meg a befektetett pénzügyi összegek között egyéb értékpapírokból,

	lek csak a pénzügyi műveletek eredményén belül szerepelhetnek.	illetve kölcsönökből származó bevételek.
Ráfordítások		
➤ Anyagjellegű ráfordítások	➤ A készletek értékvesztéseit és azok visszairásait az egyéb ráfordítások és bevételek között kell elszámolni. A magyar gyakorlat szerint itt kell elszámolni minden üzemanyag-felhasználást.	➤ Az IAS-ek itt javasolják megjeleníteni a készletek értékvesztéseit, visszairásait. A nem kizárólag a gyártáshoz használt üzemanyagok nem tartoznak a készletek közé, így felhasználásuk nem lehet anyagjellegű ráfordítás.
➤ Személyi jellegű ráfordítás	➤ Munkabér/díj, személyes közreműködés ellenértéke, személyi jellegű egyéb kifizetések, bérjárulékok. A törvény nem tartalmaz további részletezést.	➤ Az IAS-ek megkövetelik a nyugellátással kapcsolatos ráfordítások részletezését.
➤ Értékcsökkenési leírás	➤ Immat. javak, tárgyi eszközök terv szerinti értékcsökkenését, és a kis értékű tárgyi eszköz egyösszegű leírását sorolja ide a tv.	➤ Immat. javak, tárgyi eszközök terv szerinti/terven felüli értékcsökkenését, a pénzügyi és operatív lízing során aktivált eszköz leírását az IAS-ek itt mutatják ki.
➤ Egyéb üzemi ráfordítások	➤ A számviteli törvény a teljeskörűen meghatározza az ide sorolandó tételeket. Az elszámolt értékvesztést minden esetben itt kell kimutatni.	➤ Lízing, bérleti díj, eszközök kivezetésével kapcsolatos veszteség, kis összegű adott kölcsön leírása stb. Itt is kimutathatók az értékpapírok értékvesztései, ha jelentőségük nem indokolja az elkülönített kimutatásukat.

Rendkívüli eredmény bemutatása	A szokásos eredménytől elkülönítetten kell bemutatni az eredménykimutatásban.	A rendkívüli eseményekre a vállalkozásnak nincs ráhatása, ezért elkülönített kimutatása nem indokolt. Az elkülönített kimutatás megszüntetése tervben van.
Megszüntetett tevékenységek eredményének bemutatása	A megszűnő tevékenységekre vonatkozó információkat a kiegészítő mellékletben kell bemutatni.	A megszűnő tevékenységekre vonatkozó információkat vagy az eredménykimutatásban vagy a kiegészítő mellékletben kell elkülönítetten bemutatni. Az eredménykimutatásban nem szerepelhet a rendkívüli tételek között.
Az átszámítási árfolyamkülön- bözet elszámolá- sának módja	Az átszámítás módját a kiegészítő mellékletben kell bemutatni.	A megállapított különbözetet az eredmény terhére vagy javára kell elszámolni, de bizonyos feltételek teljesülése esetén lehetséges az aktiválás is.

Forrás: Saját feldolgozás KOROM et al., 2001 alapján

3.2.2. A jövedelemszámítás gyakorlata a magyar tesztüzemi rendszerben (MSZIH)

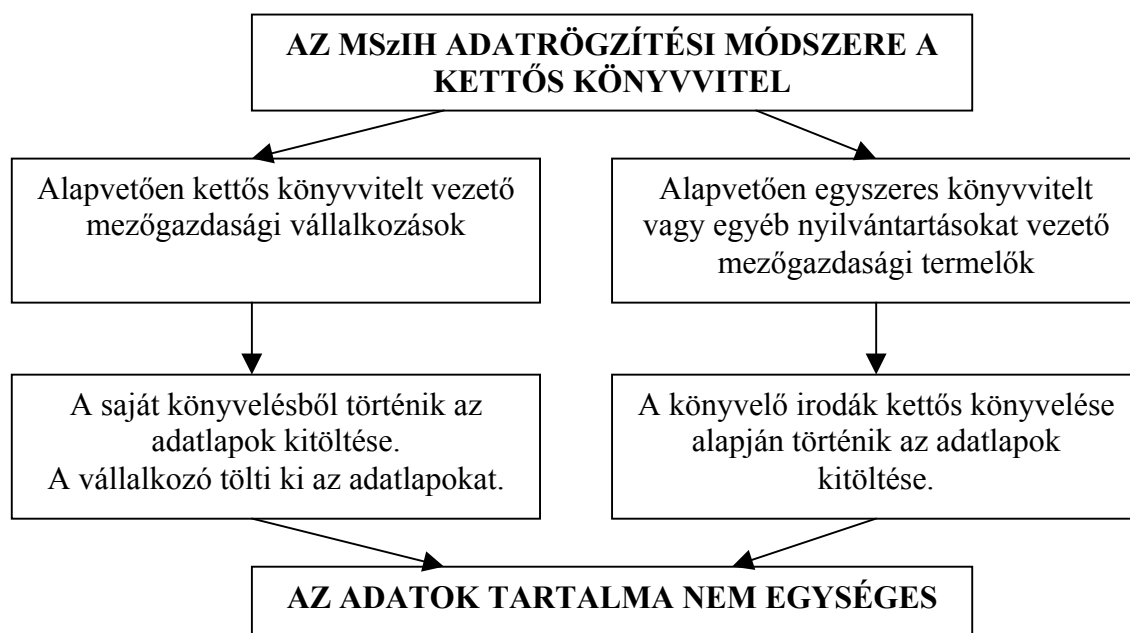
Az AKI a kiválasztott mezőgazdasági vállalkozások egy sajátos, csupán a mezőgazdasági tevékenységre kiterjedő adatszolgáltatása alapján készít elemzéseket, és szolgáltat adatokat az uniós szerveknek. A tesztüzemi rendszerben részt vevő vállalkozások egy speciálisan e célra összeállított kérdőív alapján számolnak be az adott évben realizált eredményükről, tevékenységükről.

A gazdasági társaságok a számviteli törvény által előírt éves beszámolótól függetlenül a tesztüzemi hálózat által előírt beszámolót is elkészítik. A tesztüzemi rendszerben az adatok forrásául alapvetően a szabályszerű kettős könyvvitel szolgál, a

szükséges analitikus üzemi nyilvántartásokat is beleértve. A számviteli törvény alapján kettős könyvelésre kötelezett gazdasági szervezeteknél az adatok jelentős része rendelkezésre áll, az ott működő számviteli nyilvántartási rendszerből egyszerűen ki lehet emelni. A könyvelőiroda ezért tényleges könyvelést nem végez, csupán a szükséges kiegészítéseket hajtja végre, illetve a tartalmi és formai összehangolást végez, és összeállítja a hálózat számára szolgáltatott adathalmazt a tesztüzemi kérdőív kitöltésével.

Ugyanezt a beszámolót kell elkészítenie a számviteli törvény hatálya alá nem tartozó egyéni vállalkozóknak, őstermelőknek, családi gazdaságoknak is. A tesztüzemi rendszer működtetéséhez ezért ezeknél a kettős könyvvitel rendszerében való számviteli nyilvántartásra nem kötelezett gazdálkodóknál, egyéni gazdaságoknál is ki kellett alakítani és be kellett vezetni azt a kettős könyvelésre épülő számviteli rendszert, amely biztosítja, hogy az üzemgazdasági követelményeknek megfelelő reális - tehát adózási és egyéb megfontolások által nem torzított - információk jöjjenek létre. A mezőgazdasági tevékenységet végzők csoportját tekintve ugyanis elmondható, hogy míg a gazdasági társaságok és szövetkezetek beszámolási kötelezettségét a számviteli törvény szabályozza, addig az egyéni vállalkozók, őstermelők nyilvántartás-vezetési kötelezettségét az adótörvények határozzák meg. Tekintettel arra, hogy az egyéni gazdaságok adótörvény által meghatározott adatszolgáltatása a társas vállalkozásokénál szűkebb körű, könyvelésüket a tesztüzemi rendszerben könyvelő- és szaktanácsadó irodák segítik. Ezen könyvelőirodák díjazás ellenében szervezik meg az üzemi alapadatok nyilvántartását és gyűjtését, majd elvégzik a könyvviteli számlákon történő könyvelést, illetve előállítják az üzem éves beszámolóját. Az adatgyűjtés tartalmi vonatkozásait tekintve elmondható, hogy az adatgyűjtés elsődlegesen az üzemek vagyoni és jövedelmezőségi helyzetére terjed ki, de bizonyos termelési adatok is előfordulnak. A szolgáltatott adatokból származtatott összehasonlításokból, elemzésekből maguk az üzemek, de a mezőgazdasággal kapcsolatban álló szervezetek, tudományos műhelyek is profitálhatnak.

9. ábra: A magyar tesztüzemi rendszer adatainak számviteli feldolgozási módja



Forrás: VAJNÁNÉ TANGL, A. (2001)

Az adatgyűjtés minden cégjogi formára egységesen alkalmazható rendszerben történik, de szükség szerint lehetőség van az eltérő sajátosságok figyelembevételére is (pl. eltérő rendszerben közlik munkaerő-állományukkal kapcsolatos adataikat az egyéni és a társas vállalkozások), de mint az a 9. ábrából kiderül, az adatok tartalma nem egységes. Az adatok előállításához számítógépes könyvelőprogram alkalmazására van szükség.

A tesztüzemi rendszer számviteli rendszere és számlarendje az EU által támogatott igényeknél jóval részletesebb adatgyűjtést biztosít. Erre példa a minden termékfélére kiszámított önköltség és jövedelem, a költségek ágazatonkénti megoszlása, a munkaerővel kapcsolatos információ részletezettsége. (VAJNÁNÉ TANGL, 2000)

Azok a számviteli nyilvántartások, amelyeket az adatgyűjtéssel megbízott könyvelőirodák vezetnek (pl. Hajdú-Bihar megyében 2004-2006 között az AGRO-DATA Kft.), tulajdonképpen megfelelnek a magyar számviteli törvény előírásainak, azzal, hogy mezőgazdasági tevékenység teljes körű felmérése érdekében az adatgyűjtéssel megbízott könyvelő irodák 6-7. számlaosztályt és további számlarészletezést is alkalmaznak. A költségeket fő szabály szerint elszámolóáron tartják nyilván, majd év végén igazítják ki a tényleges önköltségre a költségeket. Bár a

könyvelés valamennyi könyvelőirodában egységes szempontok szerint történik, mégis vannak különbségek a technikai kérdéseket tekintve, pl. belső használatra önállóan alakították ki főkönyvi kivonatukat (munkaszámos, részletes). (ESZENYI, 2005)

A tesztüzem kérdőív a következő táblázatokat tartalmazza:

0. Az üzem alapadatai

1. Földterületi adatok

2. Munkaerőállomány

2/A. Munkaerőállomány az egyéni (családi) gazdaságokban

2/B. Idegen (nem családtag) foglalkoztatottak az egyéni (családi) gazdaságokban, illetve

Munkaerőállomány a társas vállalkozásoknál

3. Mérleg

4. Eredménykimutatás

4/A. Eredménykimutatás a mezőgazdaságban

4/B. Eredménykimutatás az egyéb tevékenységekben

5. Kiegészítések a mérleghez és az eredménykimutatáshoz

5/A. A befektetett eszközök állományának változása

5/B. Kimutatás az állatállomány értékéről

5/C. Kimutatás a készletek értékéről

5/D. Kimutatás a követelések esedékességéről

5/E. Kimutatás a kötelezettségek lejáratáról

6. Az állatállomány és a készletek változása

6/A. Kimutatás az állatállomány változásáról

6/B. Kimutatás a készletek változásáról (vásárolt mezőgazdasági készletek is)

7. Kimutatás a tárgyévre igényelt támogatásokról, kvótákról

7/A. Növénytermesztéshez, növényi termékek értékesítéséhez kapcsolódó, valamint az állatok tartása, értékesítése után kapott támogatások

7/B. Állatok vásárlásához, beállításához kapcsolódó támogatások

7/C. Kimutatás az egyéb (nem beruházási) támogatásokról

7/D. Kvótatáblázat

8. A mezőgazdasági termelés és felhasználása

8/A. A mezőgazdasági termelés és felhasználása (szántóföldi növénytermesztés, gyepgazdálkodás)

8/B. A mezőgazdasági termelés és felhasználása (állattenyésztés)

8/C. A mezőgazdasági termelés és felhasználása (zöldség-gyümölcs, erdészet)

Külön adatlapok szolgálnak az ágazati költség-, és eredményelszámolás céljaira, melynek kalkulálása egyedülálló az uniós testtüzemi rendszerek között.

Ahogy a testtüzemi adatlapok felépítéséből látszik, a testtüzemi kérdőív 4. sz. táblázata tartalmazza az eredménykimutatást, mely kifejezetten a mezőgazdasági tevékenységek eredményét hivatott számbavenni. Külön táblázat tartalmazza az egyéb tevékenységek eredményét. Az 5. mellékletben található magyar testtüzemi eredménykimutatást vizsgálva elmondható, hogy vertikális formátumú és összköltség eljárással készül, ennek megfelelően felépítésében követi a számviteli előírásokat, és megfelel az EU követelményeinek is. Mégis több eltérés tapasztalható a számviteli és a testtüzemi eredménykimutatás között. Többek között az eredménykimutatásban lévő számlák számviteli törvényből ismert számai nem egyeznek meg a testtüzemi eredménykimutatásban szereplő számokkal, a megfelelő sorok a táblázat számának megfelelő, folyamatosan növekvő számozással vannak ellátva (4001 Értékesítés nettó árbevétele Szántóföldi növénytermesztés, gyepgazdálkodás – 4700 Mérleg szerinti eredmény).

Az eredménykimutatás **bruttó termelési érték** kategóriája az értékesítés nettó árbevételét, az egyéb bevételeket és az aktivált saját teljesítményt foglalja magába:

- Az **értékesítés nettó árbevétele** termelési áganként (szántóföldi növénytermesztés, gyepgazdálkodás, állattenyésztés (állatok és állati termékek), kertészeti termelés, gyümölcstermesztés, szőlő- és bortermelés, mezőgazdasági szolgáltatások (pl. gép bérbeadása), erdőgazdálkodás, vadgazdálkodás, falusi turizmus, a család saját fogyasztása, természetbeni juttatások családtagoknak, munkavállalóknak, eladott mezőgazdasági áruk bevétele, egyéb árbevételek stb.) kerül kimutatásra, és a testtüzemi rendszer sajátos elemeként itt jelenik meg „A család saját fogyasztása”, illetve a „Természetbeni juttatások értéke családtagoknak, munkavállalóknak”

kategóriája. A család fogyasztása az egyéni gazdaság tulajdonosának háztartásában elfogyasztott üzemi előállítású termékek értékét jelenti.

AGRÁRGAZDASÁGI KUTATÓ INTÉZET (2004)

- Az **egyéb bevétel** kategória magában foglalja az összes olyan bevételt, amelyek nem sorolhatók be az előző kategóriákba (pl. értékesített immateriális javak, tárgyi eszközök bevétele, káreseményekkel kapcsolatos bevételek, visszafizetési kötelezettség nélküli támogatások, visszaírt értékvesztés, stb.).
- Az **aktivált saját teljesítmények értéke** a „Saját nevelésű tenyészállatok aktivált értéke” és a „Saját termelésű készletek állományváltozása” sor összegzésével adódik. Mivel ez az eredménykimutatás kizárólag a mezőgazdasági tevékenységek bevételeit és költségeit öleli fel, nem is tartalmazza a számviteli előírásokból ismert „Saját előállítású eszközök aktivált értéke” kategóriáját.

A bruttó termelési érték kiszámítását követően az **üzemi költségek** kerülnek részletezésre az alábbiak szerint:

- Anyagjellegű ráfordítások:
 - Anyagköltségek: A kiemelt anyagköltségek – az értékesítés nettó árbevételéhez hasonlóan - termelési áganként (növénytermesztés, állattenyésztés, erdőgazdálkodás, vadgazdálkodás) kerülnek bemutatásra, az egyéb anyagköltségek kategóriája pedig gyakorlatilag a rezsiköltségek körét öleli fel.
 - Igénybevett szolgáltatások költségei: Külön soron jelennek meg termelési áganként a hozzájuk tartozó közvetlenül igénybevett szolgáltatások. Ide tartoznak továbbá a szállítás-rakodás, raktározás költségei, a bérleti díjak, a karbantartás költségei, stb.
 - Egyéb szolgáltatások költségei: Többek között ide tartoznak a hatósági díjak, illetékek, pénzügyi befektetési szolgáltatások díjai, biztosítási díjak, stb.
 - Eladott áruk beszerzési értéke
 - Eladott (közvetített) szolgáltatások értéke
- Személyi jellegű ráfordítások

- Értécsökkenési leírás: immateriális javakra, tárgyi eszközökre, 50 eFt alatti tárgyi eszközökre elszámolt értécsökkenés külön soron jelenik meg.
- Egyéb ráfordítások: E soron is megjelenik a család saját fogyasztása, illetve itt kerülnek elszámolásra a különféle adók, fizetett ÁFA-k, stb.

A bruttó termelési értéket az üzemi költségekkel csökkentve adódik az eredménykimutatásban az **Üzemi tevékenység** eredményének kategóriája. E sortól kezdődően az eredménykimutatás a számviteli előírásokból ismert eredménykimutatásnak felel meg.

A 6. melléklet az EU által előírt és a hazánkban használt eredménykimutatás összehasonlítását tartalmazza. Általánosságban elmondható, hogy az MSZIH-ban alkalmazott eredménykimutatás szerkezetében eltér az Unió tesztüzemi rendszerében használatos eredménykimutatástól, a hazai részletesebb megbontásban mutatja be az egyes eredménykategóriákat, mint ahogy azt az EU szabályozás megköveteli.

Az uniós és a magyar tesztüzemi adatszolgáltatás, és az eredménykimutatás tartalmát tekintve néhány eltérés tapasztalható, melyek a következő táblázatban kerülnek bemutatásra:

5. táblázat

Az uniós és a magyar tesztüzemi rendszer összehasonlítása a jövedelem kimutatása szempontjából

<i>Összehasonlítás tárgya</i>	<i>Az uniós tesztüzemi rendszer (FADN) gyakorlatában</i>	<i>A magyar tesztüzemi rendszer (MSZIH) gyakorlatában</i>
Beszámoló részei	➤ A. Általános információk ➤ B. Gazdálkodási mód ➤ C. Munkaerőállomány ➤ D. Az állatállomány száma és értéke ➤ E. Állatok vásárlása és értékesítése ➤ F. Költségek	➤ 0. Az üzem alapadatai ➤ 1. Földterületi adatok ➤ 2. Munkaerőállomány ➤ 3. Mérleg ➤ 4. Eredménykimutatás ➤ 5. Kiegészítések a mérleghez és az eredménykimutatáshoz ➤ 6. Az állatállomány és a

	➤ G. Föld és épületek, elfekvő készletek, forgótőke ➤ H. Adósságállomány ➤ I. ÁFA ➤ J. Támogatások ➤ K. Termelés (állatállomány kivételével) ➤ L. Kvóták és egyéb jogok ➤ M. Területalapú és állatállományon alapuló közvetlen kifizetések ➤ N. Állatok vásárlásának és értékesítésének részletei	készletek változása ➤ 7. Kimutatás a tárgyévre igényelt támogatásokról, kvótákról ➤ 8. A mezőgazdasági termelés és felhasználása
Bevételek	Bérbeadásból és a falusi turizmusból származó bevétel az egyéb bevételek közé tartozik az EU előírásai szerint.	A magyar rendszerben mindez az értékesítés nettó árbevétele részét képezi.
Családi fogyasztás	A családi fogyasztás bemutatását az EU kérdőív a bevételekhez hasonló részletezettséggel követeli meg.	Az eredménykimutatás az unióshoz hasonló részletezettségben nem mutatja be a családi fogyasztást, de a számviteli nyilvántartásokból és a kérdőívekből meghatározható.
Kapott támogatások	Az uniós eredménykimutatás a kapott támogatásokat külön tételként mutatja be, a termelési és költségtámogatásokat elkülönítve a beruházási támogatásoktól.	A magyar eredménykimutatásban a támogatások az egyéb bevételek között szerepelnek.
Növényi és állati termékek állományváltozása	A növényi és állati termékek állományváltozása a bruttó termelési érték egyik összetevője.	A növényi és állati termékek állományváltozása a magyar eredménykimutatásban a bruttó termelési értéken belül

		elkülönítetten az aktivált saját teljesítmények között kerül elszámolásra.
Állatok vásárlása	FADN-ben a bruttó termelési érték része (- előjellel).	Az MSZIH-ban ez a tétel az anyagköltségek között szerepel.
A pénzügyi műveletek bevétele és rendkívüli bevételek	Pénzügyi műveletek bevétele és rendkívüli bevételek kategóriát az uniós szabályozás nem különít el, besorolásuk nem egyértelmű, mert jellegüket tekintve nem részei a hozzáadott értéknek, inkább csak a gazdálkodói jövedelemnek, az ebbe a kategóriába való besoroláshoz azonban az EU eredménykimutatás nem tartalmaz bevétel sort.	A magyar eredménykimutatásban elkülönítetten szerepel a pénzügyi műveletek bevétele és rendkívüli bevételek kategória.
A költségek, ráfordítások csoportosítása	➤ Speciális költségek ➤ Rezsiköltségek ➤ Adók ➤ Értékcsökkenés ➤ Külső tényezők	➤ Anyag jellegű ráfordítások ➤ Személyi jellegű ráfordítások ➤ Értékcsökkenés ➤ Egyéb ráfordítások ➤ Pénzügyi műveletek ráfordításai ➤ Rendkívüli ráfordítások
Növénytermesztés, erdészeti és állattenyésztési speciális anyagköltségei	A növénytermesztés, az erdészeti és az állattenyésztési speciális anyagköltségeit a speciális költségek kategóriája tartalmazza.	E speciális költségek a magyar eredménykimutatás anyagjellegű ráfordításaiból meghatározhatók, mivel a magyar rendszer is elkülönítetten kezeli ezeknek a területeknek az anyagköltségeit.
Rezsiköltségek	A rezsiköltségek külön sorokon jelennek meg az uniós eredménykimutatásban.	A magyar tesztüzemi eredménykimutatásban a rezsiköltségek az anyagköltségek,

		igénybevett szolgáltatások és egyéb szolgáltatások tételei között találhatók meg.
Adók	Az adók csoportja az uniós eredménykimutatásban külön soron jelenik meg.	A magyar rendszerben ezek a tételek az egyéb ráfordítások és az egyéb bevételek között találhatók meg, elkülönítetten.
Kis értékű tárgyi eszközök értékcsökkenése	Az uniós szabályozás ezt a tételt karbantartási költségként kezeli.	A magyar rendszerben ezen eszközök egyösszegű leírása értékcsökkenésként történik.
Tenyészállatok értékcsökkenése	Az uniós szabályozás szerint nem lehet utána értékcsökkenést elszámolni.	Az utánuk elszámolt értékcsökkenés egyéb ráfordításként kerül kimutatásra.
Fizetett bérek, biztosítások, fizetett bérleti díjak és fizetett kamatok	Az uniós eredménykimutatásban a külső tényezők között szerepelnek e tételek	A magyar rendszerben ezek a tételek elkülönítetten találhatók meg a személyi jellegű ráfordítások, igénybevett szolgáltatások és pénzügyi műveletek ráfordításai között, ezért nem okoz nehézséget az uniós rendszerbe történő átültetésük.

Forrás: Saját feldolgozás AKI, 2004/a, EUROPEAN COMMISSION, 2005/a, EUROPEAN COMMISSION, 2005/b alapján

A táblázatban közöltek alapján megállapítható, hogy a harmonizációs törekvések ellenére is meglehetősen sok eltérés van a magyar és az uniós gazdálkodói szféra, beszámolási és adófizetési kötelezettség, költségelszámolás, értékelési eljárások, stb. között. Ennek következtében a magyar gazdálkodók felmért adatai közvetlenül nem tudják kielégíteni az uniós adatszolgáltatási igényeket. A könyvelőirodák által szolgáltatott adatok összegzésének, elemzésének és az EU felé történő továbbításának feladata az AKI-ra hárul. A magyar és az uniós adatok eltérésének kezelése érdekében a begyűjtött adatokat egy bonyolult úgynevezett konverziós tábla segítségével próbálják lefordítani az uniós „FADN nyelvére”. Már maga a kimutatott bruttó termelési érték is eltér, hiszen Magyarországon az önköltségen történő, míg az Unióban a piaci értéken

történő értékelést alkalmazzák. Problémaként vetődik fel továbbá, hogy az Unióban – ellentétben a magyar számviteli szabályozással – a tenyészállatok után értékcsökkenés nem számolható el, így ez a tétel minden évben eredménytorzulást idéz elő. Ilyen korrekciós tényező lehet még a személyi jövedelemadó, amely az FADN rendszerében általában nem kerül az eredménykimutatás tételei közé, azonban amennyiben a társasági adó része lehet a ráfordításoknak, akkor javasolt az egyéni gazdaságok mezőgazdasági tevékenysége után számított személyi jövedelemadót is feltüntetni a ráfordítások között (csökkenti a mérleg szerinti eredményt, vagy gazdálkodói jövedelmet). Szintén korrekcióra szorul az eredmény a nem fizetett munkaerő tekintetében. Tekintettel arra, hogy a magyar egyéni gazdaságok adózás előtti eredménye éppen csak fedezi a család fogyasztását, ezért a valós kép kialakítása érdekében a nem fizetett munkaerő bérével (minimálbér) érdemes korrigálni a kapott eredményeket. **(KESZTHELYI, 2005)** A magyar rendszer mindeztidáig nem számította a gazdálkodó által elvégzett, de ki nem fizetett munka értékét, mint ahogy a saját gépek és a saját földterület ki nem fizetett bérleti díjat sem. Ezeket a tételeket a valós jövedelmi helyzet megítélése érdekében néhány jövedelemszámítási mód figyelembe veszi, többek között a holland tesztüzemi rendszerben is alkalmazzák a használdozati költségek beszámítását a termékek önköltségének, és a gazdaság jövedelmének pontosabb meghatározása érdekében. Az uniós tesztüzemi szabályozás nem engedi meg e tételeket a ráfordítások között elszámolni, tehát az ezen korrekcióval készült számítások elsősorban belső hasznosításra, a gazdálkodók eredményének valósabb összehasonlítása céljából készülnek. Ilyen megfontolásból mindenképpen javasolt hasonló kalkulációk elvégzése a magyar gazdasági elemzések során.

A két eredménykimutatás eltérő szerkezete ellenére az EU felé történő adatszolgáltatás a magyar eredménykimutatás alapján bizonyos konverziók segítségével többé-kevésbé biztosítható, hiszen az uniós szabályozás által meghatározott eredménykategóriák meghatározhatók a magyar eredménykimutatás alapján.

Az üzemi jövedelem levezetése az FADN-nél már ismertetett metódus alapján az MSZIH által összegyűjtött és rendszerezett információk alapján is biztosítható **(KOVÁCS — UDOVECZ, 2003)**:

Bruttó termelési érték

- Folyó termelő felhasználás

- Értécsökkenés
- + Folyó támogatások és –adók egyenlege
- = Nettó hozzáadott érték
- Idegen erőforrások költségei
- + Beruházási támogatások és –adók egyenlege
- = Üzemi jövedelem
- Üzemi bruttó jövedelem

A jövedelem számítása során a rendszer a bruttó termelési értékből a folyó termelő felhasználást és az értécsökkenési leírást levonva, a folyó támogatások és –adók egyenlegével korrigálva határozza meg a nettó hozzáadott értéket. Idegen erőforrások költségeként az idegen munkaerő bér- és társadalombiztosítási költsége, valamint a föld és az épület bérleti díjai, a kölcsöntőke után fizetett kamatok kerülnek kimutatásra. A költségek között nem kerül levonásra sem a családi munkaerő bérköltsége, sem a családi tulajdonban levő föld és tőke költsége, ezért a mutató csak fenntartásokkal alkalmas családi és társas vállalkozások összehasonlítására. **(KOVÁCS — UDOVECZ, 2003)** Kovács és Udovecz cikkében kihangsúlyozzák, hogy az üzemi jövedelem mutatója nem igazán alkalmas Magyarország és az EU tagországok közötti összehasonlításra, elsősorban a tulajdon- és munkajogi eltérések következtében. Az üzemi eredmény magyar levezetését bemutató táblázatokban éppen emiatt kerül feltüntetésre a realitásokat jobban tükröző üzemi bruttó jövedelem kategóriája, mely az üzemi jövedelem mutatójának korrigálása céljából az alkalmazotti bér- és társadalombiztosítási költségeket nem vonja le. Az üzemi bruttó jövedelem mutatója az EU-FADN-ben nem használatos, csak a pontosabb jövedelem-összehasonlítást szolgálja, számításának módja a következő: Bruttó jövedelem = adózás előtti eredmény + személyi jellegű ráfordítások (Ez utóbbival való korrigálás szükségességét az egyéni gazdaságok és társas vállalkozások közti eltérés zavaró hatásának kiküszöbölése indokolja.)

3.3. A JÖVEDELEM ÉS A JÖVEDELMEZŐSÉG VIZSGÁLATA NAGY-BRITANNIÁBAN

Nagy-Britanniában az agrárgazdaságok adatainak feltérképezése érdekében többféle adatfelvételi rendszer működik. A pénzügyi adatok fő forrása a mezőgazdasági üzleti adatfelvétel, Farm Business Survey (FBS), melyet 1936-ban vezettek be az egész gazdaságra vonatkozó éves számvetés célzatával elsősorban a jövedelmekkel és költségekkel, értékelésekkel és profitokkal foglalkozik. Az Egyesült Királyság uniós tagságával párhuzamosan ezt a mezőgazdasági adatfelvételelt módosították, pontosabban harmonizálták az EU tesztüzemi rendszerével, FADN-el. Az immáron harmonizált mezőgazdasági üzleti adatfelvétel kiegészítésül – nem rendszeres időközönként – ahhoz kapcsolódó adatfelvételeket végeznek a specifikus mezőgazdasági üzemi vállalkozások vagy aktuális érdekességgel bíró témakörök vizsgálata érdekében. E un. speciális tanulmányoknak (Special Studies) a feladata az üzleti bruttó és nettó eredmények számítása. **(SLATER, 1999)** Nagy-Britanniában az FADN-hálózat is része a nemzeti FBS-nek. A rendszert a Mezőgazdasági Minisztérium (Ministry of Agriculture) irányítja, és a farmok adatait néhány regionális egyetemen és főiskolán dolgozó alkalmazott méri fel egy kérdőív segítségével az üzleti év végén, majd a teljes beszámolási kötelezettség teljesítése, és az együttműködő gazdák számára történő menedzsment-információk szolgáltatása érdekében külön csapat gondoskodik az összegyűjtött adatok elemzéséről. **(BEERS – POPPE – SPIERING – PRUIS (1995))**

Nagy-Britannia agrárszektorának jellegzetessége, hogy a mezőgazdasági vállalkozások mérlegében a föld az összes eszközön belül egyértelműen meghatározó tényező. Az adósságállomány alacsony, a mezőgazdaság jól tőkésítettnek mondható. Elsősorban a föld (amely egyike a banki biztosítéknak szolgáló, legkönnyebben zálogosítható eszközöknek) értéke magyarázza, hogy a kamatrések és a kamatterhek általában alacsonyabbak a mezőgazdaságban, mint a többi ágazatban. **(COWARD, 1999)**

3.3.1. Gazdasági társaságok beszámolási kötelezettsége Nagy-Britanniában

Az Egyesült Királyságban a tőzsdének a cégek tőkeellátásában döntő szerepe van, ezért a rendszer számára elengedhetetlen, hogy a cégek a gazdasági és pénzügyi helyzetüket valósan bemutató adatokat hozzanak nyilvánosságra. Ezt az igényt az adózási megfontolásoknál is fontosabbnak tekintik. **(FERENCZI, 1998)** A brit vállalkozások nagy részének éves beszámolója hasonló elemeket tartalmaz. A vállalati tevékenységgel kapcsolatos kommunikáció hagyományos módja a mérleg és az eredménykimutatás, de napjainkban ezek az információforrások egyéb kimutatásokkal egészülnek ki. A mérleget, eredménykimutatást és egyéb kimutatásokat pénzügyi kimutatásoknak (financial statements) szokás nevezni, de egyéb néven is nevezik őket. Az angolok különböző elnevezésekkel illetik az évente elkészítendő kimutatások csoportját: financial statements, annual accounts, accounts, annual report and accounts, annual report. A következőkben ismertetésre kerülő Nagy-Britannia beszámolási rendszerének áttekintését **LAIDER – DONAGHY, 1998** munkája alapján végeztem el.

Az éves beszámoló tartalma az információk két nagy csoportját öleli fel:

- hivatalos források által megkövetelt információk,
- önkéntes alapon szolgáltatott információk.

A, Hivatalos források által megkövetelt információk

A hivatalos források közé a Társasági törvény (Companies Act), a számviteli standardok, a tőzsdeszabályok és a vállalatirányítás szokásjogi szabályai tartoznak. Ezek a szabályok meghatározzák azokat a minimuminformációkat, amelyeket a beszámolóban a vállalatoknak szolgáltatniuk kell az érdekeltek tájékoztatása céljából.

Ezek az információk a következők:

- Pénzügyi áttekintés, Financial review (forrás: Szokásjogi Kódex, Code of best practice)
- Felügyelőbizottság jelentése, Report of the remuneration committee (forrás: Szokásjogi Kódex, Code of best practice)
- Vállalatirányításra vonatkozó információk, Corporate governance (forrás: Szokásjogi Kódex, Code of best practice)

- Az igazgatók felelősségi nyilatkozata, Statement of directors' responsibilities (forrás: Szokásjogi Kódex, Code of best practice)
- Igazgatói jelentés, Directors' report (forrás: Társasági Törvény, Companies Act)
- Könyvvizsgálói jelentés, Auditors' report (forrás: Társasági Törvény, Companies Act)
- Mérleg, Balance sheet (forrás: Társasági Törvény, Companies Act)
- Eredménykimutatás, Profit and loss account (forrás: Társasági Törvény, Companies Act)
- Cash flow kimutatás, Cash flow statement (forrás: Számviteli standardok, Accounting standards)
- Teljesen elismert nyereség és veszteség kimutatása, Statement of total recognised gains and losses (forrás: Számviteli standardok, Accounting standards)
- Bekerülési értéken számított nyereséghez és veszteséghez fűzött megjegyzés, Note on historical cost profits and losses (forrás: Számviteli standardok, Accounting standards)
- Részvényesi tőkemozgások egyeztetése, Reconciliation of movement in shareholders' funds (forrás: Számviteli standardok, Accounting standards)
- Megjegyzések a számlákhoz, Notes to the accounts (forrás: Társasági Törvény, Companies Act)

B, Önkéntes alapon szolgáltatott információk

A kifejezetten a hivatalos szervek által megkövetelt éves beszámolók elemein túl a legtöbb vállalat jelentős mennyiségű többletinformációt szolgáltat. Ezek az elemek segíthetik a tiszta, teljes képalkotást a vállalat szervezetéről, tevékenységéről.

Ezek az elemek többek között:

- a társaság legfontosabb pénzügyi mozzanatai, group financial highlights,
- részlegek, divisions,
- közösség és környezet, community and environment,
- igazgatótanács, board of directors,
- ötéves kimutatás, five-year record,
- részvényesi információk, shareholder information,

- értesítés a gyűlésekről, notice of meeting,
- pénzügyi naptár, financial calendar.

Az ismertetett információhalmazt látva elmondható, hogy a szolgáltatandó információk köre a szigetországban jóval részletesebben megkövetelt, mint Magyarországon, vagy mint azt az EU irányelvek előírnák. Köszönhető mindez annak a ténynek, hogy Nagy-Britanniában több száz éve piacgazdaság működik, így a piaci szereplők részéről régóta valós igényként jelentkezik, hogy az üzleti életben mindenre kiterjedő, megbízható, valós információkhoz jussanak az érdekeltek. Az adózás alapjául szolgáló jövedelem kimutatására mind Magyarországon, mind Nagy-Britanniában az eredménykimutatás szolgál, mely mindkét országban az éves beszámoló kötelezően elkészítendő kimutatásai közé tartozik. Általánosságban elmondható, hogy a jövedelmet (income, profit) használják a pénzügyi teljesítmény mérésére, mert a működés elsődleges feltétele a jövedelmező gazdálkodás. Lényeges elvárás, hogy a szervezet képes legyen osztalékot fizetni a tulajdonosoknak, tudja bővíteni a működési feltételeket és ki tudja használni a fejlődési lehetőségeket.

3.3.2. A Nagy-Britanniában és Magyarországon használt eredménykimutatás összehasonlítása

Nagy-Britannia és az Európai Unió vállalkozásai – Magyarországhoz hasonlóan, a 4. irányelvnek megfelelően - 4 formában készíthetik el eredménykimutatásukat:

Összköltség-eljárással (total cost method):

- „A” version: Lépcsőzetes elrendezés (Gradual structure)
- „B” version: Mérlegszerű elrendezés (Balance-like structure)

Forgalmi költség-eljárással (sales cost method):

- „A” version: Lépcsőzetes elrendezés (Gradual structure)
- „B” version: Mérlegszerű elrendezés (Balance-like structure)

A 7. melléklet tartalmazza a Nagy-Britanniában elfogadott eredménykimutatás 4 formája közül a lépcsőzetes elrendezésű, összköltség-eljárással készült eredménykimutatást. Az angol vállalatok többsége lépcsőzetes/vertikális formátumban

készíti eredménykimutatását, míg a kontinentális országokban általában a preferencia a mérlegszerű elrendezés felé tendál. **(LAIDER – DONAGHY, 1998)**

A két ország eredménykimutatásának felépítése hasonló, ám a magyar a kimutatásban összegző sorok közbeiktatásával már az egyes szinteken kimutatja az eredményt. Az angol eredménykimutatásból hiányzik a pénzügyi műveletek ráfordításainak és bevételeinek a szokásos vállalkozási bevételektől való elkülönítése is. Az üzemi eredmény kategóriájával számolnak ugyan (mint a bevételek és az üzemi költségek különbségeként), annak ellenére, hogy külön soron nem jelenik meg az eredménykimutatásban. Különbség továbbá, hogy az angolokat a szokásos vállalkozási tevékenység és a rendkívüli tevékenység után külön adófizetési kötelezettség terheli, valamint, hogy megjelennek az eredménykimutatásban a vállalkozás által fizetett egyéb adók is. ***Összegzésül elmondható, hogy az európai egységesítésre való törekvés eredményeképpen a két ország eredménykimutatásának felépítése hasonló, minimális tartalmi eltérésekkel.***

3.3.3. A jövedelemszámítás gyakorlata Nagy-Britanniában

Az eredménykimutatás által bemutatott jövedelem az adófizetési kötelezettség alapja Magyarországhoz hasonlóan Nagy-Britanniában is. Másrészt meg kell említeni, hogy többek között a bankok és egyéb pénzügyi intézmények egyéb tényezőket is figyelembe vesznek a vállalkozások jövedelmének meghatározása során. Egyéb - többek között a kereskedelmi bankok által alkalmazott - jövedelmezőségi elemzések azonban a használdozat költséget (a kifizetetlen segítő családtag munkájának értéke, az a becsült bérleti díj, amit akkor kellene fizetni, ha a föld nem saját tulajdonban lenne és bérelni kellene) is számításba veszik a jövedelem számítása során.

Az elkövetkezőkben a Nagy-Britanniában szokásos jövedelem-kalkuláció és az azzal kapcsolatos definíciók, jövedelem-kategóriák bemutatására kerül sor. A 8., 9., 10., 11. mellékletben bemutatásra kerülő jövedelemkalkulációs sémák a jövedelem kimutatásának két módját vezetik le, angol eredetiben és magyar nyelvű fordításban. Ezek a jövedelem hasonló meghatározását tűzik ki célul, ugyanazt a jövedelmet

próbálják kimutatni, bár a 9. és a 11. melléklet jövedelemlevezetése között szemléletbeli különbség van. A 11. melléklet farm szintű jövedelmének levezetése Cash-flow szemléletű (olyan kategóriákat tartalmaz, mint például a pénzbevétel), míg a 9. mellékletben ismertetésre kerülő hivatalos jövedelmezőségi mérőszámok számviteli alapokról építkeznek. A következőkben a hivatkozott melléletekben rendszerezett néhány lényeges jövedelemkategória bemutatására kerül sor:

- ***A gazdálkodás teljes bruttó haszna (Total farm gross margin)*** a vállalkozás hozamainak összessége piaci értéken számítva, csökkentve a változó költségek összegével. Ha ezt a bruttó hasznat csökkentjük a fix költségekkel (amely tartalmazza a kamatokat) megkapjuk a farm-profit vagy deficit (***Net profit, Farm-profit/deficit***) mértékét. Ez az érték tulajdonképpen a fedezeti összeg ökonómiai kategóriájának felel meg.

Az összes hozam

- változó költségek

A gazdálkodás teljes bruttó haszna

- fix költségek

A gazdálkodás eredménye (nyereség/veszteség) = ***Farm-profit vagy deficit***

- ***A vállalkozás nettó jövedelme (Net farm income = NFI)***: Ez az eredménykategória méri a gazdálkodó saját és segítő családtagjainak, valamint a vezetés (gazdálkodás) hozadékát, illetve a kölcsöntőke kamatát. A mutató úgy kezeli a saját tulajdonban lévő gazdaságokat, mintha azokat bérelnék, és mintha az összes munkás munkáját kifizetnék. A vállalkozás nettó jövedelme a gazdálkodás eredményéből vezethető le:

Farm-profit

+ kamatok (mint fix költségként elszámolt költségek)

+ a gazdálkodó földbirtokkal kapcsolatos költségei (mint fix költség)

- a ki nem fizetett segítő családtag munkájának becsült értéke

- becsült bérleti díj, amelyet akkor kellene fizetni, ha a földet bérelnék

A vállalkozás nettó jövedelme (NFI)

- ***A vezetés (gazdálkodás) és a befektetés hozadéka, jövedelme (Management and Investment Income)***: A vezetés (gazdálkodás) és a beruházás bevétele a felhasznált kölcsöntőkével való gazdálkodás hozadéka. A vezetés (gazdálkodás) és a beruházás bevétele a vállalkozás nettó jövedelméből ered:

A vállalkozás nettó jövedelme

- a gazdálkodó és segítő családtagjainak összes költsége (akár kifizetésre kerültek, akár nem)

+ a kifizetett vezetési (gazdálkodási) költség

A vezetés (gazdálkodás) és a befektetés hozadéka, jövedelme

Néha az egyes jövedelemkategóriák megegyeznek, hiszen előfordulhat, hogy hiányzik a segítő családtag kategória, és nincs kifizetésre kerülő vezetési (gazdálkodási) költség sem, így pl. a két utolsó jövedelemkategória azonos eredményt mutat. Az angol jövedelemszámítási gyakorlat jellegzetessége tehát, hogy a jövedelem meghatározása során számításba veszi az elmaradt kifizetéseket (például kifizetésre nem kerülő munkabérek segítő családtagoknak, saját tulajdonú föld használata esetén elmaradó bérleti díjfizetés), a használdozati költséget is, így számítja ki a vállalkozás eredményét.

A különböző eredmény-, és mérlegkategóriákból alkotott jövedelmezőségi mutatók használata világszerte ismert és elfogadott elemzési gyakorlat. A brit elemzési gyakorlatban leggyakrabban használt jövedelmezőségi arányszámok a következők:

- Bruttó fedezet (Gross Margin): $\text{Adózás előtti eredmény} / \text{Értékesítés árbevétele (Gross profit / Sales)}$
- Üzemi fedezet (Operating Margin): $\text{Üzemi/üzleti tevékenység bevétele} / \text{Értékesítés árbevétele (Operating income / Sales)}$
- Eszközarányos jövedelmezőség (ROA): $\text{Nettó jövedelem} / \text{Összes eszköz (Net income / Total assets)}$
- Sajáttőke-arányos jövedelmezőség (ROE) : $\text{Nettó jövedelem} / \text{Saját tőke (Net income / Owner's equity)}$

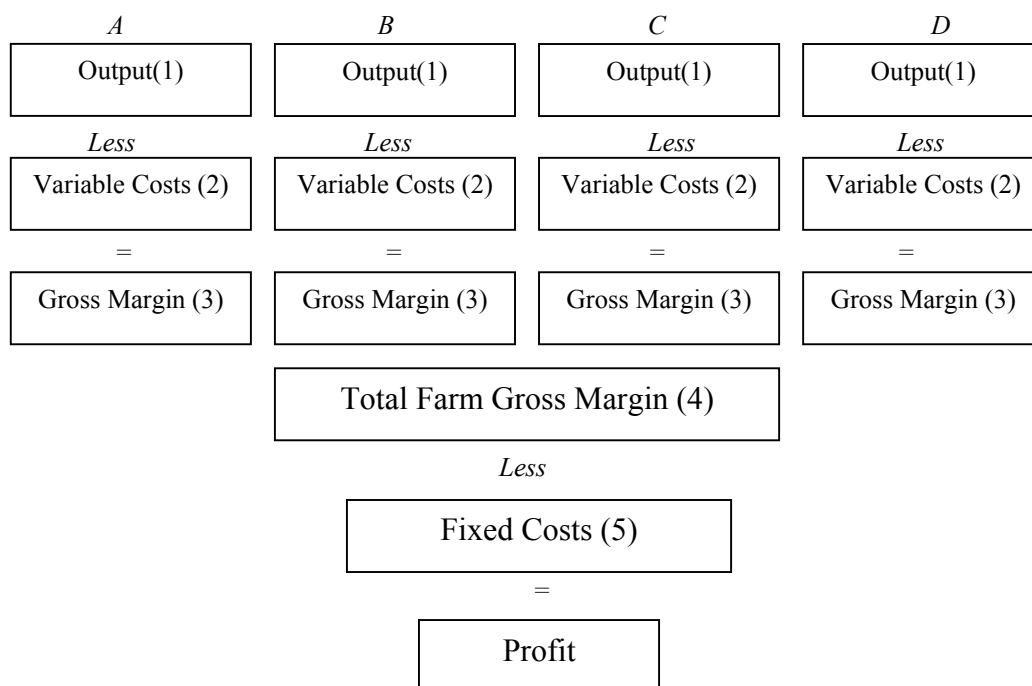
Ha a brit jövedelemszámítási gyakorlatról beszélünk, kiemelten kell említeni az ágazatokból építkező vállalati jövedelem kimutatását, amellyel a mezőgazdasági üzemtannal foglalkozó szakirodalom oly gyakran foglalkozik. Az ágazati jövedelemszámítás alapvető kérdése abban rejlik, hogy az ágazatok jövedelmének kalkulálása csak a változó költségek levonásával (az állandó költségek ágazatokra terhelése nélkül), vagy az állandó költségek meghatározott módon történő felosztásával történik-e. Elegendő-e ágazati szinten csupán a fedezeti hozzájárulás (rezsibíró képesség, stb.) kiszámítása, vagy ezen a szinten érdemes kimutatni a tiszta jövedelmet?

Az ágazati tiszta jövedelem kimutatását **GILES, 1986** az alábbi tényezők miatt tartja elengedhetetlennek:

- az állandó költségek növekedése a farmokon,
- az állandó költségek ágazati kapcsolatainak tisztázása, felosztásának szükségessége,
- annak a megértése, hogy honnan származik a farm nyeresége,
- az alternatív ágazatok bevonásának, meglévők megszüntetésének vizsgálata, döntések megalapozása.

A következő két ábra az előzőekben említett két módszert mutatja be, a 10. ábra a profit képződését mutatja az ágazatok fedezeti hozzájárulásából, a 11. ábra az ágazatok tiszta jövedelméből kalkulálja a profitot.

10. ábra: A profit kialakulása az ágazatok fedezeti hozzájárulásából

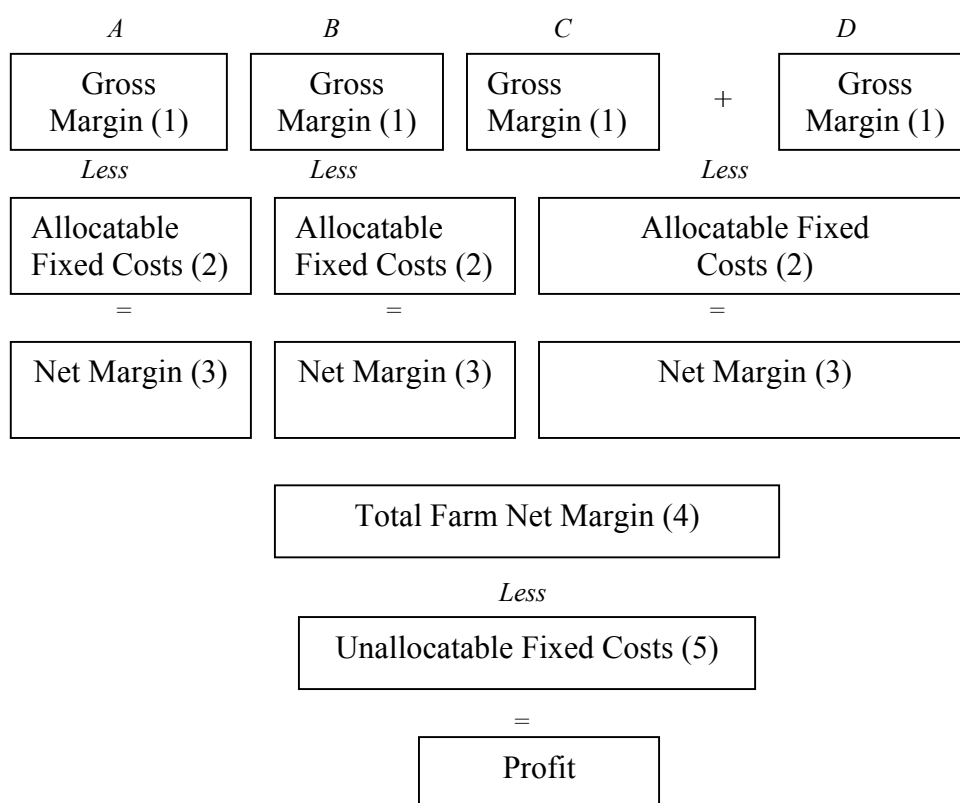


A Diagrammatic Explanation of the Contribution of Several Enterprises to Total Farm Profit, Expressing the Analysis in Terms of Gross Margins

Termelési érték (1), Változó költségek (2), Fedezeti hozzájárulás (3), Összes fedezeti hozzájárulás (4), Állandó költségek (5)

Forrás: GILES, 1986; NEMESSÁLYI, 2005

11. ábra: A profit kialakulása az ágazatok tiszta jövedelméből



A Diagrammatic Explanation of the Contribution of Several Enterprises to Total Farm Profit, Expressing the Analysis in Terms of Net Margins

Fedezeti hozzájárulás (1), Felosztható állandó költségek (2), Tiszta jövedelem (3),
Összes tiszta jövedelem (4), Fel nem osztható állandó költségek (5)

Forrás: GILES, 1986; NEMESSÁLYI, 2005.

3.4. A JÖVEDELEM ÉS A JÖVEDELMEZŐSÉG VIZSGÁLATA HOLLANDIÁBAN

A 3.1. fejezetben bemutatott EU irányelveknek mind a magyar, mind a holland, mind az angol pénzügyi számviteli rendszer megfelel, azonban mivel még mindig vannak lényeges eltérések az országok gyakorlata között, érdemesnek tartom e helyen a jövedelem holland kimutatásával kapcsolatos információkat összegezni.

3.4.1. Mezőgazdasági vállalkozások beszámolási kötelezettsége Hollandiában, valamint a holland és magyar eredménykimutatás összehasonlítása

A holland piacgazdaságban sokkal nagyobb a kisértvényesek, magánbefektetők aránya, mint a nagybefektetők (állam, bankok), így ezen kisértvényesek részéről erős igény jelentkezett a megbízható, a vállalkozás helyzetét valósághűen tükröző beszámoló iránt. Az angolokkal egyetemben a hollandok is előrébb helyezik a valós kép bemutatását az adózási megfontolásoknál. **(FERENCZI, 1998)** Magyarországon ezzel szemben inkább jellemző a nagybefektetőknek magas részesedési aránya a vállalkozásokban, így megvan a lehetőségük a társaság befolyásolására, a szükséges információk beszerzésére; ezért az éves beszámoló elkészítése során jobban előtérbe kerülnek az adózási megfontolások. A számviteli beszámoló elkészítésénél Magyarországon egyértelműen az adózási szempontok dominálnak, míg Hollandiában ezt elnyomják a kisbefektetők érdekei. **(CSAJBÓK, 2005)**

Az eredménykimutatás Hollandiában is az *éves beszámoló* részét képezi. A holland éves beszámoló bemutatása a magyar szabályozás által megkövetelt beszámolási gyakorlattal összehasonlításban történik.

A magyar és a holland beszámolási gyakorlat összehasonlítása

<i>Összehasonlítás tárgya</i>	<i>A magyar szabályozás szerint</i>	<i>A holland szabályozás szerint</i>
Beszámoló részei	➤ Mérleg ➤ Eredménykimutatás ➤ Kiegészítő melléklet • Általános rész • Specifikus rész • Tájékoztató rész • Cash-flow kimutatás	➤ Mérleg, ➤ Eredménykimutatás, ➤ Kiegészítő melléklet, ➤ Igazgatósági jelentés, ➤ Egyéb információk • konszolidált jelentés a pénzügyi helyzet változásáról • Cash-flow kimutatás • részvényenkénti nyereség • pénzügyi mutatószámok • hozzáadott érték kimutatások • információ a hozzáadott értékről • környezetvédelmi jelentés • jelentés a szociális helyzetről
Eredménykimutatás szerkezete	A 4. irányelvnek megfelelően négyféle eredménykimutatás állítható össze: összköltség és forgalmi költség eljárás, azon belül is „A” és „B” változat közül lehet választani.	A 4. irányelvnek megfelelően Hollandiában is négyféle eredménykimutatás alkalmazható. A gyakorlatban a vertikális formátum használata az elterjedt.

Forrás: Saját összeállítás a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény és MERTENS, 1997 alapján

Egyértelműen látszik, hogy a magyar és a holland éves beszámoló felépítésében, tartalmában nagyon hasonló. Kis különbségként jelentkezik, hogy a holland igazgatósági jelentésnek hazánkban az üzleti jelentés felel meg, de - a holland szabályokkal ellentétben - hazánkban azt nem kötelező nyilvánosságra hozni. A Cash-flow kimutatás ezzel ellentétben Magyarországon a kiegészítő melléklet részeként nyilvánosságra kerül, míg Hollandiában nem része az éves beszámolónak, így nyilvánosságra hozatala nem kötelező.

A holland számviteli szabályokra épülő **eredménykimutatást** a 12. melléklet tartalmazza. Az eredménykimutatás – a magyartól eltérően, és hasonlóan a már bemutatott angol eredménykimutatáshoz - elkülönítetten mutatja be az üzemi/üzleti eredmény és a rendkívüli eredmény után fizetendő adót. A holland eredménykimutatás külön - speciálisan így nevezett - pénzügyi tevékenység eredménye sort sem tartalmaz, csupán a kamatjellegű bevételek és ráfordítások nem túl részletezett tételei jelennek meg az üzemi/üzleti tevékenység eredményét követően, a szokásos eredmény részeként.

Összességében elmondható, hogy - tekintettel arra, hogy mind a magyar, mind a holland beszámolási rendszer az Európai Unió irányelveire épül - ***a két rendszer között nem tapasztalható nagymértékű ellentmondás, így a két országban működő vállalkozások számviteli beszámolóit viszonylag egyszerűen összehasonlíthatóak egymással.*** A két országban alkalmazott eredménykimutatás az apróbb tartalmi eltérésektől függetlenül közel azonosnak mondható.

A Hollandia és Magyarország között megjelenő beszámolási különbségeket azonban nem csupán a kis- és nagybefektetők információs igénye határozza meg, hanem a mezőgazdasági tevékenységgel foglalkozók eltérő vállalkozási formái is. Hollandiában jellemzően egyszemélyes és családi magángazdaságok foglalkoznak mezőgazdasági jellegű tevékenységgel, amelyek nem tartoznak a fentiekben ismertetett – 4. irányelvnek megfelelő – szabályozás hatálya alá. A kis számú mezőgazdasággal foglalkozó gazdasági társaságok beszámolási kötelezettségét természetesen az előzőekben leírtak határozzák meg, és választhatják ezen beszámolási formát azok a magángazdaságok is, amelyek nagyobb nyilvánosságot kívánnak teremteni saját gazdaságuknak. Könyvviteli kötelezettsége minden gazdálkodónak van, de a mezőgazdasági termelők adófizetési kötelezettségét nem szabályozza külön jogszabály,

a társas vállalkozások társasági adót, míg a magángazdaságok személyi jövedelemadót fizetnek az általuk elért eredmény után. (CSAJBÓK, 2005)

3.4.2. Mezőgazdasági vállalkozások jövedelemszámításának gyakorlata Hollandiában

A 12. mellékletben bemutatásra kerülő eredménykimutatás tehát csupán a társas mezőgazdasági vállalkozások által kötelezően elkészítendő eredménykimutatás formátuma. A mezőgazdasági tevékenységgel jellemzően foglalkozó egyéni és családi magángazdaságoknak azonban pusztán könyvvizetési kötelezettségük van. **KAY és EDWARDS, 1994/c** művében egy általános, vertikális formátumú, e gazdaságok által gyakran használt eredménykimutatás formátumát írja le (13. melléklet).

A hozamok (bevételek) között kimutatásra kerülnek a készpénzes bevételek, a készletek állományában bekövetkezett változások, illetve a követelések állományának változása. Az eredménykimutatás a költségek esetében elkülöníti a működési (készpénzes kiadások, pénzmozgással nem járó állományváltozások a kötelezettségekben és időbeli elhatárolásokban, valamint értékcsökkenés) és a kamatköltségeket. A holland gazdálkodók által használt jövedelemszámítási rendszerben tehát a Működési tevékenységből származó nettó jövedelem a Bevételek és a Költségek (Működési költségek+Kamatköltségek) különbözeteként adódik. A nettó mezőgazdasági tevékenységből származó jövedelem kategóriájában az előzőekben említetteken túl a Befektetett eszközök, gépek, földek értékesítésének nyeresége/vesztesége kerül kimutatásra.

A holland jövedelemszámítási metódus egyik jellegzetessége, hogy befektetett eszközök értékesítéséből származó nyereség/veszteség külön soron kerül kimutatásra (a nettó mezőgazdasági tevékenységből származó jövedelem részeként), nem része a működési tevékenységből származó nettó jövedelemnek, de beszámít az összes gazdálkodói jövedelembe, s így adóköteles is. Kiemelendő továbbá, hogy a bevételek között a működési tevékenységből származó nettó jövedelem részeként csak a tenyészállatok értékesítéséből származó nyereség/veszteség jelenik meg. A holland jövedelemszámítási rendszer, csakúgy, mint a tesztüzemi rendszer, elsősorban a családi

gazdaságokra koncentrál. Ennek köszönhető, hogy e jövedelemkimutatási módszer nem szerepelteti a működési költségek között a különféle adókat. Nem szerepelteti – ugyancsak a tesztüzemi rendszer (FADN) gyakorlatának megfelelően – a pénzügyi műveletek bevételeit, valamint a rendkívüli bevételek/ráfordítások kategóriáját sem, csupán a fizetendő, fizetett kamatok kerülnek kamatköltség címén kimutatásra.

3.4.3. A jövedelem meghatározása a holland tesztüzemi rendszerben (LEI)

A LEI (Agricultural Economics Research Institute, Landbouw Economisch Instituut) a holland Mezőgazdasági Számviteli Információs Rendszer koordináló szerve. Hollandiának és a LEI-nek – a többi uniós többi tagállamhoz hasonlóan - az EU által megkövetelt formájú és tartalmú beszámolót kell elkészítenie. (<http://www.lei.wur.nl/UK/about/>)

A holland rendszer jellegzetessége abban rejlik, hogy belső használatra, az uniós elvárásoktól eltérően, a valós kép kialakítása érdekében a termelő jövedelmének más típusú levezetését is alkalmazza.

A holland jövedelemszámítási módszer bemutatása előtt ismételtten meg kell megemlíteni, hogy az EU tagállamokban - így Hollandiában is - mezőgazdasági tevékenységet fő szabály szerint családi magángazdaságok formájában végeznek, és nem gazdasági társaság vagy egyéni vállalkozás formájában.

A holland jövedelemszámítási rendszer fő jellegzetessége, hogy – a már ismertetett angol jövedelemszámítási gyakorlatnak megfelelően – használdozati költségként a saját munkaerő és a saját tőke kamatköltségét (valamint a nem mezőgazdasági célt szolgáló eszközök és beruházások értékét) is figyelembe veszi a jövedelem-kalkuláció során. A használdozati költséggel kalkuláló, tesztüzemi rendszer adataira építő, LEI által meghatározott, valamint az angol használdozati költséggel kalkulált jövedelemkategóriák közötti legfontosabb különbség, hogy a holland számítási metódus a gazdálkodó család jövedelmeit veszi számításba, míg az angolok kifejezetten

a vállalkozás, és nem a gazdálkodó család szemszögéből közelíti meg az elért jövedelmet.

A holland tesztüzemi rendszer üzemeltetői azon az állásponton vannak, hogy a vállalkozások jövedelmének összehasonlítása nem a valós jövedelmi helyzetüket mutatja, amennyiben a bér munkások alkalmazásáért kifizetett bér része a költségeknek, de a gazdálkodó által saját magának ki nem fizet bér nem, illetve amennyiben nem számolnak a saját tulajdonú földek használatával megspórolt bérleti díjjal. Így az e tételekkel történő korrekciók révén a gazdaságok által elért jövedelmek megbízhatóbb, reálisabb összehasonlítására nyílik lehetőség. **(BOONE – WISMAN, 2001)** Ebből kifolyólag a saját munka költségével - a gazdálkodó munkájának használdozati költségével - kalkulálnak, amelyet a következőképpen számítanak ki: az átlagos nettó mezőgazdasági átlagbér a kiindulási alap a számításnál, s azokat a társadalombiztosítási díjakat adják még hozzá, amiket magánvállalkozóként kellene a gazdálkodónak fizetnie (például rokkantsági nyugdíj, de a munkanélküli biztosítás nincs beleszámítva, mivel a gazdálkodónak nem kell attól tartania, hogy elbocsátja saját magát). A gazdálkodó munkájának használdozat-költsége azzal a bérszinttel egyenlő, amelyet a gazdálkodó a képzettségének megfelelő munkával a mezőgazdaságban, vagy más szektorban kereshetne. A saját tőke használdozati költsége a hasonló kockázatú befektetések piaci megtérülési rátája. A saját tulajdonú föld költségét a bérleti díjak publikált adataiból számítják. E korrekciók révén a nettó eredmény holland számítási módja megbízhatóbb összehasonlítást tesz lehetővé, mivel a nettó eredmény minden költséget magában foglal, függetlenül a munka és a tőke eredetétől. **(CSAJBÓK, 2005)**

A holland tesztüzemi rendszerben alkalmazott eredménykimutatás az EU szabályozás által előírtnál több információt tartalmaz, több eredménykategóriát számít. A rendszer a gazdálkodói jövedelem mellett a nem gazdálkodási tevékenységből származó (mezőgazdaságon kívüli) jövedelemmel is kalkulál, valamint az adózás után fennmaradó, szabadon felhasználható jövedelmet, a saját (családi) fogyasztást, valamint a megtakarításokat is figyelembe veszi, ahogy az a 14. mellékletben is bemutatásra kerül (és amelyek közül az utolsó három jövedelemkategória azonos a mikroökonómiában használt eredménykategóriákkal).

A LEI eredménykategóriái a következők (**DIJK – DOUMA – VLIET, 1997**):

- ***Gazdálkodói jövedelem (Nettó eredmény)***: ez az eredménykategória az általános FADN eredménykimutatásban is szerepel, erre építve jelenít meg a rendszer – saját belső használatra – több jövedelemkategóriát.
- ***A gazdálkodó munkajövedelme*** a LEI rendszerben meghatározott Nettó eredmény és a Gazdálkodó számított munkabérének összegeként adódik.
- ***A nettó vagyon jövedelme*** a vállalkozás vagyontárgyain elért jövedelmet mutatja, így a saját tőke kalkulált kamatjövedelmét és a saját föld kalkulált bérleti díját (amely összeget ki kellene fizetnie a vállalkozónak, ha nem lenne saját tulajdonban a vagyontárgy), amelyet a vagyontárgyak értékcsökkenésével, a tulajdonost terhelő egyéb költségekkel, illetve a hitelek után fizetett kamatokkal kell csökkenteni.
- ***A családi jövedelem kategóriája*** a vállalkozó (többnyire egyéni gazdálkodó) és családtagjai által, a vállalkozás révén elért összjövedelmet mutatja be. Tartalmazza az előző két jövedelemkategóriát (gazdálkodó munkajövedelme, nettó vagyon jövedelme), a rendkívüli gazdálkodói eredményt és a családtagok számított munkajövedelmét is.
- ***A nem gazdálkodási tevékenységből származó jövedelem*** kategóriájának számítására azért van szükség, mert a LEI, illetve az eddigi jövedelemkategóriák csupán a mezőgazdasági tevékenységből elért jövedelmet mutatták be. Így itt kerül kimutatásra a nem mezőgazdasági munkavégzésből származó jövedelem, illetve a saját előállítású eszközök tenyészállatok értékváltozásán felüli része is.
- ***A családi összjövedelem*** értelemszerűen a mezőgazdasági vagy gazdálkodási (itt családi jövedelem) és a nem mezőgazdasági tevékenységből származó jövedelmek összessége.
- ***A szabadon felhasználható jövedelem*** a családi összjövedelemnek a költségek között korábban el nem számolt, különböző adókkal, járulékokkal és egyéb terhekkal (pl. a mezőgazdasági tevékenységhez az EU-ban nem kapcsolódó SZJA) csökkentett értéke.
- Külön kategóriaként jelenik meg a ***családi összfogyasztás***, itt jelenik meg a családtagoknak fizetett bér, illetve az FADN-ből ismert családi fogyasztás is.
- ***Megtakarításként*** a szabadon felhasználható jövedelem és a családi összfogyasztás (magáncélú kiadások) különbözete jelenik meg.

A holland rendszer jellegzetessége, hogy - az uniós és a magyar tesztüzemi rendszerben megszokott eredménykimutatástól eltérően - a nem mezőgazdasági tevékenységgel kapcsolatos jövedelmeket is figyelembe veszi. Az e kategóriába tartozó tételek (nem mezőgazdasági tevékenységből származó jövedelem, adók, családi fogyasztás, megtakarítások stb.) azonban a könnyű beazonosíthatóság érdekében mindig elkülönítve kerülnek kimutatásra.

Megemlítendő, hogy az uniós tesztüzemi rendszer (FADN) a pénzügyi műveletek bevételeit, valamint a rendkívüli bevételek/ráfordítások kategóriáját nem szerepelteti a jövedelemlevezetésben, csupán a fizetett kamatok kerülnek kamatköltség címén kimutatásra. Ezt felismerve a LEI a családi gazdaságok tényleges jövedelmének kimutatására alkalmazott jövedelmi kategóriák számítása során a kimaradt tételeket megjeleníti, pl. a rendkívüli eredmény a Családi jövedelem részeként, a Család saját fogyasztása pedig a Családi összfogyasztás, és az erre épülő megtakarítások kategóriájában jelenik meg.

4. A MEZŐGAZDASÁGI VÁLLALKOZÁSOK JÖVEDELEM-SZÁMÍTÁSI MÓDSZEREINEK ÖSSZEHAONLÍTÓ ELEMZÉSE

A mezőgazdasági vállalkozások jövedelmezősége elemzési módszereinek áttekintését követően a különböző módszerek összehasonlító elemzését tényszámokra, modellkalkulációra építve végeztem el. Az általam létrehozott modellvállalkozás jövedelmének a megismert elemzési módszerekkel történő vizsgálata során különös hangsúlyt kapott az a kérdés, hogy a vállalkozás kimutatott eredménye hogyan alakulna egy-egy jövedelemszámítási szisztéma szerint. Modellem felállítása során - a modell valóságghűsége érdekében - a tesztüzemi rendszert működtető AKI által összeállított adatsorokat vettem alapul. A modell tartalmazza az egyes országokban alkalmazásban lévő számviteli, tesztüzemi és egyéb kalkulációs sémában testet öltő jövedelem-levezetések valamennyi fontos elemét, a modellezés keretében meghatározásra kerülnek azok a tényezők, amelyek az egyes elemzési módszerek értelmében az eredményeket befolyásolják. A modellszámítás során az eltérő módszerekkel elemzett modellvállalkozás adatainak alakulása, a módszertani különbségek okozta eltérések bemutatása, vizsgálata kerül a fókuszpontba. A modellezés eredményei táblázatok, ábrák, Excel-tábla segítségével kerülnek bemutatásra.

4.1. A MODELL MEGFOGALMAZÁSA

A modellezés módszertana a 1. A téma módszertani megközelítése című fejezetben került részletesen ismertetésre, e helyen csupán a modell megfogalmazására térek ki részletesebben.

A 3. fejezetben bemutatásra kerülő jövedelemszámítási módszerek összehasonlítása céljából egy egyéni és egy társas vállalkozási formában működő mezőgazdasági vállalkozás modelljét használtam. Modellem megfogalmazása során - a modell valóságghűsége érdekében - a tesztüzemi rendszert működtető AKI által összeállított adatsorokat (**KESZTHELYI – KOVÁCS, 2004/a**) vettem alapul, melyek a 17. mellékletben kerülnek bemutatásra. Az átlagadatokkal történő számítás

módszerének következtében a modellvállalkozások növénytermesztéssel, állattenyésztéssel és kiegészítő tevékenységekkel egyaránt foglalkoznak.

Az **egyéni gazdaságok** közül egy olyan modell megfogalmazására törekedtem, amely a középső SFH-kategória (2,5-7,0 mFt SFH-érték között) értékeinek felel meg. A modell egyéni gazdaság ennek megfelelően 40 hektáron gazdálkodik, melyből 15 hektárt bérel, 25 hektár pedig saját tulajdonban van. Az összes területen belül 39 hektár mezőgazdasági terület, a vetésterület 31 hektár. A modellgazdaság 9 db számosállattal rendelkezik. Az így felállított modellgazdaság adatai hozzávetőlegesen megfelelnek egy átlagos magyar családi gazdaság sajátosságainak.

Az egyéni gazdaságokhoz hasonlóan a **társas vállalkozások** közül is egy olyan gazdaság modelljét állítottam fel, amely a középső SFH-kategória (25-80 mFt SFH-érték között) értékeinek felel meg. A modell gazdaság ennek megfelelően 707 hektáron gazdálkodik, melyből 689 hektárt bérel, 18 hektár pedig saját tulajdonban van. Az összes területen belül 445 hektár mezőgazdasági terület, a vetésterület 389 hektár. A modellgazdaság 100 db számosállattal rendelkezik. A fentiek alapján modellgazdaság adatai megfelelnek egy átlagos magyar társas gazdaság sajátosságainak.

A modellvállalkozás jövedelmének a különböző elemzési szisztémák szerinti kimutatása során az összehasonlíthatóság érdekében minden jövedelemszámítási módszer esetében az előzőekben leírt, azonos adatokkal kalkuláltam. A tesztüzemek 2003. évi gazdálkodásának eredményadatai elsősorban abban az esetben kerültek módosításra, ahol azt az eredménylevezetések közötti összehasonlíthatóság megkívánta.

4.2. MODELLVÁLLALKOZÁS JÖVEDELMÉNEK KIMUTATÁSA AZ EGYES JÖVEDELEMSZÁMÍTÁSI MÓDSZEREK ALAPJÁN

A modell adatainak meghatározását követően Excel-tábla segítségével kerül sor a modellvállalkozás jövedelmének az egyes jövedelemszámítási módszerek szerinti kimutatására, az eredményekben rejlő különbségek feltárására. Az egyes elemzési módszerek kiválasztása során az összköltség és a forgalmi költség eljárással készülő eredménykimutatás közül modellemhez minden esetben az összköltség eljárással készülő eredménykimutatást használtam. A jövedelemszámítási módszerek összehasonlítása során csak a gazdaságok tevékenysége során jellemzően előforduló, alapvetően mezőgazdasági tevékenységéhez kötődő tételek kerültek kimutatásra.

Ismert tény, hogy az Európai Unióban különbség van az egyes országok adózási rendszere és az adók szintje között. (Az ÁFA különbözősége is torzíthatja például a termelési költségek összehasonlítását.) **(BOONE – WISMAN, 2001)** Az angol és a holland eredménykimutatás jellegzetessége, hogy míg a többi eredménykimutatásban csak egyszer jelentkezik adófizetési kötelezettség a nyereség után, addig e rendszerek adót számítanak egyrészt a szokásos tevékenység után, majd az ezt követően bemutatásra kerülő rendkívüli eredmény után is. Az eredményekben megjelenő különbségek egyértelműbb összehasonlítása érdekében az egyes országok eltérő társasági adózási szokásait (eltérő adókulcsok, különböző adóalapot csökkentő-növelő tételek) nem vettem figyelembe a számításaim során. Az adózási rendszereket tekintve el kell azt mondani, hogy az egyes országokban jelenleg érvényben lévő adókulcsokat alapul véve az eredményben nagyobb eltérés mutatkozna, figyelembe véve, hogy pl. Nagy-Britanniában a vállalati adó (full rate corporation tax) 30%.

A közigazdasági szabályozórendszert tekintve az adózást követően a támogatásokról is érdemes említést tenni. A különböző állami és uniós támogatásoknak a mezőgazdasági vállalkozások eredményére igen jelentős hatásuk van. Ismert tény, hogy a vizsgált országok támogatási szintje nagyon eltérő, az EU-15-ök részére nyújtott támogatás jóval magasabb, mint Magyarország esetében. Az összehasonlító elemzést követően elmondható, hogy valamennyi jövedelemszámítási módszer esetén elszámolásra kerülnek a támogatások, így modellvállalkozásom eredményében is

megjelenik az ilyen címen kapott összeg. A későbbiekben minden jövedelemszámítási módszer alkalmazása során a modellvállalkozás támogatási szintjét vettem alapul. A modellszámítás során - az adózási szokásokhoz hasonlóan - az eredményekben megjelenő különbségek jobb összehasonlítása érdekében az egyes országok eltérő támogatási szintjét, mértékét nem vettem figyelembe. Természetesen az egyes országokat jelenleg megillető támogatások összegét alapul véve az angol, a holland és a magyar mezőgazdasági vállalkozások eredményében jóval nagyobb eltérés mutatkozna, az országoként különböző mértékű agrártámogatások még azonos módszer (pl. számviteli eredménykimutatások) esetén is különböző mértékű jövedelmet eredményeznének.

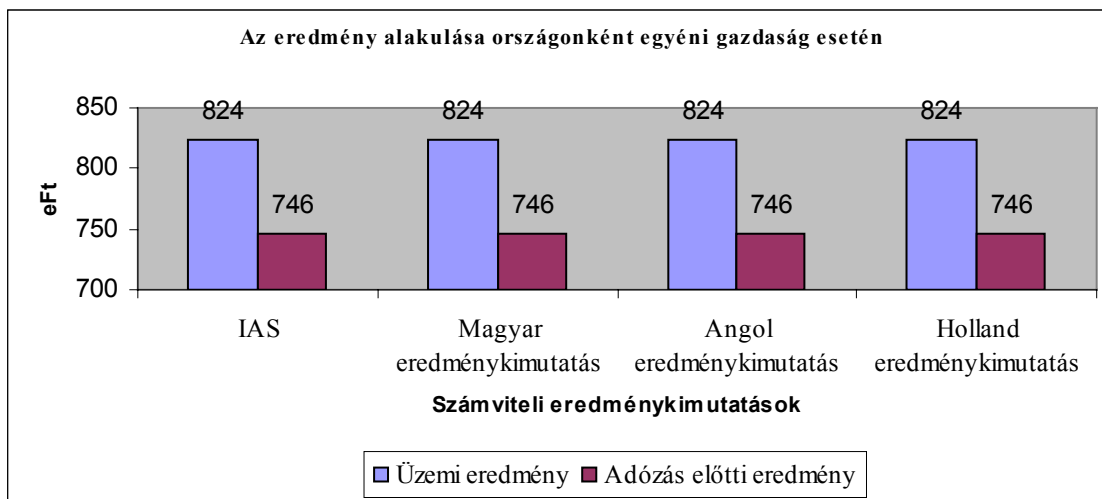
A 15., 16. mellékletekben bemutatásra kerülő táblázatok a különböző, 3. fejezetben ismertetett eredményszámítási módszerek átláthatóbb összehasonlítását tartalmazzák. Az óriási adathalmaz miatt és a könnyebb átláthatóság érdekében először az eredményszámítási módszerek csoportosításával három kategórián belül történik az összehasonlítás:

- Számviteli törvények, standardok által előírt eredménykimutatások (IAS, magyar, angol, holland)
- Tesztüzemi eredményszámítások (MSZIH, FADN, LEI) és az
- Használdozati költséggel számoló jövedelemkalkulációs séma (angol)

4.2.1. Számviteli törvények, standardok által előírt eredménykimutatások (IAS, magyar, angol, holland)

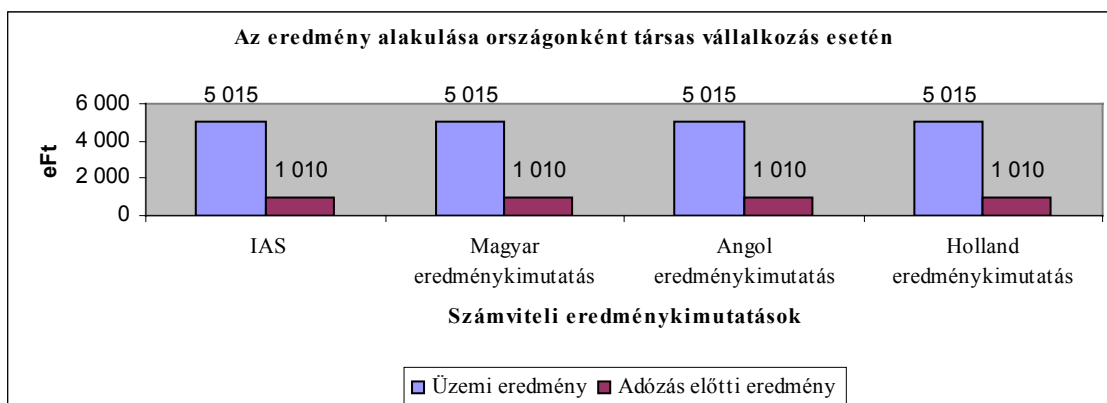
Az IAS által ajánlott, valamint a magyar, az angol és a holland számviteli eredménykimutatás által kimutatott jövedelem a 12. ábrának megfelelően alakult az általam felállított modellkalkulációt alapul véve egyéni és társas vállalkozások esetén.

12. ábra: Az eredmény alakulása országonként egyéni gazdaság esetén



Forrás: Saját számítások

13. ábra: Az eredmény alakulása országonként társas vállalkozás esetén



Forrás: Saját számítások

Az egyes országok eredménykimutatásainak összehasonlítása révén megállapíthatjuk, hogy az Unión belül az egységes számviteli standardokra és uniós irányelvekre építő harmonizáció eredményeképpen az egyes országok – adófizetési kötelezettség alapjául szolgáló – eredménykimutatásai között lényeges eltérések nincsenek. A 12. és 13. ábrából is egyértelműen kiderül, hogy az üzemi eredmény és az adózás előtti eredmény ugyanolyan értéket vesz fel minden számviteli eredménykimutatásban az egyes vállalkozási formák esetén.

Bár elemzéseimnek nem célja az egyéni és társas gazdaságok által elért eredmény értékelése és összehasonlítása, csupán a jövedelemszámítási módszerek

összehasonlítása, itt kell megjegyezni, hogy bár a társas vállalkozások által elért Üzemi eredmény jóval magasabb az egyéni gazdaságok által elértnél, az Adózás előtti eredményükben ez a jelentős mértékű különbség nem jelenik meg. Érdekes, bár az AKI adatsora alapján reálisnak mondható tényre világít rá a vizsgálat, miszerint bár a társas vállalkozások 10-szer nagyobb mezőgazdasági területtel rendelkeznek, mint az egyéni gazdaságok, az általuk elért Üzemi eredmény mégis csupán 5-ször nagyobb.

A magyar eredménykimutatásban az Aktivált saját teljesítmények értéke a Saját termelésű készletek állományváltozása és a Saját előállítású eszközök aktivált értéke kategóriájából áll. Ettől eltérően az IAS ajánlásai alapján összeállított eredménykimutatásban a Changes in inventories of finish goods and work in progress (A késztermékek és a befejezetlen termelés állományának változása) sora szerepel. E sor – mint ahogy azt a zárójelbe írt magyar nyelvű fordításból is kiderül – nem tartalmaz a magyar Saját előállítású eszközök aktivált értéke kategóriának megfelelő sort. Mint ahogy az az IAS ajánlásainak magyarázatából kiderül, csak akkor jelenik meg külön soron e tétel, ha ennek elhagyása sértené a lényegesség elvét. Megjegyzendő azonban, hogy az IAS ajánlásai nem kötelező jellegűek, az IAS elfogadja azon eredménykimutatásokat is, amelyek tartalmazzák az említett sort. A leírtakból kiindulva az elemzések során szerepeltettem e tételt is.

Az egyes országok könyvelési gyakorlatát vizsgálva eltérés tapasztalható egyes tételek költségbesorolása között. A készletek értékvesztése például a magyar eredménykimutatásokban (számviteli és tesztüzemi eredménykimutatásban is) az egyéb ráfordítások között szerepel, addig a nemzetközi számviteli standarok az anyagjellegű ráfordítások közé sorolják, az angol és holland eredménykimutatásban megjelenik az értékvesztés külön soron történő megjelenítése, az angol eredménykimutatás esetében például az értékcsökkenések mellett, külön soron kerül bemutatásra. E költségbesorolásbeli különbségek azonban az eredményben (Üzemi eredmény, Adózás előtti eredmény) már nem jelentenek eltérést.

Az IAS ajánlása szerinti eredménykimutatásban az Üzemi eredmény – a többi eredménylevezetéstől eltérően – tartalmaz továbbá egy Megszüntendő tevékenységek eredménye kategóriát is. Az Üzemi eredményt követően kerülnek sorra az IAS szerinti

eredménykimutatásban a pénzügyi műveletek eredményei és új elemként a kapcsolt vállalatok eredményhez való hozzájárulása sor.

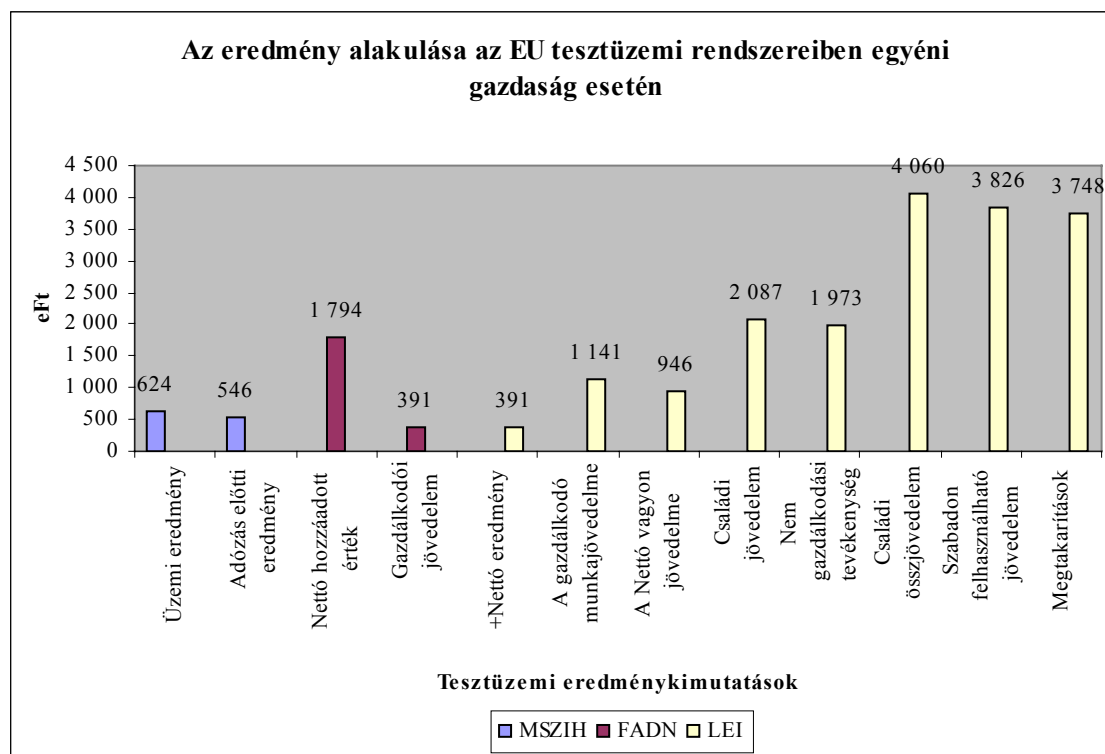
Az IAS ajánlása alapján gyakorlatilag az üzemi eredmény és a pénzügyi műveletek eredményének összege után számítanak nyereségadót, majd az adózott eredményből történik a kisebbségi részvényesek részesedésének kifizetése. Így a szokásos vállalkozási eredmény – a magyar eredménykimutatástól eltérően - egy már adóval és részesedéssel csökkentett értéket mutat, amely nem tartalmazza a rendkívüli eredményt. Ezen tételek ugyanis csak ezt követően kerülnek megjelenítésre, csakúgy, mint a többi számviteli módszerekre építő eredménykimutatásban. Fontosnak tartom megjegyezni, hogy az IAS által javasolt eredménykimutatás – ellentétben az angol és a holland eredménykimutatással - a rendkívüli eredmény után nem jelenít meg külön adófizetési kötelezettséget. Az IAS eredménykimutatásában végül a szokásos vállalkozási eredmény és a rendkívüli eredmény összegeként kapjuk meg a beszámolási időszak eredményét.

4.2.2. Tesztüzemi eredménykimutatások (MSZIH, FADN, LEI)

Az Európai Unió valamennyi tagállamának elő kell állítania - saját nyilvántartásaiból - a kért formátumú és tartalmú uniós tesztüzemi éves beszámolót, melynek része az FADN eredménylevezetése is. A 3.2.2. fejezetben már bemutatásra került, hogy hazánk e kötelezettségének hogyan tud eleget tenni, a magyar tesztüzemi eredménykimutatásból miként állítható össze a kívánt tartalmú adatszolgáltatás. A 3.4.3. fejezetben pedig a holland tesztüzemi rendszer sajátosságait mutattam be. A hollandok az uniós elvárások által megkövetelt eredménykategóriákon túl további eredménykategóriákat is meghatároznak annak érdekében, hogy a gazdálkodó által ténylegesen elért jövedelmet több szinten is megjelenítse. E fejezetben elsősorban a nemzeti sajátosságokra kívánok rávilágítani, és a modellvállalkozás uniós, a magyar és a holland tesztüzemi eredménykimutatásból származtatható jövedelemkategóriának alakulását vonom vizsgálat alá. Tekintettel arra, hogy a LEI jövedelemkategóriái csak családi gazdaság esetén értelmezhetőek (a jellemző holland gazdálkodási forma az egyéni és családi magángazdaság), a tesztüzemi eredménykategóriák összehasonlítását

az egyéni modellgazdaság adatai alapján végzem el. A tesztüzemi eredménykategóriák alakulása a 14. ábrán kerül bemutatásra.

14. ábra: Eredménykategóriák az EU tesztüzemi rendszereiben egyéni gazdaság esetén



Forrás: Saját számítások

A 14. ábra alapján megállapítható, hogy a vizsgált uniós országok tesztüzemi eredménykimutatásai (16. melléklet) más és más jövedelmi kategóriákat tartalmaznak. *Itt ütköznek ki leginkább az egyes országok közötti eltérő kulturális, társadalmi, jogi körülmények által meghatározott szervezeti, gazdálkodási és elemzési gyakorlatbeli különbségek.* Bár az egyes országok tesztüzemi eredménylevezetései eltérnek az Unió által megkívánttól, az Unió által megkövetelt formátumba – ahol szükséges, különböző konverziós táblák segítségével – viszonylag könnyen átültethetőek az országos szinten összegyűjtött és rendszerezett adatok. Az egyes országok gazdaságainak összehasonlítása természetesen csak az azonos rendszerben és azonos kategóriák révén kimutatott jövedelmek esetén lehetséges, azonban értekezésemnek nem az a célja, hogy ilyen jellegű makrogazdasági összehasonlításokat tegyen. Az értekezés céljaként megfogalmazottak - a modellvállalkozás jövedelme a különböző jövedelemszámítási metódusok alkalmazásával eltérően alakulna-e - teljesítése érdekében azonban

kifejezetten az eltérő jövedelmek kiszámítása vezethet eredményre. *Az elemzés révén egyértelműen bebizonyosodott, hogy az egyes országok eltérő tesztüzemi eredménykimutatásainak különböző jövedelemkategóriáival más és más jellegű jövedelmet mutathatunk ki.* Minden esetben célszerű tehát meghatározni, hogy milyen céllal történik a jövedelem kimutatása, milyen típusú jövedelmi szintet kívánunk megjeleníteni. A 14. ábrából egyértelműen kitűnik, hogy a jövedelemkategóriák szakmailag mennyire nem fedik egymást, ezáltal összehasonlításuk is nagy körültekintést igényel.

Az uniós és a magyar tesztüzemi eredménykimutatás eltérő szerkezete ellenére az EU felé történő adatszolgáltatás a magyar eredménykimutatás alapján bizonyos konverziók segítségével többé-kevésbé biztosítható, mivel az uniós szabályozás által meghatározott eredménykategóriák meghatározhatók a magyar eredménykimutatás alapján. Az üzemi eredmény levezetésének – az EU más országaival való összehasonlítás érdekében – a magyar tesztüzemi eredménykimutatásból kiindulva új, az uniós adatszolgáltatás által megkívánt sémája kalkulálható. Ez a magyar séma már jóval kevesebb eltérést tartalmaz az FADN eredménykimutatásától. A jövedelem számítása során a rendszer a bruttó termelési értékből a folyó termelő felhasználást és az értékcsökkenési leírást levonva, a folyó támogatások és –adók egyenlegével korrigálva határozza meg a nettó hozzáadott értéket. Idegen erőforrások költségeként az idegen munkaerő bér- és társadalombiztosítási költsége, valamint a föld és az épület bérleti díjai, a kölcsöntőke után fizetett kamatok kerülnek kimutatásra.

Fontosnak tartom kiemelni, hogy az FADN eredeti adataival számolva az FADN által kimutatott eredmény minden esetben magasabb lenne az MSZIH-nál, az FADN valós értéken való értékelési módszereiben. A magyar tesztüzemi rendszer is próbálja követni a valós értéken történő értékelést az egyéni gazdaságok körében. Mivel azonban az összehasonlítást a magyar tesztüzemi rendszer adatainak az egyes sémákban történő megjelenítésével végeztem el, a modellszámítás során az eltérő értékelési módszerek nem jelentenek eltérést az eredményben.

Az egyes tesztüzemi jövedelemszámítások eltéréseinek indoklásánál első helyen kell megemlíteni a kapott támogatások elszámolásának rendszerét. A kapott támogatásokat az FADN eredménykimutatás külön tételként mutatja be, a bruttó

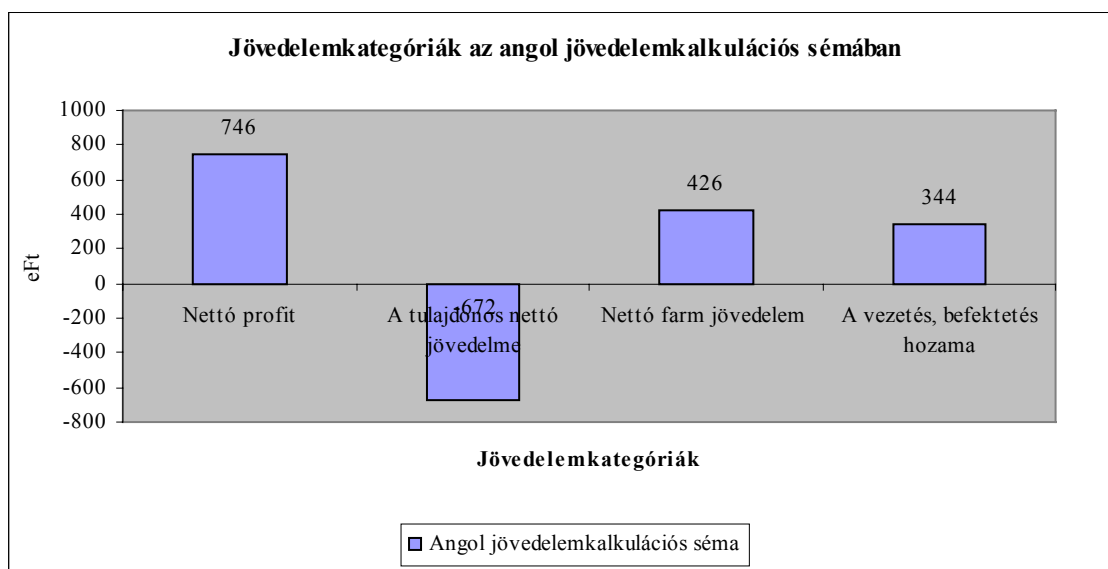
termelési értéket növelő tényezőként, illetve elkülöníti a termelési és költségtámogatásokat a beruházási támogatásoktól. A magyar eredménykimutatásban a támogatások az egyéb bevételek között, tehát a bruttó termelési érték részeként szerepelnek. Különbség továbbá, hogy az uniós szabályozás szerint a bruttó termelési értéknek része az állatok vásárlása is (negatív előjellel), a magyar eredménykimutatásban azonban ez a tétel az anyagköltségek között szerepel. A kis értékű tárgyi eszközök értékhatárát az EU szabályozás 100 euróban határozta meg, és nem értékcsökkenésként kerülnek leírásra, hanem a karbantartási költségek között szerepelnek. Az uniós szabályozás szerint a tenyészállatok után nem lehet értékcsökkenést elszámolni. Bár a különféle adók legtöbbször az FADN költségei között megjelennek, az adók összes költségre gyakorolt hatása nagyon alacsony. **(BOONE – WISMAN, 2001)** Pénzügyi műveletek bevétele és rendkívüli bevételek kategóriát az uniós szabályozás nem különít el, nem részei a hozzáadott értéknek, inkább csak a gazdálkodói jövedelemnek, az ebbe a kategóriába való besoroláshoz azonban az EU eredménykimutatás nem tartalmaz bevétel sort. A magyar eredménykimutatásban elkülönítetten szerepel a pénzügyi műveletek bevétele és rendkívüli bevételek kategória.

A LEI, a holland tesztüzemi rendszer a gazdálkodók jövedelmének pontosabb összehasonlítása és a rendszerben részt vevő gazdálkodók információs igényének kielégítése érdekében több jövedelemkategóriát vezetett be, amelyek már a nem mezőgazdasági tevékenységből származó bevételeket, illetve a saját munkaerő, saját tőke és saját föld után ki nem fizetett díjakat is számításba veszi. (Ezen tételek kalkulációjának leírását az 1. A téma módszertani megközelítése című fejezet tartalmazza.)

4.2.3. Haszonáldozati költséggel kalkuláló jövedelemszámítási módszer (angol)

A megismert angol jövedelemkalkulációs sémába átültetett adatokkal modellvállalkozásom a következő jövedelmeket realizálta (15. ábra):

15. ábra: Jövedelemkategóriák az angol jövedelemkalkulációs sémában



Forrás: Saját számítások

A haszonáldozati költséggel számított jövedelemkalkulációs sémával (9. melléklet) történő számításaimat az uniós gazdálkodásban meghatározó szerepet játszó egyéni gazdaságokra vonatkoztatva végeztem el.

Az angol jövedelemkalkulációknál a holland LEI rendszer által kimutatott jövedelem elemzésénél (4.2.2.) már ismertetett haszonáldozati költségekkel kalkuláltam. Ennek kapcsán feltétlen említést érdemel, hogy elszámolástechnikailag az angol jövedelemkalkuláció közel áll a LEI által kimutatott jövedelemmeghatározáshoz, tekintettel arra, hogy mindkettő haszonáldozati költségekkel kalkulál. A két rendszer közötti alapvető eltérést az okozza, hogy míg az angol jövedelemkalkuláció elsősorban a vállalkozás jövedelmét hivatott kimutatni, addig a LEI a család által elért összes (mezőgazdasági, nem mezőgazdasági tevékenységből, munkaviszonyból, stb. származó) jövedelmet kívánja számszerűsíteni.

Az angol jövedelemkalkulációs séma egyes jövedelemkategóriáinak értelmezése az angol jövedelemszámítás gyakorlatáról szóló 3.3.3. fejezetben került ismertetésre.

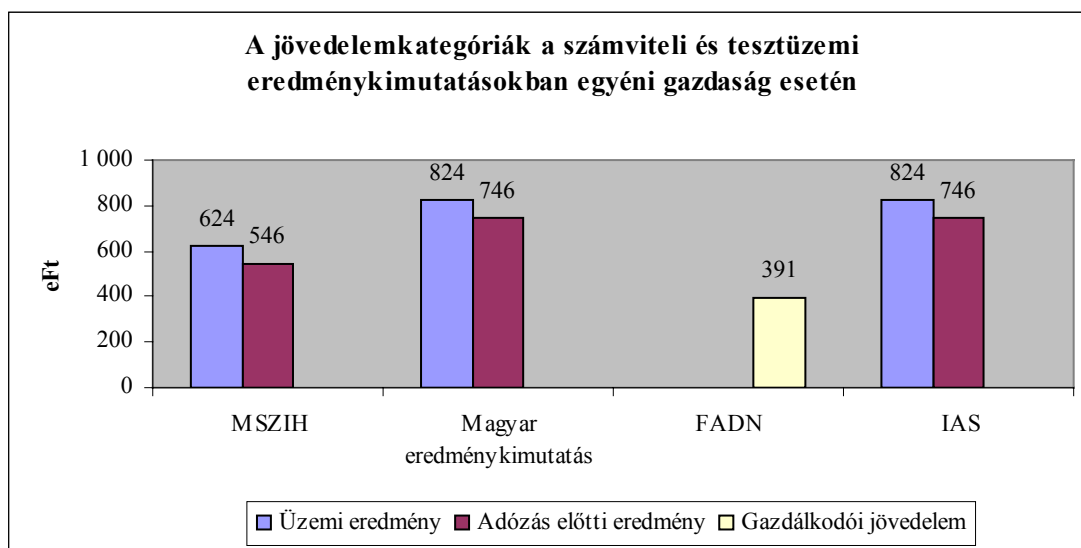
4.2.4. Jövedelemkategóriák a számviteli és tesztüzemi eredménykimutatásokban

A Mezőgazdasági Számviteli Információs Hálózat jellegzetessége, hogy az Értékesítés nettó árbevételének részeként jeleníti meg a család saját fogyasztását is, amely csak a mezőgazdasági tevékenység jövedelmének kimutatására szolgáló MSZIH, illetve annak angol megfelelője a Farm Accountancy Data Network eredménylevezetésében jelenik meg, így egyik ország számviteli elvekre épülő eredménykimutatásában sem szerepel ez a tétel. A családi fogyasztás kategóriája az egyéb ráfordítások között is megjelenik az MSZIH eredménykimutatásában.

Az MSZIH eredménylevezetésében az Aktivált saját teljesítmények értékében a Saját termelésű készletek állományváltozásán túl - a magyar eredménykimutatásból ismert – Saját előállítású eszközök aktivált értékeként csupán a Saját nevelésű tenyészállatok aktivált értéke jelenik meg. Ez azzal magyarázható, hogy az MSZIH csak a mezőgazdasági termeléshez kapcsolódó tételeket veszi figyelembe. A saját rezsizs beruházások összege csupán a számviteli eredménykimutatásokban jelenik meg.

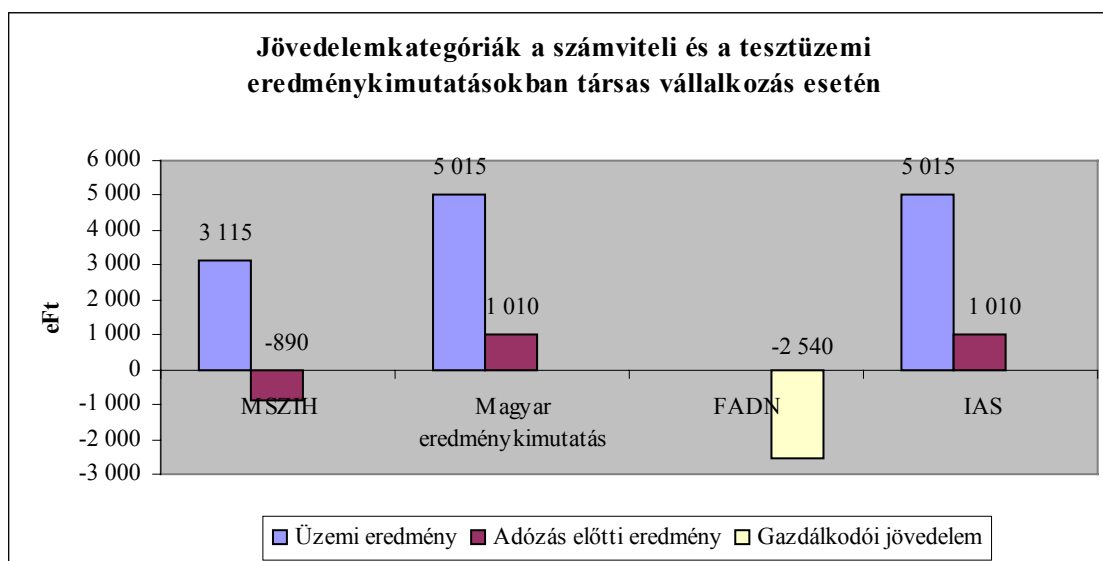
A számviteli és a tesztüzemi eredménykimutatások jövedelemkategóriáinak bemutatását a 17. és a 18. ábra tartalmazza.

17. ábra: A jövedelemkategóriák a számviteli és tesztüzemi eredménykimutatásokban egyéni gazdaság esetén



Forrás: Saját számítások

18. ábra: A jövedelemkategóriák a számviteli és tesztüzemi eredménykimutatásokban társas vállalkozás esetén



Forrás: Saját számítások

A 17. ábra és a 18. ábra tanúsága szerint a számviteli eredménykimutatások az Üzemi eredmény és Adózás előtti eredmény mindkét kategóriájában magasabb értéket mutatnak ki, mint a tesztüzemi eredménykimutatások (MSZIH, FADN). Ennek oka elsősorban a saját teljesítmény eltérő elszámolásában rejlik, a 18. ábrán a társas

vállalkozások által elért eredmény bemutatásakor is a saját teljesítmény aktivált értéke növeli annyival a számvitelileg kimutatott eredményt, hogy az veszteségből nyereségbe vált át. Az ábrákból az is kiderül, hogy a magyar számviteli és tesztüzemi (MSZIH) eredménykimutatás Üzemi eredmény sorainál fennálló különbség az Adózás előtti eredmény értékénél is jelentkezik. Ebből az összehasonlításból is látszik, hogy a magyar tesztüzemi rendszer a magyar számviteli alapokra építve határozta meg saját beszámolóját, természetesen annak adatokkal való feltöltése során figyelembe véve az uniós elvárásokat.

Jóval nagyobb az eltérés a két uniós jövedelemszámítási rendszer, az IAS és az FADN eredményszámítása között, köszönhetően annak, hogy az FADN rendszere nem épít a számviteli hagyományokra, hanem új jövedelemkategóriákat határoz meg, és számít ki. Az FADN-beli Gazdálkodói eredmény jóval alacsonyabb szinten alakult mind az egyéni, mind a társas vállalkozások esetén, mint az IAS által kimutatott Üzemi, illetve Adózás előtti eredmény. Ennek oka az előzőekben említetteknek megfelelően azon tényeknek köszönhető, miszerint a tényészállatok után az FADN nem számol el értékcsökkenést, illetve nem mutatja ki a pénzügyi műveletek bevételét és a rendkívüli eredményt sem.

5. ÖSSZEFOGLALÁS

Hazánk uniós csatlakozása és az arra való felkészülés időszakában az Európai Unió tagjelöltekkel szemben támasztott elvárásai értelmében kiemelkedő jelentőséget kapott a meglévő rendszerek harmonizálása és az EU országaiban alkalmazott gyakorlathoz történő alkalmazkodás. Ez az alkalmazkodás a mezőgazdasági vállalkozások által elért eredmény kimutatásának vonatkozásában több területet érintett. Egyrészt a számvitelről szóló 2000. évi C. tv. elfogadásával és kihirdetésével a magyar számviteli szabályozás közel került az Európai Unió gyakorlatához. Másrészt az EU által támasztott követelményeknek hazánk az FADN (Farm Accountancy Data Network) mezőgazdasági tesztüzemi hálózat magyarországi bevezetésével és a Mezőgazdasági Számlák Rendszerének működtetésével is meg kívánt felelni.

A különböző információs rendszerek harmonizációja és az uniós gyakorlathoz történő alkalmazkodás kapcsán értekezésem általános célkitűzésekként fogalmaztam meg az Európai Unió néhány tagországában, így a Nagy-Britanniában, Hollandiában és Magyarországon alkalmazott elemzési módszerek bemutatását, összehasonlító elemzését a rendelkezésemre álló információs rendszerek, adatbázisok és szakirodalmak felhasználása révén.

Az általános célkitűzésen túl további alcélok kerültek megfogalmazásra munkám során:

- a mezőgazdasági tevékenység eredményeinek értékelése során különös jelentőséggel bíró számviteli, vállalatgazdaságtani, közgazdaságtani szakirodalomban fellelhető jövedelem/jövedelmezőség fogalmának bemutatása, egybevetése, értelmezése a fogalomtisztázás érdekében,
- a mezőgazdasági vállalkozások jövedelmezőségének megítélésében fontos szerepet játszó információs rendszerek (számviteli információs rendszer, tesztüzemi rendszer, Mezőgazdasági Számlák Rendszere) bemutatása, értékelése,
- a fő célkitűzés megválaszolása érdekében az előzőekben bemutatott elemzési módszerek összehasonlítása érdekében modellszámítás során a következőkre kerestem a választ:

- az egységesnek tűnő európai szabályozás ellenére vannak-e eltérések az egyes tagországok gyakorlatában,
- amennyiben vannak eltérések, különböző mértékű lesz-e a kimutatott jövedelem,
- mennyiben tér el egymástól a számviteli eredmény és a bemutatott tesztüzemi és egyéb elemzési módszerek révén kimutatott jövedelem,
- mely tényezők befolyásolják/befolyásolhatják lényegesen az eltérő eredmények kimutatását,
- mekkora a jövedelmet befolyásoló tényezők változásának eredményre gyakorolt hatása a különböző jövedelemszámítási módszerek alkalmazása esetén.

Az értekezéshez felhasznált szakirodalmak áttekintése során szembeötlő volt, hogy a jövedelem, illetve ezzel összefüggésben a jövedelmezőség definíciója nem nevezhető egységesnek, az eltérő szempontú megközelítések különbözőképpen fogalmazzák meg a jövedelem lényegét. Ezt felismerve, munkám kiindulópontjául fontosnak tartottam a téma szempontjából releváns fogalmak tisztázását, hiszen a jól definiált jövedelem-fogalom szükséges feltétele az elemzési módszerek összehasonlításának. Ez fontos szerepet kap a gyakorlatban is, többek között az azonos területen működő vállalkozások összehasonlítása, illetve a mezőgazdasági vállalkozásokat kiemelten érintő hitelbírálat és a támogatások elosztása során érvényesülő teljesítmény-megítélés során. Úgy ítélem meg, hogy az ökonómusok, számviteli szakemberek, elméleti közgazdászok a saját szakterületük speciális igényeinek megfelelő fogalmat kívántak alkotni munkásságuk során, és a tárgyalt jövedelemfogalmak/kategóriák jól tükrözik az egyes korok divatos szakkifejezéseit is. Tekintettel arra, hogy napjainkra a hazai szakemberek is egyre inkább a nyugat-európai szakirodalomban használatos fogalmakat kezdik használni, a vállalkozások teljesítmények megítélésének fogalmi harmonizációja előbb-utóbb bekövetkezik. A szakirodalmi hivatkozások összegzéseként megállapítható, hogy minden (többek között a mezőgazdaságban működő) termelőnek, társaságnak a tényleges jövedelem növelése a fontos a számítási módtól, a jövedelem elnevezésétől, a kimutatásbeli eltérésektől, vállalkozási formától függetlenül, mivel csak ez lehet a jövőbeli fejlesztések, valamint az eszközök pótlásának saját forrása. Ez a jövedelem pedig akkor igazán értékes a

vállalkozás számára, ha pénzeszköz formájában realizálódik, tekintettel arra, hogy esetenként egy nyereséges vállalkozásnak is gondot okozhat kötelezettségeinek eleget tenni. A sokszínű fogalomtár vizsgálatának tapasztalataira építve dolgozatomban olyan alapfogalom, axióma lefektetésére törekedtem, amelyre a dolgozat fő célkitűzésének, a különböző jövedelemszámítási kalkulációk elvégzése során támaszkodhatom.

Az általam használt, későbbiekben számításaim során alapul vett jövedelemfogalom a következő: A **jövedelem** a vállalkozások egy-egy időszakban (üzleti év) kifejtett gazdálkodásának eredménye, a vállalkozási tevékenység során felmerülő időszaki bevételek, hozamok és az ezek érdekében felhasznált költségek, ráfordítások pénzben kifejezett értékének különbsége. Számviteli kategóriákat tekintve a tényleges jövedelem véleményem szerint leginkább az adózott eredmény kategóriájának felel meg. Tekintettel azonban arra, hogy dolgozatomban a jövedelemszámítás módszertanával foglalkozik, valamint hogy a megtermelt jövedelem állam (társasági adó), tulajdonosok (osztalék), illetve vállalkozás (mérleg szerinti eredmény) között történő megosztásának mértéke országonként eltérő, a jövedelemszámítási módszerek modellszámításon alapuló összehasonlításánál a vállalkozás által elért adózás előtti jövedelmet fogom vizsgálni. A **jövedelmezőséget** pedig olyan viszonyszámként értelmezhetjük, mely a jövedelem összegének valamilyen pénzértékben kifejezett vetítési alaphoz viszonyított arányát fejezi ki (%).

A jövedelem és a jövedelmezőség definiálását követően az Európai Unióban leginkább elterjedt, mezőgazdasági tevékenységekre is kiterjedő információs rendszerek bemutatásával foglalkoztam. Az értekezés szempontjából e témakör fontosságát az indokolja, hogy globalizálódó világunkban a gyorsan változó technikai feltételek, a változó piac és gazdasági szabályozás következtében a gazdasági tartalmú információ szerepe óriási mértékben felértékelődött. Mivel értekezésem gazdálkodó egységek (magángazdaságok és társas vállalkozások) tevékenységének, jövedelmének számszerűsítésére irányul, az ilyen tartalmú információkat biztosító rendszerek bemutatása kiemelkedő fontosságú.

Az információ szerepe az agrárszektorban is jelentős a döntéshozatal során. Egyrészt az Unióhoz való csatlakozással összefüggő, harmonizációs feladatok között kiemelt jelentőségű, hogy a magyar mezőgazdaságra vonatkozó, különböző számszerű

információk tartalmilag összehasonlíthatók legyenek a tagországok adataival, másrészt az agrárpolitikai intézkedések tervezéséhez, kivitelezéséhez és felülvizsgálatához is elengedhetetlen, hogy a mezőgazdaság egészére, valamint az üzemek fontosabb csoportjaira vonatkozóan megbízható és aktuális információk álljanak rendelkezésre. Ennek érdekében az uniós követelményekkel összhangban álló, EU-kompatibilis információs rendszerek kifejlesztésének, működtetésének meghatározó szerepe van.

Dolgozatomban bemutatásra kerültek a mezőgazdaság jövedelem-helyzetének kimutatására hivatott, uniós elvárásoknak megfelelő és már Magyarországon is működő információs rendszerek, így az MSZR, az MSZIH, valamint a számviteli információs rendszer. A mikrogazdasági információkat az üzemi szintet közvetlenül érintő - számviteli és adótörvények követelményeit kielégítő - számviteli, és az Unió által szabályozott tesztüzemi információs rendszerek szolgáltatják, melyek lehetővé teszik a makroszint (uniós adatszolgáltatási igények) adatigényének kiszolgálását is. Az információs rendszerek bemutatását követően megállapítottam, hogy bár a különböző jövedelem-meghatározási rendszerek mindegyike a mezőgazdasági tevékenységben keletkező jövedelmet kívánja kimutatni, eltérő számítási metódusuk következtében az általuk kimutatott jövedelemtömeg között szignifikáns különbség van.

A jövedelem fogalmának tisztázása és a jövedelem kimutatását szolgáló információs rendszerek bemutatását követően a témaválasztás jellegéből adódóan fontosnak tartottam a vállalkozások teljesítményének megítélése során alkalmazott eszközök rövid ismertetését, az elemzés szerepének, céljának, módszereinek bemutatását.

A dolgozat 3. fejezetében a célkitűzésnek megfelelően az Európai Unióban alkalmazott jövedelemszámitási módszerek összehasonlítására került sor. Az összehasonlítás alapján kitértem az elemzési módszerek - eltérő környezeti, mezőgazdasági adottságok és egyéb tényezők következtében kialakult - különbözőségére, valamint az EU egységesítésre vonatkozó irányelveihez történő alkalmazkodásra is. Az Unió beszámolási rendszerének bemutatásán túl ismertetésre kerültek a vizsgált országok (Nagy-Britannia, Hollandia és Magyarország) eredménykimutatásai, vonatkozó számviteli szabályai, valamint a mezőgazdasági tevékenység elemzésére hivatott tesztüzemi rendszer különböző országokban

alkalmazott eredményszámítási sémái is. Az alapvető beszámolók bemutatása után a beszámolókon alapuló, ám mégis többletinformációt jelentő jövedelemkategóriák, a használdozat költséggel kalkuláló jövedelemszámítási metódus is ismertetésre kerül.

Az összehasonlító elemzés révén arra a megállapításra jutottam, hogy az egységesnek tűnő európai szabályozás ellenére vannak eltérések az egyes tagországok jövedelemszámítási gyakorlatában, melynek következtében a kimutatott jövedelem is különböző nagyságú lesz.

Általánosságban elmondható, hogy az Unió egységesítésre irányuló irányelveinek és a nemzetközi számviteli standardoknak köszönhetően a számviteli eredménykimutatások között – az egyes országok eltérő adózási rendszerétől eltekintve – jelentős eltérések nincsenek, a harmonizáció a számvitel területén végbement.

Ezzel ellentétben a tesztüzemi eredményszámítások között lényeges eltérések tapasztalhatók. A vizsgált uniós országok tesztüzemi eredménykimutatásai (16. melléklet) más és más jövedelmi kategóriákat tartalmaznak. Itt ütköznek ki leginkább az egyes országok közötti eltérő kulturális, társadalmi, jogi körülmények által meghatározott szervezeti, gazdálkodási és elemzési gyakorlatbeli különbségek. Az Unió az egyes tagállamokra bízta, hogy a tesztüzemi adatszolgáltatásnak milyen formátumú adatlapok kitöltésével kívánnak eleget tenni, de elvárja, hogy az adatok az általa megkívánt formátumba átültethetők legyenek. Ez az elvárás azért fontos az uniós döntéshozatal szempontjából, mert az egyes országok gazdaságainak összehasonlítása csak az azonos rendszerben és azonos kategóriák használatával kimutatott jövedelmek esetén lehetséges. Az elemzés révén egyértelműen bebizonyosodott, hogy az egyes országok eltérő tesztüzemi eredménykimutatásainak különböző jövedelemkategóriáival más és más tartalmú jövedelmet mutathatunk ki. Magyarország tesztüzemi eredménykimutatását a számviteli eredménykimutatásokkal hasonló formátumban állította össze, míg a hollandok a teljes jövedelmet lefedő, több jövedelmi kategória számításával próbálkoznak. A jövedelemmel kapcsolatos vizsgálódások során tehát minden esetben célszerű meghatározni, hogy milyen céllal történik a jövedelem kimutatása, milyen típusú jövedelmi szintet kívánunk megjeleníteni.

A számviteli eredménykimutatások elsősorban a vállalkozás adatainak a piaci szereplők felé történő kommunikálását szolgálják, és alapvetően az adófizetési kötelezettség megállapítására irányulnak. A tesztüzemi eredménykimutatások kizárólagosan a mezőgazdasági tevékenység kimutatására törekednek, és bár nem adózási céllal készülnek, mégsem mutatják ki a gazdaságok által elért tényleges, teljes jövedelmet. E tények felismerésével a hollandok a tesztüzemi rendszer adataira építve az Unió által elvárttól eltérő jövedelemkategóriákat is megjelenítenek, amelyek már egyfajta használdozat-költségként számolnak a saját munka, tőke és föld értékével, illetve a nem mezőgazdasági tevékenység bevételeivel annak érdekében, hogy a gazdaság által elért teljes jövedelmet kimutassák. Az angolok szintén a használdozat-költséggel módosítják a számviteli eredményt, hogy a gazdaság által elért valós jövedelem különböző szempontból vizsgálva, különböző szinteken kimutatható legyen.

A vállalkozások teljesítményének megítélése során alkalmazott jövedelemszámítási módszerek többsége (számviteli és tesztüzemi eredménykimutatások) valamennyi uniós országban, így hazánkban is megjelenik valamilyen formában. A magyar jövedelemszámítási gyakorlatban azonban nem ismert a nemzetközi szinten már régóta alkalmazott használdozat költséggel történő kalkuláció módszere, melynek során bizonyos ki nem fizetett tételeket (a gazdálkodó által elvégzett munka értéke, a saját gépek és a saját földterület bérleti díja, a saját tőke használatának kamatköltsége) figyelembe vesznek a termékek önköltségének, és a gazdaság jövedelmének pontosabb meghatározása érdekében. Tekintettel arra, hogy az Európai Unió számviteli és tesztüzemi szabályozása nem engedi meg e tételek ráfordításként történő elszámolását, használdozati költséggel kalkulált jövedelemszámítások elsősorban belső hasznosításra, a gazdálkodók eredményének valósabb összehasonlítása céljából készülnek. Ilyen megfontolásból mindenképpen javasolt hasonló kalkulációk elvégzése a magyar gazdasági elemzések során is.

Az Európai Unió országaiban alkalmazott jövedelemszámítási módszerek összehasonlítása során megállapított következtetések alátámasztása érdekében a különböző módszerek összehasonlító elemzését tényadatokon nyugvó modellkalkulációra építve is elvégeztem. Az elemzés során különös hangsúlyt kapott az a kérdés, hogy a vállalkozás kimutatott eredménye miként alakul egy-egy elemzési szisztéma szerint. A modellszámítás eredményeképpen az eltérő módszerekkel elemzett

modellvállalkozás adatainak alakulása, a módszertani különbségek okozta eltérések bemutatása, vizsgálata kerül a fókuszpontba.

A modellvállalkozás adatainak meghatározása során az összehasonlíthatóság érdekében minden jövedelemszámítás esetében a magyar számviteli információs hálózat által szolgáltatott adatokkal kalkuláltam, melyek csak abban az esetben kerültek módosításra, ha azt az eredménylevezetések közötti összehasonlíthatóság megkívánta. A modellvállalkozás különböző jövedelemszámítási módszerekkel kimutatott jövedelmének számszerűsítése és összehasonlítása -a könnyebb átláthatóság érdekében- az eredményszámítási módszerek csoportosításával három kategórián belül történt:

- Számviteli törvények, standardok által előírt eredménykimutatások (IAS, magyar, angol, holland): Az egyes országok eredménykimutatásainak modelladatokra épített összehasonlítása révén megállapításra került, hogy az Unión belül az egységes számviteli standardokra és uniós irányelvekre építő harmonizáció eredményeképpen az egyes országok számviteli eredménykimutatásai között lényeges eltérések nincsenek.

- Tesztüzemi eredményszámítások (MSZIH, FADN, LEI): Az egyes jövedelemszámítási módszerek összehasonlításával levont következtetés, miszerint a vizsgált uniós országok tesztüzemi eredménykimutatásai más és más jövedelmi kategóriákat tartalmaznak, így a kimutatott jövedelem is eltérő mértékű, a modellszámítás révén egyértelműen bebizonyosodott.

- Haszonáldozati költséggel kalkuláló jövedelemszámítási séma (angol): Az egyéni és családi magángazdaságok által elért tényleges eredmény kimutatása iránti igénye hívta életre a haszonáldozati költségek történő jövedelemszámítás módszerét. Az így kalkulált jövedelem eltér a már ismertetett számviteli és tesztüzemi eredménytől is.

Az értekezés az Európai Unióban alkalmazott jövedelemszámítási módszerek bemutatása, összehasonlító elemzése révén tárta fel az Unión belüli jövedelemkimutatásbeli eltérések okait, magyarázatát. Az összehasonlító elemzés során megállapítást nyert következtetéseket modellszámítás révén történő empirikus vizsgálatok is igazolták. Az eltérések feltárása révén közelebb kerülhetünk az azonos területen működő vállalkozások összehasonlítása során érdeklődésre számot tartó adatok, többek között az elért eredmény pontosításához, egyértelműsítéséhez, a gazdaságok jövedelmi helyzetének realisabb megítéléséhez. A vállalkozások teljesítményének, jövedelmi pozícióinak pontos, egyértelmű meghatározása pedig a

mindennapi életben több területen is kiemelkedő fontosságú, többek között a mezőgazdasági vállalkozások finanszírozásában jelentős szerepet játszó bankok hitelezési folyamatában az adósminősítés folyamán, valamint a támogatások odaítélésének folyamatába épített teljesítmény-megítélés során. Az ilyen jellegű elemzések során véleményem szerint célszerű lenne a vállalkozások által elért jövedelem számításának metodikájába beleépíteni a használdozati költséget is a jobb összehasonlíthatóság, és valósabb értékelés érdekében. Bár ezáltal elsősorban kalkulatív jövedelmet kaphatunk meg, amely nem alkalmas az APEH által igényelt adatszolgáltatás kiváltására, de a gazdák számára igen hasznos lehet ennek a jövedelemnek az ismerete, elsősorban saját teljesítményének valós értékelése miatt. Jövedelemszámítással kapcsolatos kutatásaimat a későbbiekben ebbe az irányba indokolt kiterjeszteni.

6. SUMMARY

In pursuance of the expectations towards the new joining states, harmonization of currently applied systems and the adoption of EU practices have had great importance during the preparation and joining period of our country to the European Union. The adoption regarding the profit and loss statements in the case of agricultural enterprises affected several fields. In one respect, passing and annunciation of the new Accountancy Act the Hungarian accountancy regulation drew nearer to EU practices. On the other hand our country intended to meet the requirements stated by the European Union by the introduction of the FADN (Farm Accountancy Data Network) agricultural data network in Hungary and the operation of the System of Agricultural Accounts.

With reference to the harmonization of the diverse information systems and the adoption to EU practices, in the thesis my general aim is to study the practice of organizational performance evaluation and income calculation in the European Union, to compare methods used for calculate the income and to reveal differences between financial statements in the EU through use of available information systems, databases and related literature.

In addition to the general aim, further aims have been formulated during my research:

- comparison and interpretation of the concepts of profit and profitability for the sake of clarification, overviewing the accounting, business management and economic categories of high importance in the evaluation process of agricultural businesses' performance,
- presentation and evaluation of information systems (accounting information system) which are important in the judgment of profitability of agricultural businesses,
- short presentation of means used in performance evaluation in the case of enterprises and introduction of role, aim and methods of analysis,
- as a main target, presentation and comparing of analyzing methods used in the European Union, especially in Great Britain, The Netherlands and in Hungary and evaluation of the major differences,

- confirmation of validity of differences revealed between income calculation methods by the model calculations of the introduced analyzing methods.

It became clear during the overview of literature I used to the thesis, that the definitions of profit and profitability are not uniform. Various approaches define the essence of profit differently. After I had realized this, I attached great importance to the clearing and interpretation of concepts relevant to the subject because a well-defined profit concept is essential for the comparison of analyzing methods, and in practice for comparison of firms working in the same field (during the consideration of company performance on the process of credit accommodation, financing the agricultural businesses and distribution of subsidies. On the basis of the literatures it can be set that every grower and company (especially those working in agriculture) is interested in raising the real profit apart from the calculation methods, the denomination of profit, the differences between diverse statements and the form of enterprise, since only this can be the source of development and replacement of assets in the following years.

In my opinion economists, accounting specialists, theoretical economists create concepts as academic achievements appropriate to the needs of their own area of specialty. The presented concepts/categories of profit show well the fashionable technical terms of the different periods. In consideration of the fact that home specialists tend to begin to use terms from western European literature in these days, harmonization of concepts of company performance even if slowly, but sooner or later, will take place. Based on the observations derived from the analysis of the varied concept categories in my thesis, I tried to make a definition, which - according to the basic aim of this paper - I could use in the different income calculations.

The concept I used and regarded as a basis in my calculations is the following: **Income** is the result of business done by enterprises during a given period of time (financial year), the difference between periodical incomes, yields emerging from the business activity and the expenditures used to reach these incomes expressed in financial terms. If this difference is positive, there is a profit. On the contrary if it is negative, there is a loss. Regarding accounting categories I should say that profit in reality means principally the category of profit after tax, which is based on the profit after tax gained in a given year of a given enterprise and its calculation is foregone by

decisions on expectations on divisions by the owners or on the retention of profit to the business. Following this train of thought *profitability* can be interpreted as a ratio, which expresses the rate of the profit amount benchmarked against some point of reference.

After defining profit and profitability, presentation of information systems - widespread in the European Union – follows covering agricultural activities too. From the scope of the thesis the importance of this topic is reasoned by the fact that due to quickly changing technical conditions, changing markets and economic regulations of this globalized world the roles of information have been appreciated, from which probably the most important one is the information having the largest market value and economic content.

Since my thesis aims to adjudicate the activities and profit of business organizations (farms and joint ventures), presentation of systems providing such information is of high importance. The role of information is also important in the decision making process in the agricultural sector. On one hand between harmonization tasks in connection with joining the European Union, it is of high importance that diverse pieces of numerical information have to be comparable to figures of other member states regarding their contents. On the other hand it is essential for planning, implementing and review measures regarding agriculture to receive reliable and actual information on agriculture as a whole and on the most important firms. For the sake of this, development and operation of EU compatible information systems corresponding to EU requirements is determinative.

In my thesis I have presented information systems whose aim is to show the profit position of agriculture - which meet the requirements of the European Union and which are already in use in Hungary - such as the System of Agricultural Accounts and accounting and experimental information systems. Micro-economic information is provided by accounting and EU-coordinated experimental information systems that affect plant level directly and meet the information requirements specified by accountancy and tax bills. These systems make supplying of data possible on macro level (demand for data by the EU), too. After introducing the above-mentioned information systems it was ascertained that although each of the income calculating

systems wants to reveal earning generated in agricultural businesses, and due to their diverse calculating methods, there is significant difference between the showed profit amounts.

After making the concept of profit clear and introducing income calculating information systems, due to the nature of the topic, I attached importance to briefly present means of adjudication of business performance, the role, aim and methods of analysis.

In Chapter 3 in accordance with the aims, income calculating methods that are used in the European Union have been compared. On the strength of the comparison presents differences – affected by different environmental, agricultural and other factors - between analysis methods, and presents adaptation to policies aiming standardization of the EU as well. Beside presenting the financial reporting system, accountancy regulations of the examined countries (Great Britain, The Netherlands and Hungary), formal and content requirements of accounting statements and profit calculating patterns of experimental systems used for analyzing and presenting agricultural activities of the different countries have been presented. Then I presented income categories based on income statements, which mean and provide extra information and related analysis practices.

Through comparative analysis I noted that in spite of the seemingly uniform European regulations, there are differences between the income calculating methods of the member states. Due to these differences shown incomes will differ too. In general I would say that due to our policies the aim of which is to uniform the Union, and to international accounting standards there are no great differences between profit and loss statements – apart from differing taxation methods in some country - and the harmonization have been implemented on the field of accountancy (the new Accountancy Act)

On the contrary, profit calculations used by farm accountancy data networks show great differences. The FADN income statements of the examined EU member states contain different profit categories. This is where differences in analysis and management practices determined by different cultural, social and legal factors of the

states mostly show up. The Union consigns the right to the member states to choose the format of the form they would like to use to meet the requirements of supply of data, but expects transformability of those data to usable form. This requirement is extremely important for the sake of decision making in the Union, because comparison of the economy of the member states is only possible in the same system with uniform income categories. Analysis clearly proved that the different income categories of FADN profit and loss statements in the different states result in different incomes. The Hungarian FADN profit and loss statement have been compiled in similar format to profit and loss statements used in accounting, while more income categories are under testing covering total income in Great Britain. Thus it is essential to determine the aim of income calculation and the type of income level we would like to present, in every case during examinations in connection with income.

In practice, it can be observed several times that profit calculation in accounting (or FADN profit calculation) do not show real income. Profit and loss statements are primarily used to communicate data of the enterprise towards the members of the market and serve as a basis for annual tax calculation. FADN profit and loss statements present exclusively profit generated in agricultural businesses, although their main aim is not to serve as a basis for tax calculation, these do not show total income achieved in reality. Considering these facts other income categories are used in The Netherlands than those expected by the EU which regard the value of own labor, capital, land and incomes of non agricultural activities as an opportunity cost in order to show the real income. In Great Britain, profit is also modified by the opportunity cost so that the real income of the business examined from various viewpoints could be shown at different levels.

For the sake of confirmation of conclusions made during the comparison process of income calculating methods of the states in the EU, I have made comparative analysis of different methods based on actual figures and model figures as well. During the analysis done of the income of my model business by the presented analyzing methods, the question of how the value of shown income of a business changes according to certain analyzing methods was highlighted. As a result of the model calculation, volume changing of the model business' data calculated by diverse methods

and presentation and analysis of the differences due to various methodologies were brought into focus.

While defining the data of the model business for the sake of comparability in every income calculation, I used data provided by the Hungarian accountancy information network which were only modified if the comparability of profit statements was not provided. First, in order to ensure transparency, comparing of incomes of the model business calculated by the different income calculating methods was implemented by grouping these methods into three categories:

- Profit and loss statements (IAS, Hungarian, English, Dutch) regulated by Accountancy Acts and standards: According to the comparison of profit and loss statements of the certain countries based on model figures, it has been determined that as a result of the harmonization process based on uniform accountancy standards and EU policies within the European Union, there are no significant differences between the profit and loss statements of the countries which serve as basis for tax calculation.

- Farm accountancy data network's income calculations (MSZIH, FADN, LEI): Conclusion made by comparison of the income calculation methods which states that this kind of profit and loss statements of the examined countries include different income categories, thus calculated incomes are also different, unequivocally proved to be true by model calculation.

- Income calculation pattern (English): The need for profit calculation in individual and family farming called for the use of income calculation patterns - differing from experimental and accounting ones - to life which calculate with opportunity cost devoted to greater yield. Using these patterns income differs from the mentioned accounting and FADN profit.

The thesis revealed causes and explanations of differences in statements within the EU by presentation and comparative analysis of income calculating methods used in the European Union. Conclusions stated during the comparative analysis have been verified by empirical examinations made by model calculation too. Through exploration of differences we can get closer to refinement and making univocal data important in the comparison of enterprises working on the same field, such as profit among others, and to better judgement of financial position of enterprises. Proper and univocal specification of performance and profit position of enterprises is of high importance in

everyday life on several fields, within the process of lending during grading of debtors and the performance adjudication built in the process of decision making on subsidies among others, which has great importance in financing agricultural enterprises. In the course of this kind of analysis in my opinion it would be practical to build the opportunity cost in the methodology of income calculations of the agricultural enterprises toward better comparison, more precise evaluation and fulfillment of the farmers' information needs. It could be very interesting to extend my research towards this aspect.

7. ÚJ ÉS ÚJSZERŰ TUDOMÁNYOS EREDMÉNYEK

➤ Az Európai Unió és néhány tagállam (Hollandia, Nagy-Britannia, Magyarország) gyakorlatából ismert jövedelemszámítási módszerek összehasonlító elemzése, melynek során megállapítást nyert, hogy az egységesnek tűnő európai szabályozás ellenére vannak eltérések az egyes tagországok jövedelemszámítási gyakorlatában, mely eltérések következtében a kimutatott jövedelem is különböző mértékű lesz.

➤ Az összehasonlító elemzés eredményeképpen egyértelművé vált, hogy míg az Unió egységesítésre irányuló irányelveinek és a nemzetközi számviteli standardoknak köszönhetően a számviteli eredménykimutatások között jelentős különbségek nincsenek, addig az egyes országok tesztüzemi eredményszámításai között lényeges eltérések tapasztalhatók, a tagországok tesztüzemi eredményszámítási módszerei más és más jövedelmi kategóriákat tartalmaznak (bár az eltérő eredményszámításokból az Unió által megkövetelt formátumban történő, tehát azonos tételeket tartalmazó jövedelemkategóriák előállíthatóak), amelyek használatával természetesen a jövedelem más-más szinten kerül kimutatásra. Néhány állam (Nagy-Britannia, Hollandia) az Unió által elvárttól eltérő jövedelemkategóriákat is megjelenít, melyek a gazdaságok által elért tényleges, teljes jövedelem kimutatása érdekében már egyfajta használdozat-költségként számolnak a saját munka, tőke és föld értékével, illetve a nem mezőgazdasági tevékenység bevételeivel.

➤ Az Európai Unió országaiban alkalmazott jövedelemszámítási módszerek összehasonlítása során megállapított következtetések alátámasztása érdekében a különböző módszerek tényszámokra, modelladatokra épített összehasonlító elemzését is elvégeztem. A módszertani különbségek jövedelemre gyakorolt hatása a vizsgálatok révén kimutatható volt, az e sémákkal levezett számviteli, tesztüzemi és használdozati költséggel kalkulált jövedelmek jelentősen eltérnek egymástól.

SZAKIRODALOMI JEGYZÉK I.⁷

1. **ACCA The Accounting Framework International Stream (1999)** BPP Professional Education. London pp 30.
2. **AGRÁRGAZDASÁGI KUTATÓ INTÉZET (2004):** Tesztüzemi adatlapok a tesztüzemi beszámoló összeállításához. Budapest
3. **ALEXANDER, D. – BRITTON, A. (1994):** Financial reporting. Third edition. Chapman & Hall. pp.151-152.
4. **ALEXANDER, D. – NOBES, C. (1994):** A European Introduction to Financial Accounting, Prentice Hall International (UK) Limited. pp 271-289.
5. **ALVINCZ J. - ANTAL K. - HARZA L. - MÉSZÁROS S. - PÉTER K. - SPITÁLSZKY M. - VARGA T. (2001):** A mezőgazdaság jövedelemhelyzete és az arra ható tényezők. http://www.akii.hu/kiadvany/intezeti_kiadvanyok/magyar/AKII_TANULMANYOSSZEFOGLALOK/2001-7_Alvincz_Jovedelemhelyzet.htm
6. **ALVINCZ, J. – GUBA, M. (2003):** Beruházás és jövedelemtermelés az ezredforduló mezőgazdaságában. Gazdálkodás. XLVII. évfolyam. 1. szám. 40-51. old
7. **AZ EU PÉNZÜGYI BESZÁMOLÓI STRATÉGIÁJA: AZ ELŐREVIVŐ ÚT. (2000).** „ÜZENET”. Az EURÓPAI UNIÓ BIZOTTSÁGÁNAK POLITIKAI DOKUMENTUMA. 2000. június 13.
8. **BARICZ R. – RÓTH J. (1988):** Könyvviteltan. Tankönyvkiadó. Budapest. 87.old
9. **BEERS, G. – POPPE, K.J. – SPIERING, D.F. – PRUIS, H.C. (1995):** PACIOLI 1. Farm accountancy data networks and information analysis. Workshop report. Agricultural Economics Research Insitute (LEI-DLO). Den Haag.pp 33-43., 45-46.
10. **BÉHM I. (1998):** Vállalkozások megítélése. Perfekt Pénzügyi Szakoktató és Kiadó Rt. Budapest
11. **BÍRÓ, T. (2002):** A jövedelmezőség alakulásának elemzési módszertana I, II. Szám-Adó. 11. évfolyam. 5., 6. szám

⁷ Az értekezésben hivatkozott szakirodalmak jegyzéke.

12. **BÍRÓ T. - PUCSEK J. - SZTANÓ I. (1997):** A vállalkozások tevékenységének komplex elemzése. Perfekt Pénzügyi Szakoktató és Kiadó Rt. Budapest. 91-173. old.
13. **BODA, Gy. – SZLÁVIK, P. (2001):** Kontrolling rendszerek tervezése. KJK KERSZÖV Jogi és Üzleti Kiadó Kft. Budapest. 91-115. old.
14. **BÓDI – FÉBÓ – HERBST – HAJÓS – NEMES – PINTÉR (1985):** Agrárökonómiai kislexikon. Mezőgazdasági Kiadó. Budapest. 118-119. old.
15. **BOEHLJE, M. D. – EIDMAN, V.R. (1984):** Farm Management. The scope of farm management. John Wiley & Sons. New York. Chapter 1. p.4-31.
16. **BOONE, J. A. – WISMAN, J. H. (2001):** Cost prices in pig production: Experiences with an EU-wide comparison. Agricultural Economics Research Institute. The Hague.
17. **BORBÉLY, L. (1990):** A magyar vállalatok finanszírozási szerkezetének főbb jellegzetességei. Gazdaságkutató Intézet. Budapest
18. **BORDÁNÉ RABÓCZKI, M. (1990):** A gazdasági társaságok pénzügyi megítélése. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó. Budapest. 62-79. old.
19. **BORSZÉKI, É. (2003):** Az agrárgazdaság jövedelmezőségi és felhalmozási viszonyai. Gazdálkodás. XLVII. évfolyam. 4. szám. 2-14. old.
20. **BREALEY – MYERS (1998):** Modern vállalati pénzügyek. Első kötet. Panem – McGraw-Hill. Budapest.
21. **BRÜLL, M. (1987):** Közgazdasági kislexikon. Kossuth Könyvkiadó. Budapest
22. **CASTLE, E. N. – BECKER, M. H. – NELSON, A. G. (1992):** Farm Business Management. Farmgazdálkodás. Mezőgazda Kiadó. Budapest
23. **CHAMPSAUR, P. (1990):** Macroeconomics. The MIT Press. Cambridge
24. **CHIKÁN A. (1992):** Vállalatgazdaságtan. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó-Aula. Budapest. 243. p.
25. **COPELAND, T. – KOLLER, T. – MURRIN, J. (1995):** Vállalatértékelés, értékmérés és értékmaximáló vállalatvezetés. Panem – John Wiley & Sons. Budapest. 23. old.
26. **COWARD, N. (1999):** Financing a farm business – A personal view. Farm management. Vol. 10. No. 5 Spring 1999.

27. **CZÉKUS (2004):** Tőzsdelexikon. Szukits Könyvkiadó. Debrecen.195-196. old.
28. **CSAJBÓK I. (2005):** Hollandia és Magyarország mezőgazdasági számviteli információs rendszerek összehasonlító elemzése a hazai rendszer fejlesztési lehetőségeinek feltárása érdekében.. PhD értekezés. Debrecen.
29. **DARABOS É. (2003):** EU-konform számviteli információs rendszer kialakításának elvi és módszertani kérdései a mezőgazdaságban. Debrecen. 19. old.
30. **DEÁK – KOVÁCS – SZABÓ (2005).** Kézirat. Debreceni Egyetem. Agrárgazdasági és Vidékfejlesztési Kar
31. **DIJK, J.P.M. van – DOUMA, B.E. – VLIET, A.L.J. (1997):** The Dutch FADN and translation of accounting statements. De financiële positie van de landbouw (FIP). Boekjaar 1995/96 en vergelijkingen met voorgaande jaren. LEI-DLO. PR 12-95/96. Den Haag. pp 199-202 and 38-41.
32. **DIMÉNY, I. (1975):** A gépesítésfejlesztés ökonómiája a mezőgazdaságban. Akadémiai Kiadó. Budapest
33. **DOBOS, K. – TÓTH, M. (1984 - 1978):** A vállalati gazdálkodás szervezése. Mezőgazdasági Kiadó. Budapest
34. **DORGAI, L. - KESZTHELYI, SZ. – MISKÓ, K. (2003):** A gazdasági életképesség kritériumai az Európai Unióban és Magyarországon – az azoknak nem megfelelő gazdaságok esélyei, támogatásuk lehetőségei. Gazdaságilag életképes üzemek az EU modernizációs támogatásának alkalmazása szempontjából. Agrárgazdasági tanulmányok. 2003/2. Budapest. 411-437. old.
35. **EPSTEIN, B. J. – MIRZA, A. A. (2002):** IAS Nemzetközi számviteli standardok. Magyarázatok és alkalmazások. Perfekt Gazdasági Tanácsadó, Oktató és Kiadó Rt. Budapest.
36. **ERDEI, F. (1976):** Agrárgazdasági tanulmányok II. (Gazdaságosság és termékfejlesztés). Akadémiai Kiadó. Budapest
37. **ESZENYI, S. (2005):** Személyes elbeszélgetés. AGRO-DATA Kft. Debrecen
38. **EUROPEAN COMMISSION (2002):** Community Committee for the Farm Accountancy Data Network (FADN). Definitions of Variables used in FADN Standard Results. Brussels. http://forum.europa.eu.int/irc/Download/kjefAfJ-mdGFv47_XHqpbp2d2xkRjUVtiq4LtGZrU32DTUTFHfRvkRjUikBIQ/ricc882rev7_en.pdf August 2005.
39. **EURÓPAI BIZOTTSÁG (2004):** A BIZOTTSÁG 730/2004/EK RENDELETE (2004. április 19.) a Cseh Köztársaságnak, Észtországnak, Ciprusnak,

Lettországnak, Litvániának, Magyarországnak, Máltának és Lengyelországnak az Európai Unióhoz történő csatlakozása következtében a mezőgazdasági üzemek jövedelmének megállapításához adatokat szolgáltató üzemek kiválasztásáról szóló 1859/82/EGK rendelet kiigazításáról

40. **EUROPEAN COMMISSION (2005/a):** Community Committee for the Farm Accountancy Data Network. Farm Return Data Definitions. Accounting years 2004, 2005. January 2005.
41. **EUROPEAN COMMISSION (2005/b):** Farm Accountancy Data Network. <http://europa.eu.int/comm/agriculture/rica>. Online. 2005. július15.
42. **EURÓPAI PARLAMENT ÉS A TANÁCS 1606/2002/EK SZÁMÚ RENDELETE** az IAS-ek alkalmazásáról
43. **FADN PUBLIC DATABASE (2004)**
<http://europa.eu.int/comm/agriculture/rica>
44. **FERENCZI A. (1998):** Az európai számviteli rendszerek összehasonlítása. Számvitel és Könyvvizsgálat. 1998/10. 406-411. old
45. **FLOREY, B. H. W. (2001):** Személyes elbeszélgetés és az általa biztosított előadásbrák, táblázatok. Harper Adams University College.
46. **FOGARASSY Cs. - VASA L. (2002):** Agrárgazdaságtani szakterminológia. Gyűjtemény. Gödöllő
47. **FRIDSON, M. S. (1995):** Financial Statement Analysis: a practitioner's guide. Wiley Frontiers in finance. University Edition. USA.
48. **GIBSON, C.H. (1991):** Analysis of profitability. South Western Publishing Co. 325-359. p.
49. **GILES, A. K. (1986):** Net Margin and All That. University of Reading. Farm management Unit. Study. 9.
50. **GÖNCZI, I. – KÁDÁR, B. – VADÁSZ, L. (1967):** Mezőgazdasági vállalatok és üzemek gazdaságtana. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó. Budapest
51. **HAJDÚ, I-né –LAKNER, Z. (1999):** Az élelmiszeripar gazdaságtana. Mezőgazdasági Szaktudás Kiadó. Budapest
52. **HARRINGTON, D. R. (1995):** Vállalatok pénzügyi elemzése – Döntések egy globális üzleti környezetben. 296-302. old.

53. **HERMANSON, R.H. – EDWARDS, J.D. – RAYBURN, L.G. (1987):** Financial Accounting. BPI. Irwin. p. 653.
54. **HUSZTI, E. (1996):** Banktan. Tas Kft. Budapest. 242-244. old.
55. **JACOBS, O.H. – OESTREICHER, A. (2000):** Mérlegelemzés. Az éves beszámoló elemzése mint a tervezés és döntés-előkészítés eszköze. Kossuth Kiadó. Budapest
56. **KAPÁ SINÉ BUZA, M. (2000):** A 4. és a 7. irányelv a tagállamok számviteli szabályozásában I, II, III. Számvitel, adó, könyvvizsgálat. 7-10. sz.
57. **KAPRONCZAI I. (2000):** Az agrárinformációs rendszer elemei az EU-harmonizáció tükrében. Statisztikai Szemle. Budapest. 78. évf. 4. szám. 211-224.p.
58. **KAY, R.D. – EDWARDS, W.M. (1994/a):** Farm Management. The income statement and its analysis. 3rd edition. International Editions. Irwin McGraw-Hill. Chapter 4. pp 67-83
59. **KAY, R.D. – EDWARDS, W.M. (1994/b):** Farm Management. Farm Business Analysis. 3rd edition. International Editions. Irwin McGraw-Hill. Chapter 16. pp 301-325.
60. **KAY, R.D. – EDWARDS, W.M. (1994/c):** Farm management. 3rd edition. Chapter 3. International Editions. Irwin McGraw-Hill. 57.p.
61. **KESZTHELYI SZ. (2005):** Személyes elbeszélgetés. AKI (Agrárgazdasági Kutató Intézet). Budapest
62. **KESZTHELYI SZ. – KOVÁCS G. (2004/a):** A tesztüzemek 2003. évi gazdálkodásának eredményei. Agrárgazdasági információk. 2004. 2. szám. AKI Nyomda (http://www.akii.hu/vidékfejl_frames.htm: A tesztüzemek 2003. évi gazdálkodásának eredményei)
63. **KESZTHELYI SZ. – KOVÁCS G. (2004/b):** A direkt támogatások felosztási rendjének változása és annak hatása a magyar mezőgazdasági vállalkozások bevételeire. Versenyképesség a mezőgazdaságban. EU tanulmányok V. Versenyképesség a mezőgazdaságban. Budapest. 66. old.
64. **KOROM, E. – MADARASINÉ SZIRMAI, A. – MIKLÓ SINÉ ÁCS, K. – MOLNÁR, Cs. – SIKLÓSI, Á. – SIMON, Sz. – SZTANÓ, I. – SZTANÓ I.-né (2001):** A számvitel időszerű kérdései. Perfect Gazdasági Tanácsadó, Oktató és Kiadó Rt. 88-170. old.
65. **KOVÁCS G. (1998):** A tesztüzemi hálózat szereplői 1998. [ttp://miau.gau.hu/miau/03/a_tesztuzemi_halozat_szereploi.htm](http://miau.gau.hu/miau/03/a_tesztuzemi_halozat_szereploi.htm)

66. **KOVÁCS G. (2001):** Adatszolgáltató mezőgazdasági üzemek az EU információs rendszerében (FADN). Gazdálkodás. XLV. évfolyam. 6. szám. 63-66. old.
67. **KOVÁCS G. – KESZTHELYI, SZ. (1998):** A Mezőgazdasági Számviteli Információs Hálózat az Európai Unióban. Gazdálkodás. XLII. évfolyam. 2. szám. 52-56.old.
68. **KOVÁCS G. - UDOVECZ G. (2003):** A mezőgazdasági vállalkozások jövedelmezősége az Európai Unióban és Magyarországon. Gazdálkodás. XLVII. évfolyam 3. sz. 1-16. o.
69. **KOZMA A. (2001/a):** Vázlatok a számvitel tanulásához. 1. kötet. Általános számviteli és könyvviteli ismeretek. Debreceni Egyetem Számviteli és Pénzügyi Tanszék. Debrecen
70. **KOZMA, A. (2001/b):** Vázlatok a számvitel tanulásához. 2. kötet. A vállalkozások számvitele. Debreceni Egyetem Számviteli és Pénzügyi Tanszék. Debrecen
71. **KOZMA, A. (1997):** A mezőgazdasági termelők adóhatóságát is kielégítő nyilvántartási rendszere. Gazdasági Szaktanácsok. 4. sz. Debrecen. 40. old.
72. **LAIDER, J. – DONAGHY, P. (1998):** Understanding UK Annual Reports and Accounts. International Thomson Business Press. 1-18 pp, 85-104. pp, 148-150. pp
73. **LEI (2004):** Farm results and income on agriculture and horticulture holdings. Income statement of total agriculture and horticulture farms. <http://www.lei.nl/uk/index.php3?page=content/statistics/index.html> Online. 2005. november 11.
74. **MADARASINÉ SZIRMAI, A. – MATUKOVICS G. (2004):** IAS vs US GAAP. Hazai és nemzetközi jogszabályok, szabálymagyarázatok gyűjteménye. Verlag Dashöfer Szakkönyvkiadó. Budapest. 3. fejezet 1-3. old., 4. fejezet 1-3. old.
75. **MAGDA (2003):** A mezőgazdasági vállalkozások gazdálkodásának alapjai. Szaktudás Kiadóház Rt. Budapest. 90-93. old.
76. **MERTENS, G.M.H. (1997):** The impact of changes in financial reporting regulation in financial accounting method choice. Dissertation no. 97-38. Faculty of Economics and Business Administration. Maastricht University. Maastricht. The Netherlands. 204-208. pp

77. **MIKULA, J. (1992):** A vezetői számvitel (controlling) kialakításának és működésének kézikönyve. Triorg Szervező, Szolgáltató és Kiadó Kft. Budapest. 44-45. old.
78. **MIZIK T. (2004):** Jövedelmezőség és versenyképesség a tesztüzemi rendszerben. PhD értekezés. Budapest. 16-23. old.
79. **MOGYORÓSYNÉ, H. R. (1996):** Beruházások alakulása, kapcsolata a jövedelmezőséggel, termelékenységgel. Ipari Szemle. 16. évfolyam 5. szám
80. **NAGY, Á. (1998):** A jövedelmezőség és a külkereskedelem kapcsolata 1996-ban a feldolgozóipari vállalkozások pénzügyi adatai alapján. Kopint-Datorg Rt. Budapest
81. **NEMESSÁLYI Zs. – NEMESSÁLYI Á. (2003):** A gazdálkodás hatékonyságának mutatórendszere. Agrárgazdaság, vidékfejlesztés és agrárinformatika az évezred küszöbén (AVA). 2003. április 1-2. Debrecen. Szerk. NÁBRÁDI A. – LAZÁNYI J. Debreceni Egyetem Agrártudományi Centrum, Agrárgazdasági és Vidékfejlesztési Kar
82. **NEMESSÁLYI Zs. (2005):** Jövedelem, jövedelmezőség, versenyképesség a hatékonyság rendszerében. A mezőgazdaság tökeszükséglete és hatékonysága. 2005. május 26. Debreceni Egyetem Agrártudományi Centrum, Agrárgazdasági és Vidékfejlesztési Kar
83. **Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok (2003).** International Accounting Standards Board. London.
84. **NÉMETI, L. (1992):** A magyar élelmiszertermelés és a piacgazdaság. Mezőgazdasági Kiadó. Budapest
85. **NOBES, C. - PARKER, R. (1995):** Comparative International Accounting. 4th edition. 1995. Prentice Hall. Europe
86. **NOVÁK M. (2001):** Magyarország és az EU-tagországok számviteli rendszere. Pécsi Tudományegyetem Közgazdaságtudományi Kara. Évkönyv 2001. Pécs. 185-188. p.
87. **ORBÁN I. (2002/a):** The methods of agricultural enterprises' profitability analysis in the United Kingdom and Hungary. VIII. Nemzetközi Agrárökonómiai Tudományos Napok. A mezőgazdasági termelés és erőforrás hasznosítás ökonómiája. Gyöngyös. 2002. március 26- 27. 3. kötet. 65-70. p.
88. **PAPACSEK J. – TRAUTMANN J. (1999):** Mérlegelemzési mutatók. Saldo Pénzügyi Tanácsadó és Informatikai Rt. Budapest

89. **PESTI, Cs. – KESZTHELYI, K. – TÓTH, T. (2004):** Regional comparison of farms on the basis of the FADN Database. Gazdálkodás. XLVIII. évfolyam. 8. számú külökiadás. English Special Edition. 71-79. old.
90. **PFAU E. (1998):** A mezőgazdasági vállalkozások termelési tényezői, erőforrásai. Debrecen. Debreceni Agrártudományi Egyetem. 5-165. p.
91. **PITLIK L. – DOBOLYI E. (1996):** Az Európai Unió agrárinformatikai moduljainak bevezetése Magyarországon. Térségi Információs és Integrációs Konferencia. Miskolc. 1996. november 27.
92. **POPPE, K. J. (1991):** Information needs and accounting in agriculture. Med. nr. 444. Agricultural Economic Research Institute LEI. Hague
93. **PORTER, M. E. (1990):** The competitive advantage of nations. The Free Press. New York
94. **SAMUELSON, P. A. –NORDHAUS, W. D. (2000):** Közgazdaságtan. KJK-KERSZÖV Jogi és Üzleti Kiadó Kft. Budapest. 216. és 719. old.
95. **SLATER, J. M. (1999):** Mezőgazdasági statisztikai információk EU-kontextusban az Egyesült Királyságban III. Gazdálkodás. XLIII. évfolyam. 2. szám. 77-81. old.
96. **SOLT K. (2001):** Makroökonómia. Tri-Mester Kiadó. Tatabánya. 67. p.
97. **SUTUS I. (2004):** Ágazatok költség-, fedezet- és eredményszámítása. Gazdálkodás. XLVIII. évfolyam. 3. szám. 63-69. old.
98. **SZAKÁL F. (2000):** A mezőgazdasági vállalatok célja, a vállalati eredmény mérésének ökonómiai kérdései. In: Mezőgazdasági üzemtan I. Szerk. Buzás Gy. – Nemessályi Zs. – Székely Cs. Mezőgazdasági Szaktudás Kiadó. Budapest. 66-69. old.
99. **SZÉKELY Cs. (2000):** A vállalati irányítás alapjai. In: Mezőgazdasági üzemtan I. Szerk. Buzás Gy. – Nemessályi Zs. – Székely Cs. Mezőgazdasági Szaktudás Kiadó. Budapest. 184. old.
100. **SZÉLES, Gy. (1990):** Mezőgazdasági üzemtan. Pannon Agrártudományi Egyetem Állattenyésztési Kar. Kaposvár. 229-231. old.
101. **TASSY S. - VAJDA L. (2000):** Az agrárgazdaság és a statisztika az EU-csatlakozás útján. Statisztikai Szemle. Budapest. 78. évf. 4. szám. 197-211.p.
102. **TAKÁCS, I. (2002):** A mezőgazdasági egyéni vállalkozások pénzforgalmának vizsgálata. Gazdálkodás. XLVI. évfolyam 1. szám

103. **TÉTÉNYI, Z. – GYULAI, L. (2001):** Vállalkozásfinanszírozás. Saldo Rt. Budapest. 399-404. old.
104. **TÓTH, I. Z. (1996):** Gazdasági-üzleti kisszótár. Ed. Kossuth Könyvkiadó. Budapest. 62. és 112. old.
105. **TÓTH, P. (1999):** Számvitel és pénzgazdálkodás. Mezőgazda Kiadó. Budapest.
106. **VAJNÁNE TANGL, A. (2000):** A magyar számviteli rendszerből nyerhető információk összehasonlítása az Európai Unió Mezőgazdasági Számviteli Információs Rendszerének előírásaival. Doktori értekezés. Gödöllő, 141 p.
107. **VAJNÁNE TANGL, A. (2001):** A Mezőgazdasági Számviteli Információs Hálózat főbb elemei. Gazdálkodás. XLV. évfolyam. 5. szám. 30-36. old.
108. **VARGA, GY. (1999):** Az Európai Unió mezőgazdaságának üzemi rendszere csatlakozási törekvéseink szempontjából. Gazdálkodás. XLIII. évfolyam. 4. szám. 30-35. old.
109. **VIRÁG, M. (2001):** Pénzügyi elemzés, csődelőrejelzés. Kossuth Kiadó. Budapest
110. **VÁGI, F. (1996):** Jövedelemrealizáció és újratermelési válság a mezőgazdaság gazdasági szervezeteiben. In: BOGYÓ, T. szerk: Agrárátalakulás, stabilizáció, modernizáció. MTA. Budapest
111. **WELSCH, G. A. – SHORT, D. G. (1987):** Fundamentals of financial accounting. Fifth edition. Irwin. Homewood. Illinois 60430. 815-890. pp.
112. **WOOD, F. - SANGSTER, A. (1999):** Business accounting. Pitman Publishing. United Kingdom
113. **Az agrárgazdaság fejlesztéséről szóló 1997. évi CXIV. törvény**
114. **A személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény**
115. **A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény**
116. **<http://www.foldbroker.hu/piac.htm>** Online. 2005. november 11.
117. **<http://www.lei.wur.nl/UK/about/>** Online. 2005. november 11.

SZAKIRODALMI JEGYZÉK II.⁸

1. **ACCA Financial Reporting International Stream (2003).** BPP Professional Education. London
2. **AGRÁRGAZDASÁGI KUTATÓ INTÉZET (1999-2004):** Agrárgazdasági információk AKI kiadvány. Budapest
3. **AGRÁRGAZDASÁGI KUTATÓ INTÉZET (2004/b):** Magyarország kiválasztási terve AKI kiadvány, Budapest
4. **AGRO-DATA KFT, HITELESÍTŐ KFT, TRENDCOOP KFT (2004):** Mezőgazdasági tesztüzemi információk, helyi kiadvány. Debrecen
5. **ALEXANDER, D. - NOBES, C. (2001):** Financial Accounting (An International Introduction). Pearson Education
6. **ALTMAN, E.I. (1968):** Financial Ratio Discriminant Analysis and Prediction of Corporate Bankruptcy. Journal of Finance. September 1968. 589-610 pp.
7. **ANTONY, R. N. (1997):** A review of essentials of accounting, Sixth edition, Addison-Wesley Publishing Company, Inc.,
8. **Az EURÓPAI BIZOTTSÁG HATÁROZATA (1985)** a mezőgazdasági üzemek közösségi tipológiájának kialakításáról. (85/377/EGK). Az Európai Közösségek Hivatalos Lapja. L. 220. 1985.5.17.
9. **Az FADN-re vonatkozó jogszabályok gyűjteménye:** http://europa.eu.int/eur-lex/hu/dd/reg/hu_register_033030.html. Online. 2005. augusztus 5.
10. **BARRY, P. J. - ELLINGER, P. N. - HOPKIN, J. A. - BAKER, C.B. (2000):** Financial Management in Agriculture. 6th edition. Interstate Publishers. Inc. Illinois
11. **BIRHER, I. – PUCSEK, J. – SÁNDOR, L.-né – SZTANÓ, I. (2001):** Vállalkozások tevékenységének gazdasági elemzése. Perfect Gazdasági Tanácsadó, Oktatási és Kiadó Rt. Budapest. 440.old.
12. **BOONE, K. – BOMMEL, K. van:** Fair value in agriculture – first implementation of IASC E65

⁸ Az értekezésben nem hivatkozott, de a munkám során tanulmányozott szakirodalom.

13. **BORSZÉKI É. (2001):** Az agrárágazat tőkehiányának kezelése. XLIII. Georgikon Napok. Keszthely. „Vidékfejlesztés – Környezetgazdálkodás – Mezőgazdaság” című tudományos konferencia kiadványa. I. kötet. 311-315. old.
14. **BREALEY – MYERS (1998/b):** Modern vállalati pénzügyek. Második kötet. Panem – McGraw-Hill. Budapest.
15. **CHECKLEY, K. (1998):** Finance for farming, a guide for the lending banker. The Chartered Institute of Bankers
16. **DÉKÁN T.-NÉ ORBÁN, I. (2005):** A Mezőgazdasági Számviteli Információs Hálózat szerepe a mezőgazdasági vállalkozások jövedelmezőségének vizsgálatában. Agrárgazdaság, vidékfejlesztés és agrárinformatika (AVA2). Nemzetközi konferencia. Debrecen. 2005. 69. p. + CD
17. **ELLIOTT, B. - ELLIOTT, J. (1997):** Financial Accounting & Reporting. 2nd edition. Prentice Hall
18. **EUROPEAN COMMISSION (1999):** Examination of the conformity between International Accounting Standards and the European Accounting Directives. Brussels. 27 April 1999.
19. **ÉVA, K. – KOVÁCSNÉ SOÓS, P. (2001):** Számvitelelemzés I. Perfekt Gazdasági Tanácsadó, Oktató és Kiadó Rt. Budapest.
20. **FARKAS Gy. – HEGEDŰS M. - VISZT E. (1998):** Vállalati helyzetkép az EU integrációs és –csatlakozási kilátásokról. Európai Tükör. III. évf. 3. szám. 1-22 old.
21. **FLOREY, B. H. W. (2000):** UK Agricultural Economy. Harper Adams University College.
22. **FOGARAS I. (1992):** Banküzemtan. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó. Budapest
23. **GARDNER, B.L. – RAUSSER, G.C. (2001):** Handbook of agricultural economics. Volume 1A. Agricultural production. Chapter 10. Agricultural finance: Credit, credit constraints, and consequences. 513-561. p.
24. **GLYNN, J. J. – PERRIN, J. – MURPHY, M.P. (1995):** Accounting for managers. Chapman & Hall. Kewstoke. pp 3-5., pp 83-105.
25. **HELFERT, E.A. (1987):** Techniques of financial analysis. 6th edition. Richard D. Irwin.

26. **HISRICH, R. D. – PETERS, M.P. (1991):** Vállalkozás. Új vállalkozások indítása, fejlesztése és működtetése. Akadémiai Kiadó, Budapest
27. **HITELMINŐSÍTÉS ÉS ÜZLETI TERV (1999).** SALDO Pénzügyi Tanácsadó és Informatikai Rt. Budapest
28. **INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD COMMITTEE (1999):** Proposed International Accounting Standard – Agriculture. Exposure Draft E65. Issued for comment by 31 January 2000.
29. **KAPRONCZAI I. (1999):** EU konform információs rendszerek és intézményi hátterük. Agrárinformatika'1999. Konferencia. Debrecen. 1999. augusztus 26.
30. **KAPRONCZAI I. (2003):** A magyar agrárgazdaság a rendszerváltástól az Európai Unióig. Szaktudás Kiadó Ház. Budapest
31. **KESZTHELYI Sz. – KOVÁCS G. (2004/b):** A direkt támogatások felosztási rendszerének változása és annak hatása a magyar mezőgazdasági vállalkozások bevételeire. EU tanulmányok 2004/5. kötet.
32. **KISS J. (2003):** Hogyan finanszírozható a magyar mezőgazdaság? Magyar Tudományos Akadémia Világgazdasági Kutatóintézet. Vélemények, Kommentárok, Információk. 56.szám. 1-3. old.
33. **KOPÁNYI M. (1993):** Mikroökonómia. Műszaki Könyvkiadó - Aula. Budapest.
34. **KÓSA, G. (2001):** A mezőgazdasági termelést és kibontakozást elősegítő hitelek felvételének kérdései. XLIII. Georgikon Napok. Keszthely. „Vidékfejlesztés – Környezetgazdálkodás – Mezőgazdaság” című tudományos konferencia kiadványa. I. kötet. 458-462. old.
35. **KOSTYÁL R. - KOSZTOLÁNYI L.-né - PINTÉR J. (2000):** Agrárpénzügyek kézikönyve. KJK-KERSZÖV Jogi és Üzleti Kiadó. Budapest.
36. **KOVÁCS G. (2003):** A magyar tesztüzemi rendszer intézményi (szervezeti) háttere. <http://interm.gtk.gau.hu/miau/13/vision/visionakii.doc>. Online. 2005. július 15.
37. **KOZMA A. (1997):** A mezőgazdasági termelők adóhatóságot is kielégítő nyilvántartási rendszere. Gazdasági Szaktanácsok, Debrecen, 4. szám.
38. **LINNEMAN, R.E. – KENNEL, J.D. (1977):** Shirt-sleeve approach to long range plans. Harvard Business Review. 141-150. p.
39. **NAGY G. (1997):** A számviteli szabályozás hazai fejlődése, Számvitel és Könyvvizsgálat, 10. október 422-426.

40. **ORBÁN I. (2002/b):** Ideas and facts in relation to the United Kingdom's farming income and financial standing. VIII. Nemzetközi Agrárökonómiai Tudományos Napok. A mezőgazdasági termelés és erőforrás hasznosítás ökonómiája. Gyöngyös. 2002. március 26-27. 3. kötet. 61-64. p.
41. **ORBÁN I. (2002/c):** Profitability analysis of the Hungarian agricultural enterprises in the Hajdú-Bihar county (with special regard to the managerial aspects). Agricultural and Food Sciences Processes and Technologies International Conference. Sibiu. 2002. október 31 – november 1. 238-245. p.
42. **ORBÁN I. (2002/d):** Financial reporting and the practice of profit-calculation in the United Kingdom (with special regard to the agricultural enterprises). Agricultural and Food Sciences Processes and Technologies International Conference. Sibiu. 2002. 245-253. p.
43. **ORBÁN I. (2003):** A jövedelmezőség elemzése a döntésmegalapozás fényében. Agrárgazdaság, vidékfejlesztés és agrárinformatika az évezred küszöbén (AVA). Nemzetközi konferencia. Debrecen. 2003. 264. p. + CD
44. **OROS I. – PITLIK L. (1996):** Kézikönyv és addendum az MSZR és az ESZR kidolgozásához. AKII. Budapest.
45. **POPPE, K. – KOVÁCS G. – KESZTHELYI Sz. (1998):** A magyar mezőgazdasági tesztüzemi információs hálózat az Európai Unió felé vezető úton. Kézirat. Budapest.
46. **POTORI N. – UDOVECZ G. (2004):** Az EU-csatlakozás várható hatásai a magyar mezőgazdaságban 2006-ig. Agrárgazdasági tanulmányok. 2004. 7. szám. Agrárgazdasági Kutató Intézet. Budapest.
47. **RICARDO, D. (1815):** An Essay on Profits. John Murray. London.
48. **RÓZSA, A. (2004):** Tízántúli mezőgazdasági vállalkozások jövedelemelemzése az eredmény- és a cash flow-kimutatás alapján, Debrecen
49. **SCHOOL OF ECONOMIC STUDIES (2000):** An economic review of farming in the North West. 1998/99. Farm Business Unit. Centre for Agricultural, Food and Resource Economics. June 2000.
50. **SZAKÁCS I. (2003):** Számvitel A-tól Z-ig. KJK-KERSZÖV Jogi és Üzleti Kiadó Kft. Budapest. 614.-624. p.
51. **Számvitel II. (2001)** 3. és 4. Füzet. Budapesti Közgazdaságtudományi és Államigazgatási Egyetem Számviteli Tanszék. Budapest.
52. **TASSY S. (2000):** Az agrárstatisztika EU-közelítése. Az Európai Unió Agrárgazdasága. Budapest. 5. évf. 3. szám. 13-18.p.

- 53. **TENK G. (1998):** A mezőgazdaság hitelezésének perspektívái az ezredfordulón. Gazdálkodás. XLII. évfolyam. 3. szám. 73-80. old.
- 54. **TENK G. (1999/a):** A magyar mezőgazdaság fejlesztésének finanszírozása. Gazdálkodás. XLIII. évfolyam. 5. szám. 56-61. old
- 55. **TENK G. (1999/b):** Javuló feltételek az agrárhitelezésben. Gazdálkodás. XLIII. évfolyam. 2. szám. 1-7. old.
- 56. **The International handbook of financial reporting (1993)**, Chapman & Hall Inc., Nexia International
- 57. **TOMPA M. (1993):** Az új magyar és az európai számvitel. Consultatio Kft.
- 58. **URFI P. (1997):** Egy kollektív tudathasadás története (A mezőgazdasági üzemtan és számvitel kategóriáinak ellentmondásos fejlődése). Polvax 1. 3. Műhely. 101-117. old.

MELLÉKLET

1. melléklet: Összköltség eljárással készülő eredménykimutatás az IAS ajánlása szerint

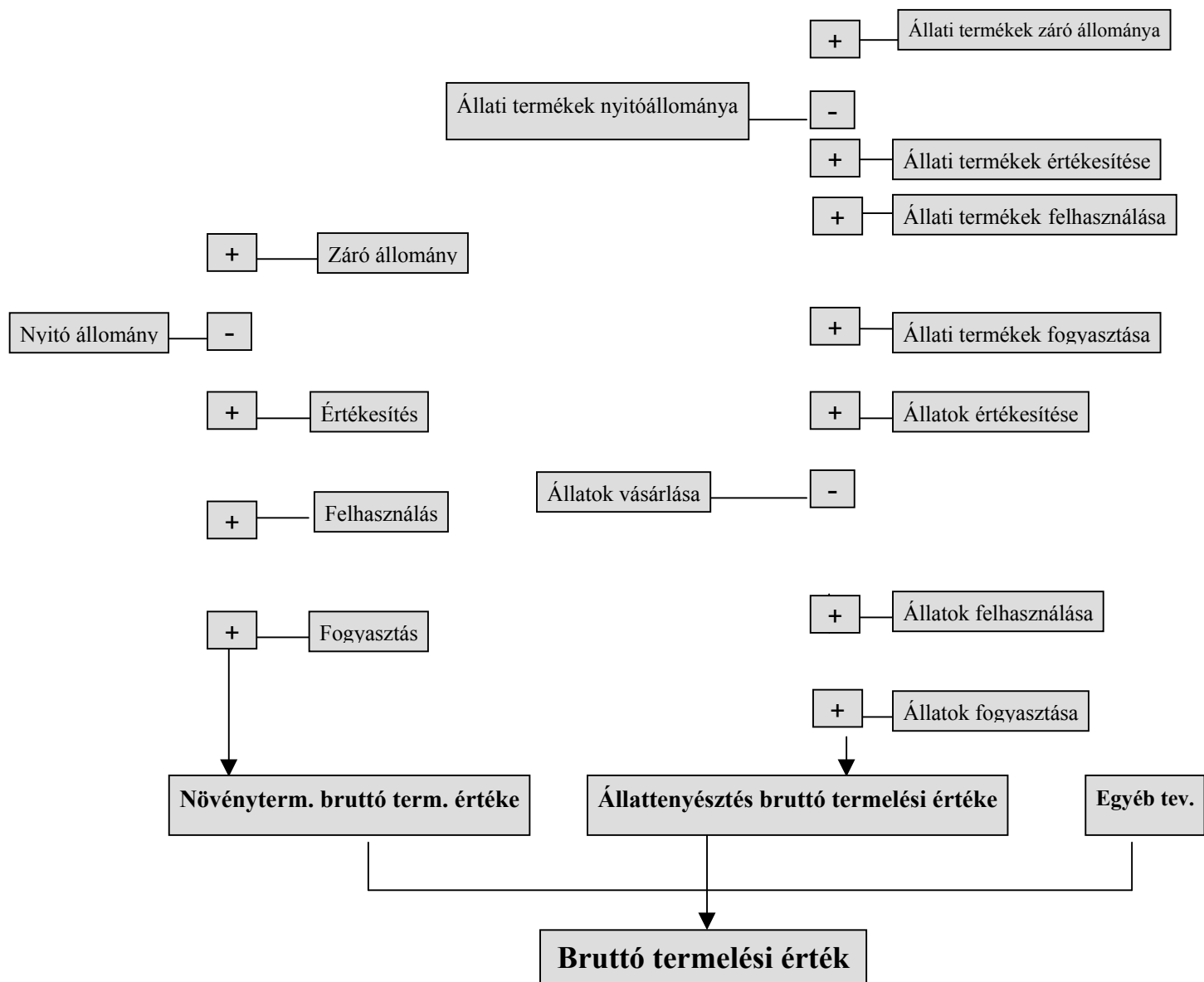
- Revenue
(Árbevétel)
- Other operating income
(Egyéb bevételek)
- Changes in inventories of finish goods and work in progress
(A késztermékek és a befejezetlen termelés állományának változása)
- Raw materials and consumables used
(Anyagjellegű ráfordítások)
- Staff costs
(Személyi jellegű ráfordítások)
- Depreciation and amortization expenses
(Értékesítési leírások)
- Other operating expenses
(Egyéb ráfordítások)
- Profit or loss on sale of discontinuing operations
(Megszüntendő tevékenységek eredménye)
- **Operating profit**
(Üzemi eredmény)
- Finance costs
(A pénzügyi műveletek eredménye a kapcsolt vállalatok nélkül)
- Income from associates
(A kapcsolt vállalatok eredményéhez való hozzájárulása)
- **Profit or loss before tax**
(Adózás utáni eredmény)
- Income tax expense
(Nyereségadó)
- **Profit or loss after tax**
(Adózás utáni eredmény)
- Minority interest
(Kisebbségi részesedések részesedése az eredményből)
- **Profit or loss from ordinary activities**
(Szokásos vállalkozási tevékenység eredménye)
- Extraordinary items
(Rendkívüli eredmény)
- **Net profit or loss for the period**
(A beszámolási időszak eredménye)
- Earnings per share
(Részvényegységre jutó eredmény)

2. melléklet: Az EU szabályozás által előírt eredménykimutatás (FADN)

+Bruttó termelési érték
+ Termelési- és költségtámogatás
- Közbenső felhasználás
a) Közvetlen költségek
Vetőmag, palánta
Tápanyag utánpótlás
Növényvédelem
Egyéb növénytermesztési költségek
Takarmány a legeltetett állatállomány részére
Takarmány sertések és szárnyasok részére
Egyéb állattenyésztési költségek
b) Rezsiköltségek
Gépek és épületek
Energia
Szerződés alapján nyújtott szolgáltatások
Egyéb közvetlen költségek
- Adók és ÁFA egyenleg
= Bruttó hozzáadott érték vagy bruttó gazdálkodói jövedelem
- Értécsökkenés
= Nettó hozzáadott érték
+ Beruházási segély és támogatás
- Külső tényezők
Fizetett munkabér
Fizetett bérleti díj
Fizetett kamat
= Gazdálkodói jövedelem, Üzemi jövedelem

Forrás: CSAJBÓK, 2005.

3. melléklet: A bruttó termelési érték meghatározása az FADN rendszerében



Forrás: EUROPEAN COMMISSION, 2002

4. melléklet: A magyar eredménykimutatás két fajtájának bemutatása

Összköltség eljárás		Forgalmi költség eljárás	
1. Belföldi értékesítés nettó árbevétele 2. Exportértékesítés nettó árbevétele <i>I. Értékesítés nettó árbevétele</i>			
3. Saját termelésű készletek állományváltozása 4. Saját előállítású eszközök aktivált értéke <i>II. Aktivált saját teljesítmények értéke</i> <i>III. Egyéb bevételek (ebből: visszaírt értékvesztés)</i>		3. Értékesítés elszámolt közvetlen költsége 4. Eladott áruk beszerzési értéke 5. Eladott (közvetített) szolgáltatások értéke <i>II. Az értékesítés közvetlen költségei</i> <i>III. Értékesítés bruttó eredménye</i>	
5. Anyagköltség 6. Igénybe vett anyagjellegű szolgáltatások értéke 7. Egyéb szolgáltatások értéke 8. Eladott áruk beszerzési értéke 9. Eladott (közvetített) szolgáltatások értéke <i>IV. Anyagjellegű ráfordítások</i> 10. Bérköltség 11. Személyi jellegű egyéb kifizetések 12. Bérjárulékok <i>V. Személyi jellegű ráfordítások</i> <i>VI. Értékcsökkenési leírás</i> <i>VII. Egyéb ráfordítások (ebből: értékvesztés)</i>		5. Értékesítési, forgalmazási költségek 6. Igazgatási költségek 7. Egyéb általános költségek <i>IV. Értékesítés közvetett költségei</i> <i>V. Egyéb bevételek (ebből: visszaírt értékvesztés)</i> <i>VI. Egyéb ráfordítások (ebből: értékvesztés)</i>	
		A. Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye	
		13. Kapott (járó) osztalék és részesedés 14. Részesedések értékesítésének árfolyamnyeresége 15. Befektetett pénzügyi eszközök kamatai, árfolyamnyeresége 16. Egyéb kapott (járó) kamatok és kamatjellegű bevételek 17. Pénzügyi műveletek egyéb bevételei <i>VIII. Pénzügyi műveletek bevételei</i> 18. Befektetett pénzügyi eszközök árfolyamvesztesége 19. Fizetendő kamatok és kamatjellegű ráfordítások 20. Részesedések, értékpapírok, bankbetétek értékvesztése 21. Pénzügyi műveletek egyéb ráfordításai <i>IX. Pénzügyi műveletek ráfordításai</i>	
		B. Pénzügyi műveletek eredménye	
		C. Szokásos vállalkozási eredmény	
		<i>X. Rendkívüli bevételek</i>	
		<i>XI. Rendkívüli ráfordítások</i>	
		D. Rendkívüli eredmény	
		E. Adózás előtti eredmény	
		<i>XII. Adófizetési kötelezettség</i>	
		F. Adózott eredmény	
		19. Eredménytartalék igénybevétele osztalékra, részesedésre 20. Fizetett (jóváhagyott) osztalék és részesedés	
		G. Mérleg szerinti eredmény	

5. melléklet: Eredménykimutatás a magyar tesztüzemi rendszerben (MSZIH)

<i>Kód</i>	<i>Megnevezés</i>
	<i>ÉRTÉKESÍTÉS NETTÓ ÁRBEVÉTELE:</i>
4001	<i>Szántóföldi növénytermesztés, gyepgazdálkodás</i>
4009	<i>Állattenyésztés (állatok és állati termékek)</i>
4010	ebből: állatok bértartása
4011	ebből: szarvasmarha bértartása
4012	juh és/vagy kecske bértartása
4013	sertés bértartása
4014	baromfi bértartása
4015	egyéb állatok bértartása
4021	<i>Kertészeti termelés</i>
4025	ebből: szabadföldi zöldségtermelés
4029	üvegházi és fólia alatti zöldségtermelés
4041	virág- és dísnövénytermesztés szabadföldön
4045	virág- és dísnövénytermesztés üvegházban, fólia alatt
4049	faiskola
4061	egyéb kertészet
4065	<i>Gyümölcsstermesztés</i>
4069	<i>Szőlő- és bortermelés</i>
4081	<i>Mezőgazdasági szolgáltatások árbevétele</i>
4082	ebből: másoknak végzett gépi munka és gépbérlet árbevétele
4091	<i>Erdőgazdálkodás árbevételei</i>
4095	<i>Vadgazdálkodás árbevétele</i>
4098	<i>Falusi turizmusból származó árbevételek</i>
4099	<i>A család saját fogyasztása</i>
4100	<i>Természetbeni juttatások értéke családtagoknak, munkavállalóknak</i>
4115	<i>Eladott mezőgazdasági áruk bevételei</i>
4198	<i>Egyéb árbevételek (a tejkvóta is ide tartozik)</i>
4199	<i>ÉRTÉKESÍTÉS NETTÓ ÁRBEVÉTELE ÖSSZESEN</i> (4001+4009+4021+4065-től 4081-ig+4091-től 4198-ig)

<i>Kód</i>	<i>Megnevezés</i>
4201	4199-ből: export-árbevétel
	EGYÉB BEVÉTELEK:
4211	Értékesített immateriális javak, tárgyi eszközök bevétele
4212	Káreseményekkel kapcs. kapott vagy visszaigazolt bevételek
4213	Kapott kötbérek, fekbérek, késedelmi kamatok, kártérítések
4214	Céltartalék felhasználása
4215	Visszaírt értékvesztés, terven felüli értékcsökkenés
4221	Visszafizetési kötelezettség nélküli támogatások
4222	ebből: bevételt növelő, illetve a termelési költségeket csökkentő közvetlen termelői támogatás
4223	éven belüli lejáratú hitel kamattámogatása
4225	éven túli lejáratú hitel kamattámogatása
4231	Támogatások helyesbítése az előző évekkal kapcsolatban
4232	Kapott kompenzációs felár
4233	Földterület bérbeadásából származó bevételek
4248	Az eddigiekben nem említett egyéb bevételek
4249	EGYÉB BEVÉTELEK ÖSSZESEN (4211-től 4221-ig+4231-től 4248-ig)
4250	BEVÉTELEK MINDÖSSZESEN (4199+4249)
	AKTIVÁLT SAJÁT TELJESÍTMÉNYEK ÉRTÉKE
4251	Saját nevelésű tenyészállatok aktivált értéke
4255	Saját termelésű készletek állományváltozása
4256	ebből: mezei leltárnál
4261	állatoknál
4265	egyéb befejezetlen és félkész termékeknél
4271	késztermékeknél
4279	AKTIVÁLT SAJÁT TELJESÍTMÉNYEK ÉRTÉKE (4251±4255)
4280	BRUTTÓ TERMELÉSI ÉRTÉK (4250±4279)

<i>Kód</i>	<i>Megnevezés</i>
	<i>ANYAGJELLEGŰ RÁFORDÍTÁSOK</i>
	<i>Kiemelt anyagköltségek a növénytermesztésben (ideértve a szőlő-, gyümölcs- és zöldségtermesztést is)</i>
4281	Vásárolt vetőmag, szaporítóanyag
4285	Műtrágyák
4287	Növényvédőszer
4288	A növénytermesztés egyéb közvetlen anyagköltségei
4289	4281-től 4288-ig összesen
	<i>Kiemelt anyagköltségek az állattenyésztésben (halászat is):</i>
4291	Állatvásárlás
4295	Vásárolt abrak költsége szarvasmarháknak
4301	Vásárolt szálas és lédús takarmány költsége szarvasmarháknak
4305	Vásárolt abrak költsége lovaknak
4311	Vásárolt szálas és lédús takarmány költsége lovaknak
4315	Vásárolt abrak költsége juhoknak és kecskének
4321	Vásárolt szálas és lédús takarmány költsége juhoknak és kecskének
4325	Vásárolt sertéstakarmány költsége
4331	Vásárolt baromfitakarmány költsége
4335	Vásárolt takarmány költsége egyéb állatfajoknak
4348	Az állattenyésztés egyéb közvetlen anyagköltségei
4349	4291-től 4348-ig összesen
	<i>Egyéb eddig el nem számolt anyagköltség a mg-i tevékenységben (erdő- és vadgazdálkodás nélkül)</i>
4351	Fűtőanyag
4355	Áramdíj
4361	Vízdíj
4365	Hajtó- és kenőanyag
4366	ebből: privát szem.gk. hajtó- és kenőanyag költsége (üzemi használat során)

<i>Kód</i>	<i>Megnevezés</i>
4371	Gépalkatrészek, gépek karbantartásához használt egyéb anyagok
4375	Gazdasági épületek és meliorációs létesítmények folyó karbantartásához használt anyagok
4388	További egyéb anyagköltség
4389	4351-től 4388-ig összesen (4351-től 4365-ig+4371-től 4388-ig)
4391	Anyagköltségek az erdőgazdálkodásban
4398	Anyagköltségek a vadgazdálkodásban
4399	ANYAGKÖLTSÉGEK a mg-i, erdő- és vadgazd-i, halászati tevékenységben (4289+4389+4391+4398)
	IGÉNYBEVETT SZOLGÁLTATÁSOK KÖLTSÉGEI:
4401	A növénytermesztés által közvetlenül igénybevett szolgáltatások (bérszárítás is!, de mg. gépi munka nem!)
4402	Az állattenyésztés által közvetlenül igénybevett szolgáltatások
4403	Az erdőgazdálkodás által közvetlenül igénybevett szolgáltatások
4404	A vadgazdálkodás által közvetlenül igénybevett szolgáltatások
4405	Szállítás-rakodás, raktározás költségei
4406	Bérleti díjak
4407	ebből: fizetett földbérleti díjak
4408	ebből: szántó
4409	Karbantartási költségek
4410	ebből: gépek, berendezések folyó karbantartása
4411	gazdasági épületek és meliorációs létesítmények folyó karbantartása
4415	Hirdetés, reklám, propaganda költségek
4421	Oktatás és továbbképzés költségei
4425	Utazási és kiküldetési költségek (napidíj nélkül)
4431	ebből: privát személygk. használat költségei
4435	Könyvviteli szolgáltatás költségei

Kód	Megnevezés
4441	<i>Egyéb igénybevett szolgáltatások költségei:</i>
4448	ebből: bérvállalkozók által a földterületen végzett mg-i gépi munka és gépbérlet
4449	IGÉNYBEVETT SZOLGÁLTATÁSOK KÖLTSÉGE ÖSSZESEN (4401-től 4406-ig+4409+4415+4421+4425+4435+4441)
	EGYÉB SZOLGÁLTATÁSOK KÖLTSÉGEI:
4451	<i>Hatósági, igazgatási, szolgáltatási díjak, illetékek</i>
4455	<i>Pénzügyi, befektetési szolgáltatások díja</i>
4456	ebből: bankköltségek (kivéve a kamatot)
4461	<i>Biztosítási díjak</i>
4462	ebből: vagyonbiztosítás
4465	ebből: gazdasági épületek biztosítási díja
4471	gépjármű biztosítás
4475	állatbiztosítás
4481	növénybiztosítás
4485	<i>Különféle egyéb szolgáltatások költségei</i>
4489	EGYÉB SZOLGÁLTATÁSOK KÖLTSÉGEI ÖSSZESEN (4451+4455+4461+4485)
4491	ELADOTT ÁRUK BESZERZÉSI ÉRTÉKE
4498	ELADOTT (KÖZVETÍTETT) SZOLGÁLTATÁSOK ÉRTÉKE
4499	ANYAGJELLEGŰ RÁFORDÍTÁSOK ÖSSZESEN (4399+4449+4491+4498)
	SZEMÉLYI JELLEGŰ RÁFORDÍTÁSOK:
4501	<i>Bérköltség</i>
4515	<i>Személyi jellegű egyéb kifizetések</i>
4538	<i>Bérfárulékok</i>
4539	SZEMÉLYI JELLEGŰ RÁFORDÍTÁSOK ÖSSZESEN
	ÉRTÉKCSÖKKENÉSI LEÍRÁS:
4541	<i>Immateriális javakra</i>
4545	<i>Tárgyi eszközökre</i>
4546	ebből: tenyészállatok értékcsökkenési leírása
4547	ebből: kistestű tenyészállatok egyösszegű értékcsökkenési leírása

Kód	Megnevezés
4558	50 ezer Ft alatti tárgyi eszközökre
4559	ÉRTÉKCSÖKKENÉSI LEÍRÁS ÖSSZESEN (4541+4545+4558)
	EGYÉB RÁFORDÍTÁSOK:
4560	A család saját fogyasztása
4561	Céltartalék képzése
4565	Értékvesztés, terven felüli értékcsökkenés
4566	ebből: készletek elszámolt értékvesztése
4568	követelések elszámolt értékvesztése
4570	immateriális javak elszámolt terven felüli értékcsökkenése
4572	tárgyi eszközök elszámolt terven felüli értékcsökkenése
4575	Adók, illetékek, hozzájárulások
4576	ebből: ingatlanokkal kapcsolatos adók, illetékek
4578	Áruk és szolgáltatások beszerzésekor fizetett ÁFA
4580	Tárgyi eszközök beszerzésekor fizetett ÁFA
4585	Különféle eddig nem említett egyéb ráfordítások (pl. tejkvóta)
4586	ebből: értékesített tárgyi eszközök nyilvántartási értéke
4587	ebből értékesített tenyészállatok könyv szerinti értéke
4589	EGYÉB RÁFORDÍTÁSOK ÖSSZESEN (4560+4561+4565+4575+4578+4580+4588)
4590	ÜZEMI KÖLTSÉGEK ÖSSZESEN (4499+4539+4559+4589)
4599	ÜZEMI TEVÉKENYSÉG EREDMÉNYE (4280+4590)
	PÉNZÜGYI MŰVELETEK BEVÉTELE:I
4601	Befektetett pénzügyi eszközök kamatai, árfolyamnyeresége
4605	Egyéb kapott kamatok és kamatjellegű bevételek
4608	Pénzügyi műveletek egyéb bevételei
4609	PÉNZÜGYI MŰVELETEK BEVÉTELEI ÖSSZESEN
	PÉNZÜGYI MŰVELETEK RÁFORDÍTÁSAI:
4611	Fizetendő kamatok és kamatjellegű ráfordítások
4612	ebből: föld- és épületvásárlásra felvett hitelek kamatai
4613	ebből földvásárlásra felvett hitelek kamatai
4618	egyéb hitelek kamatai
4628	Pénzügyi műveletek egyéb ráfordításai

<i>Kód</i>	<i>Megnevezés</i>
4629	<i>PÉNZÜGYI MŰVELETEK RÁFORDÍTÁSAI ÖSSZESEN (4611+4628)</i>
4630	PÉNZÜGYI MŰVELETEK EREDMÉNYE (4609-4629)
4639	SZOKÁSOS VÁLLALKOZÁSI EREDMÉNY (±4599+4630)
4641	<i>RENDKÍVÜLI BEVÉTELEK</i>
4645	<i>RENDKÍVÜLI RÁFORDÍTÁSOK</i>
4649	RENDKÍVÜLI EREDMÉNY (4641-4645)
4659	ADÓZÁS ELŐTTI EREDMÉNY (±4639±4649)
4669	<i>ADÓFIZETÉSI KÖTELEZETTSÉG</i>
4679	ADÓZOTT EREDMÉNY (±4659-4669)
4680	<i>Eredménytartalék igénybevétele osztalékra, részesedésre</i>
4690	<i>Jóváhagyott osztalék, részesedés</i>
4700	MÉRLEG SZERINTI EREDMÉNY (±4679+4680+4690)

Forrás: AGRÁRGAZDASÁGI KUTATÓ INTÉZET, 2004

6. melléklet: Eredménykimutatás az EU és Magyarország Tesztüzemi Rendszerében

Európai Unió	Magyarország
	+Értékesítés nettó árbevétele
	+Egyéb bevételek
	Bevételek
	±Aktivált saját teljesítmények
+Bruttó termelési érték	Bruttó termelési érték
+ Termelési- és költségtámogatás	
- Közbenső felhasználás	
a) Közvetlen költségek	Anyagjellegű ráfordítások
Vetőmag, palánta Tápanyag utánpótlás Növényvédelem Egyéb növénytermesztési költségek Takarmány a legeltetett állatállomány részére Takarmány sertések és szárnyasok részére Egyéb állattenyésztési költségek	Anyagköltségek Növénytermesztés anyagköltségei Állattenyésztés anyagköltségei Egyéb anyagköltségek Igénybevett szolgáltatások Egyéb szolgáltatások Eladott áruk beszerzési értéke Közvetített szolgáltatások értéke
b) Rezsiköltségek	
Gépek és épületek Energia Szerződés alapján nyújtott szolgáltatások Egyéb közvetlen költségek	Személyi jellegű ráfordítások
- Adók és ÁFA egyenleg	
= Bruttó hozzáadott érték vagy bruttó gazdálkodói jövedelem	
- Értékcsökkenés	Értékcsökkenés
= Nettó hozzáadott érték	Egyéb ráfordítások
+ Beruházási segély és támogatás	Üzemi költségek összesen
- Külső tényezők	Üzemi tevékenység eredménye
Fizetett munkabér Fizetett bérleti díj Fizetett kamat	Pénzügyi műveletek bevételei Pénzügyi műveletek ráfordításai
= Gazdálkodói jövedelem	Pénzügyi műveletek eredménye
	Szokásos vállalkozási eredmény
	Rendkívüli bevételek
	Rendkívüli ráfordítások
	Rendkívüli eredmény
	Adózás előtti eredmény
	Adófizetési kötelezettség
	Adózott eredmény
	Mérleg szerinti eredmény

Forrás: CSAJBOK, 2005.

7. melléklet: Az eredménykimutatás felépítése Nagy-Britanniában
Profit and loss statement (Total cost procedure, „A” version)

1.	Turnover (Forgalom)
2.	Change in stocks or finished goods and in work in progress (Készletek, késztermékek és félkész termékek állományváltozása)
3.	Own work capitalized (Saját teljesítmény aktivált értéke)
4.	Other operating income (Egyéb üzemi bevétel)
5.	(a) Raw materials and consumables (Anyag – és nyersanyag költség) (b) Other external charges (Egyéb felmerült költségek)
6.	Staff costs (Személyi jellegű ráfordítás) (a) Wages and salaries (Bérköltség) (b) Social security costs (Társadalombiztosítási járulékok) (c) Other pension costs (Egyéb járadékok)
7.	(a) Depreciation and other amounts written off tangible and intangible fixed assets (Értékcsökkenés és az ingó és ingatlan befektetett eszközök után leírt egyéb összegek) (b) Exceptional amounts written off current assets (A forgóeszközök kivételesen leírt összegei)
8.	Other operating charges (Egyéb üzemi költség)
9.	Income from shares in group undertakings (Kapcsolt vállalkozás részvényei után kapott bevétel)
10.	Income from participating interests / excluding group undertakings (Egyéb részesedési viszonyból származó bevétel)
11.	Income from other fix asset investments (Egyéb befektetett eszköz-beruházásból származó bevétel)
12.	Other interest receivable and similar income (Egyéb kapott kamatok és kamatjellegű bevételek)
13.	Amounts written off investments (Befektetések leírt összege)
14.	Interest payable and similar charges (Fizetendő kamatok és kamatjellegű ráfordítások)
15.	Tax on profit or loss on ordinary activities (A szokásos vállalkozási eredmény adója)
16.	Profit or loss on ordinary activities after taxation (Adózott szokásos vállalkozási eredmény)
17.	Extraordinary income (Rendkívüli bevétel)
18.	Extraordinary charges (Rendkívüli ráfordítás)
19.	Extraordinary profit or loss (Rendkívüli eredmény)

Forrás: LAIDER – DONAGHY, 1998

8. melléklet

Official Profitability Measures	
measure	definition
Net Profit <i>less</i> imputed value of unpaid labour BLSA <i>equals</i>	Surplus of financial benefits over financial costs
Occupier's Net Income <i>less</i> notional rent <i>plus</i> interest ownership charges (building depreciation, etc.) <i>equals</i>	Return to the farmer and spouse for their manual and managerial labour and on all their investment in the business
Net Farm Income <i>less</i> farmer and spouse labour <i>plus</i> paid management BLSA <i>equals</i>	Return to the farmer and spouse for their manual and managerial labour and on the tenant-type assets of the farm
Management and Investment Income	Return to management and on the tenant-type assets of the farm

Forrás: FLOREY, 2001

9. melléklet

Hivatalos jövedelmezőségi mértékek, mutatók

Mértékek	definíció
Nettó profit <i>mínusz</i> kifizetetlen munkaerő beszámított értéke BLSA (Aktivált saját teljesítmény) <i>egyenlő</i>	A pénzügyileg realizált bevételek költségeket meghaladó része
A tulajdonos, birtokos nettó jövedelme <i>mínusz</i> becsült bérleti díj <i>plusz</i> kamatok tulajdonost terhelő terhek (épületek értékcsökkenése, stb.) <i>egyenlő</i>	A farmernek és családjának fizikai és vezetői munkájukért és az üzletbe történő befektetéseikért kapott hozam
Nettó farm jövedelem <i>mínusz</i> a gazdálkodó és segítő családtagjai munkaerejének a díja <i>plusz</i> kifizetett vezetési (gazdálkodási) díjak, költségek BLSA (Aktivált saját teljesítmény) <i>egyenlő</i>	A farmernek és családjának fizikai és vezetői munkájukért kapott és a vállalkozás bérelt eszközein elért hozam
A vezetés a befektetés hozama, jövedelme	A vezetés, menedzsment hozama és a vállalkozás bérelt eszközein elért hozam

Forrás: FLOREY, 2001 alapján ORBÁN, 2002/a

10. melléklet

Farm level income indicators

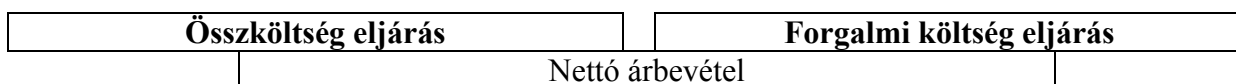
Bevétel (az állatállomány, valamint az állati és növényi eredetű termékek értékesítése és a különböző támogatások)

A farmgazdaságból
származó cash flow



Forrás: FLOREY, 2001 alapján ORBÁN, 2002/a

12. melléklet: A holland eredménykimutatás bemutatása



Saját termelésű készletek állományváltozása	Értékesítés elszámolt önköltsége (fizetett kamatok és értékcsökkenés nélkül)
Saját előállítású eszközök aktivált értéke	Bruttó eredmény
Egyéb bevételek	Forgalmazási költségek (beleértve az értékcsökkenést)
Bérek és fizetések	Igazgatási költségek
Társadalombiztosítási járulékok és nyugdíjbiztosítási járulékok	Egyéb bevételek
Anyagköltség és fogyasztási cikkek	
Egyéb külső költségek	
Tárgyi eszközök és immateriális javak értékcsökkenése	
Forgóeszközök kivételes értékvesztése	
Egyéb ráfordítások	

Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye
Kamat- és kamatjellegű bevételek
Kamat- és kamatjellegű ráfordítások
Pénzügyi bevételek és ráfordítások
Szokásos vállalkozási eredmény adófizetés előtt
Szokásos vállalkozási eredmény adója
Egyéb részesedésből származó eredmény
Szokásos vállalkozási eredmény
Rendkívüli bevétel
Rendkívüli ráfordítás
Rendkívüli eredmény adófizetés előtt
Rendkívüli eredmény adója
Rendkívüli eredmény
Adózott eredmény
Kisebbségi érdekeltség
Nettó eredmény

Forrás: Saját feldolgozás MERTENS, 1997 alapján

13. melléklet: A jövedelem kimutatásának mintaformátuma mezőgazdasági vállalkozások esetén Hollandiában

Bevételek
Növényi termékek készpénzes értékesítése
Állati termékek készpénzes értékesítése
Készletváltozások növényi termékeknél
Készletváltozások állati termékeknél
Állami támogatások
Saját nevelésű tenyészállatok értékváltozása
Tenyészállatok értékesítésének nyeresége, vesztesége
Követelések változása
Egyéb bevételek
Bevételek összesen
Költségek, ráfordítások
Vásárolt takarmány és gabona
Vásárolt (nem tenyész) állatok
Egyéb készpénzes kiadások
Növénytermeléshez kapcsolódó
Állattenyésztéshez kapcsolódó
Üzemanyag
Bér
Javítás, fenntartás
Biztosítás
Egyéb
Kötelezettségek állományváltozása
Előre fizetett költségek változása
Értékcsökkenés
Működési költségek összesen
Készpénzes kamatfizetés
Fizetendő kamatok állományának változása
Kamatköltségek összesen
Költségek, ráfordítások összesen
Nettó jövedelem működési tevékenységből
Befektetett eszközök értékesítéséből származó nyereség/veszteség
Gépek értékesítése
Földértékesítés
Egyéb
Nettó mezőgazdasági tevékenységből származó jövedelem

Forrás: KAY és EDWARDS, 1994/c

14. melléklet: Eredménykategóriák a holland Tesztüzemi Rendszerben

+Nettó eredmény
+A gazdálkodó számított munkabére
=A gazdálkodó munkajövedelme

+Számított kamatköltségek
+Számított bérleti díjak
-gazdasági épületek értékcsökkenése
-a tulajdonosok egyéb költségei
-fizetett kamatok (hitelek után)
=A nettó vagyon jövedelme

+A gazdálkodó munkajövedelme
+Rendkívüli gazdálkodói eredmény
+A nettó vagyon jövedelme
+A családtagok számított munkajövedelme
=Családi jövedelem

+Nem mezőgazdasági eszközökből származó jövedelem
+Nem mezőgazdasági munkavégzésből származó jövedelem
+Társadalombiztosításból származó jövedelem
+Egyéb, nem mezőgazdaságból származó jövedelem
=Nem gazdálkodási tevékenységből származó jövedelem

+Családi jövedelem
+Nem gazdálkodási tevékenységből származó jövedelem
=Családi összjövedelem

+Családi összjövedelem
- Fizetett adók és szociális juttatások
+Kapott befektetési prémiumok
=Szabadon felhasználható jövedelem

+Családtagoknak fizetett bérek
+Egyéb családi fogyasztás
=Családi összfogyasztás

+Szabadon felhasználható jövedelem
- Családi összfogyasztás
= Megtakarítások

Forrás: LEI, 2004 és DIJK – DOUMA – VLIET, 1997

15. melléklet: A vizsgált eredménykimutatások összehasonlítása

MAGYAR EREDMÉNYKIMUTATÁS	IAS	ANGOL EREDMÉNYKIMUTATÁS	HOLLAND EREDMÉNYKIMUTATÁS
I. ÉRTÉKESÍTÉS NETTÓ ÁRBEVÉTELE	Revenue (Árbevétel)	1. Turnover (Forgalom)	Nettó árbevétel
Saját termelésű készletek állományváltozása	Changes in inventories of finish goods and work in progress (A késztermékek és a befejezetlen termelés állományának változása)	2. Change in stocks of finished goods and in work in progress (Készletek, késztermékek és félkész termékek állományváltozása)	Saját termelésű készletek állományváltozása
Saját előállítású eszközök aktivált értéke		3. Own work capitalized (Saját teljesítmény aktivált értéke)	Saját előállítású eszközök aktivált értéke
II. AKTIVÁLT SAJÁT TELJ.-EK ÉRTÉKE			
III. EGYÉB BEVÉTELEK	Other operating income (Egyéb bevételek)	4. Other operating income (Egyéb üzemi bevétel)	Egyéb bevételek
IV. ANYAGJELLEGŰ RÁFORDÍTÁSOK	Raw materials and consumables used (Anyagjellegű ráfordítások)	5. (a) Raw materials and consumables (Anyag – és nyersanyag költség)	Anyagköltség és fogyasztási cikkek
		(b) Other external charges (Egyéb felmerült költségek)	Egyéb külső költségek
V. SZEMÉLYI JELLEGŰ RÁFORDÍTÁSOK	Staff costs (Személyi jellegű ráfordítások)	6. Staff costs (Személyi jellegű ráfordítás)	Bérek és fizetések
			Társadalombiztosítási járulékok
VI. ÉRTÉKCSÖKKENÉSI LEÍRÁS	Depreciation and amortization expenses (Értékcsökkenési leírások)	7. (a) Depreciation and other amounts written off tangible and intangible fixed assets (Értékcsökkenés és az ingó és ingatlan befektetett eszközök után leírt egyéb összegek)	Tárgyi eszközök és immateriális javak értékcsökkenése
		(b) Exceptional amounts written off current assets (Forgóeszközök kivételes leírása)	Forgóeszközök kivételes értékvesztése

MAGYAR EREDMÉNYKIMUTATÁS	IAS	ANGOL EREDMÉNYKIMUTATÁS	HOLLAND EREDMÉNYKIMUTATÁS
VII. EGYÉB RÁFORDÍTÁSOK	Other operating expenses (Egyéb ráfordítások)	8. Other operating charges (Egyéb üzemi költség)	Egyéb ráfordítások
	Profit or loss an sale of discontinuing operations (Meggzúntetendő tevékenységek eredménye)		
A. ÜZEMI (üzleti) TEVÉKENYSÉG EREDMÉNYE (I±II+III-IV--V-VI- VII)	OPERATING PROFIT (ÜZEMI EREDMÉNY)		ÜZEMI TEVÉKENYSÉG EREDMÉNYE
Kapott (járó) osztalék és részesedés		9. Income from shares in group undertakings (Kapcsolt vállalkozás részvényei után kapott bevétel)	Kamat- és kamatjellegű bevételek
		10. Income from participating interests / excluding group undertakings (Egyéb részesedési viszonyból származó bevétel)	Kamat- és kamatjellegű ráfordítások
Részesedések értékesítésének árfolyamnyeresége			
Befektetett pü. eszközök kamatai, árfolyamnyeresége		11. Income from other fix asset investments (Egyéb befektetett eszköz-beruházásból származó bevétel)	
Egyéb kapott (járó) kamatok és kamatjellegű bevételek		12. Other interest receivable and similar income (Egyéb kapott kamatok és kamatjellegű bevételek)	
Pénzügyi műveletek egyéb bevételei			
VIII. PÉNZÜGYI MŰVELETEK BEVÉTELEI			
Befektetett pénzügyi eszközök árfolyamvesztesége		13. Amounts written off investments (Befektetések leírt összege)	

MAGYAR EREDMÉNYKIMUTATÁS	IAS	ANGOL EREDMÉNYKIMUTATÁS	HOLLAND EREDMÉNYKIMUTATÁS
Fizetendő kamatok és kamatjellegű ráfordítások		14. Interest payable and similar charges (Fizetendő kamatok és kamatjellegű ráfordítások)	
Részesedések, értékpapírok, bankbetétek értékvesztése			
Pénzügyi műveletek egyéb ráfordításai			
IX. PÉNZÜGYI MŰVELETEK RÁFORDÍTÁSAI (18.+19.+20.+21.)			
B. PÉNZÜGYI MŰVELETEK EREDMÉNYE (VIII.-IX.)	Finance costs (Pénzügyi műveletek eredménye a kapcsolt vállalatok nélkül)		Pénzügyi bevételek és ráfordítások
	Income from associates (Kapcsolt vállalatok hozzájárulása az eredményhez)		
C. SZOKÁSOS VÁLLALKOZÁSI EREDMÉNY (±A.±B.)			Szokásos vállalkozási eredmény adófizetés előtt
			Szokásos vállalkozási eredmény adója
			Egyéb részesedésből származó eredmény
			SZOKÁSOS VÁLLALKOZÁSI EREDMÉNY
X. RENDKÍVÜLI BEVÉTELEK			Rendkívüli bevétel
XI. RENDKÍVÜLI RÁFORDÍTÁSOK			Rendkívüli ráfordítás
			Rendkívüli eredmény adófizetés előtt
			Rendkívüli eredmény adója
D. RENDKÍVÜLI EREDMÉNY (X.- XI.)			RENDKÍVÜLI EREDMÉNY
E. ADÓZÁS ELŐTTI EREDMÉNY (±C±D)	PROFIT OR LOSS BEFORE TAX (Adózás előtti eredmény)		

MAGYAR EREDMÉNYKIMUTATÁS	IAS	ANGOL EREDMÉNYKIMUTATÁS	HOLLAND EREDMÉNYKIMUTATÁS
XII. Adófizetési kötelezettség	Income tax expense (Nyereségadó)	15. Tax on profit/ loss on ordinary activities (A szokásos vállalkozási eredmény adója)	
F. ADÓZOTT EREDMÉNY (±E-XII)	PROFIT OR LOSS AFTER TAX (Adózás utáni eredmény)		ADÓZOTT EREDMÉNY
Eredménytart. igénybevétele osztalékra, stb			
Jóváhagyott osztalék, részesedés	Minority interest (Kisebbségi részvényesek részesedése az eredményből)		Kisebbségi érdekeltség
	PROFIT OR LOSS FROM ORDINARY ACTIVITIES (Szokásos vállalkozási tevékenység eredménye)	16. PROFIT OR LOSS ON ORDINARY ACTIVITIES (Adózott szokásos vállalkozási eredmény)	NETTÓ EREDMÉNY
		17. Extraordinary income (Rendkívüli bevétel)	
		18. Extraordinary charges (Rendkívüli ráfordítás)	
	Extraordinary items (Rendkívüli eredmény)	19. Extraordinary profit or loss (Rendkívüli eredmény)	
		20. Tax on extraordinary profit or loss (A rendkívüli eredmény adója)	
		21. Other taxes not shown under the above items (A fenti tételek között nem szereplő egyéb adók)	
G. MÉRLEG SZERINTI EREDMÉNY (±F.+22.-23.)	NET PROFIT OR LOSS FOR THE PERIOD (A beszámolási időszak eredménye)	PROFIT OR LOSS FOR THE FINANCIAL YEAR (Mérleg szerinti eredmény)	

Forrás: Saját feldolgozás

16. melléklet: A vizsgált tesztüzemi eredménykimutatások összehasonlítása

MSZIH	FADN	LEI
ÉRTÉKESÍTÉS NETTÓ ÁRBEVÉTELE		
benne: A család saját fogyasztása		
Saját termelésű készletek állományváltozása		
Saját nevelésű tenyészállatok aktivált értéke		
AKTIVÁLT SAJÁT TELJ.-EK ÉRTÉKE		
EGYÉB BEVÉTELEK		
BRUTTÓ TERMELÉSI ÉRTÉK	BRUTTÓ TERMELÉSI ÉRTÉK	
	+ Termelési- és költségtámogatás	
ANYAGJELLEGŰ RÁFORDÍTÁSOK	- Közbenső felhasználás	
	BRUTTÓ HOZZÁADOTT ÉRTÉK vagy BRUTTÓ GAZDÁLKODÓI JÖVEDELEM	
SZEMÉLYI JELLEGŰ RÁFORDÍTÁSOK		
ÉRTÉKCSÖKKENÉSI LEÍRÁS	- Értékcsökkenés	
	NETTÓ HOZZÁADOTT ÉRTÉK	
EGYÉB RÁFORDÍTÁSOK		
benne: A család saját fogyasztása	+ Beruházási segély és támogatás	
	- Külső tényezők	
	Fizetett munkabér	
	Fizetett bérleti díj	
ÜZEMI TEVÉKENYSÉG EREDMÉNYE	Fizetett kamat	
	GAZDÁLKODÓI JÖVEDELEM, ÜZEMI JÖVEDELEM	+NETTÓ EREDMÉNY
Befektetett pénzügyi eszközök kamatai, árfolyamnyeresége		+A gazdálkodó számított munkabére
Egyéb kapott kamatok és kamatjellegű bevételek		A gazdálkodó munkajövedelme
Pénzügyi műveletek egyéb bevételei		
PÉNZÜGYI MŰVELETEK BEVÉTELEI ÖSSZESEN		+Számított kamatköltségek
Fizetendő kamatok és kamatjellegű ráfordítások		+Számított bérleti díjak
Pénzügyi műveletek egyéb ráfordításai		-gazdasági épületek értékcsökkenése
PÉNZÜGYI MŰVELETEK RÁFORDÍTÁSAI ÖSSZESEN		-a tulajdonosok egyéb költségei
PÉNZÜGYI MŰVELETEK EREDMÉNYE		-fizetett kamatok (hitelek után)
SZOKÁSOS VÁLLALKOZÁSI EREDMÉNY		A Nettó vagyon jövedelme
RENDKÍVÜLI BEVÉTELEK		
RENDKÍVÜLI RÁFORDÍTÁSOK		+A gazdálkodó munkajövedelme
RENDKÍVÜLI EREDMÉNY (4641-4645)		+Rendkívüli gazdálkodói eredmény
		+A nettó vagyon jövedelme
ADÓZÁS ELŐTTI EREDMÉNY		
ADÓFIZETÉSI KÖTELEZETTSÉG		+A családtagok számított munkajövedelme
ADÓZOTT EREDMÉNY		Családi jövedelem

MSZIH	FADN	LEI
Eredménytartalék igénybevétele osztalékra, részesedésre		
Jóváhagyott osztalék, részesedés		+Nem mezőgazdasági eszközökből származó jövedelem
MÉRLEG SZERINTI EREDMÉNY		+Nem mezőgazdasági munkavégzésből származó jövedelem
		+Társadalombiztosításból származó jövedelem
		+Egyéb, nem mezőgazdaságból származó jövedelem
		Nem gazdálkodási tevékenységből származó jövedelem
		+Családi jövedelem
		+Nem gazdálkodási tevékenységből származó jövedelem
		Családi összjövedelem
		+Családi összjövedelem
		- Fizetett adók és szociális juttatások
		+Kapott befektetési prémiumok
		Szabadon felhasználható jövedelem
		+Családtagoknak fizetett bérek
		+Egyéb családi fogyasztás
		Családi összfogyasztás
		+Szabadon felhasználható jövedelem
		- Családi összfogyasztás
		Megtakarítások

Forrás: Saját feldolgozás

17. melléklet: A modellvállalkozás kiinduló adatai

Adat, mutató	Mértékegység	Egyéni gazdaság	Társas vállalkozás
Összes terület	ha/üzem	40,58	707,73
ebből bérelt terület	ha/üzem	14,71	689,31
Mezőgazdasági terület (MT)	ha/üzem	39,37	445,49
ebből szántó	ha/üzem	31,92	398,6
gyep	ha/üzem	5,47	30,28
szőlő, gyümölcsös	ha/üzem	1,98	16,61
Vetésterület összesen	ha/üzem	31,08	389,31
Parlagterület	ha/üzem	0,83	8,5
Állatállomány	sz.á./100 ha MT	22,74	22,4
ebből szarvasmarha	sz.á./100 ha MT	7,2	9,45
sertés	sz.á./100 ha MT	4,11	6,67
juh	sz.á./100 ha MT	8,44	0,96
baromfi	sz.á./100 ha MT	2,75	5,29
Értékesítés nettó árbevétele	1000 Ft/ha MT	188,95	351,06
ebből szántóföldi növertm., gyepgazd.	1000 Ft/ha MT	78,94	97,33
állattenyésztés	1000 Ft/ha MT	64,25	113,26
kertészet	1000 Ft/ha MT	17,61	0,9
gyümölcstermelés	1000 Ft/ha MT	11,9	9,39
szőlő- és bortermelés	1000 Ft/ha MT	8,78	21,42
mezőgazdasági szolgáltatások	1000 Ft/ha MT	4,74	25,56
erdő- és vadgazdálkodás	1000 Ft/ha MT	0,11	15,55
Egyéb bevételek	1000 Ft/ha MT	30,07	51,43
ebből agrártámogatások	1000 Ft/ha MT	15,03	31,95
Aktivált saját teljesítmények	1000 Ft/ha MT	11,66	25,05
ebből saját előáll. eszk. állományvált.	1000 Ft/ha MT	7,14	23,4
saját term. készlet állományvált.	1000 Ft/ha MT	4,52	1,65
Bruttó termelési érték	1000 Ft/ha MT	230,68	427,54
Anyagköltség	1000 Ft/ha MT	118,7	184,42
ebből növertm. közvetlen anyagktg.-ei	1000 Ft/ha MT	44,88	51,39
állatteny. közvetlen anyagktg.-ei	1000 Ft/ha MT	41,32	76,84
egyéb anyagköltségek	1000 Ft/ha MT	32,47	55,36
Személyi jellegű ráfordítások	1000 Ft/ha MT	24,38	59,47
ebből bérköltség	1000 Ft/ha MT	19,34	40,61
személyi jellegű egyéb kifizetés	1000 Ft/ha MT	0,4	3,78
Értékcsökkenési leírás	1000 Ft/ha MT	26,71	31,37
ebből épületek, építmények	1000 Ft/ha MT	2,3	3,6
gépek, berendezések, járművek	1000 Ft/ha MT	19,05	17,1
Igénybevett szolgáltatások költségei	1000 Ft/ha MT	26,32	64,28
Üzemi költségek	1000 Ft/ha MT	214,6	420,74
Üzemi tevékenység eredménye	1000 Ft/ha MT	16,08	6,8
Pénzügyi műveletek eredménye	1000 Ft/ha MT	-3,03	-13,17
Szokásos vállalkozási eredmény	1000 Ft/ha MT	13,05	-6,37
Rendkívüli eredmény	1000 Ft/ha MT	0,04	3,89
Adózás előtti eredmény	1000 Ft/ha MT	13,09	-2,48

Forrás: KESZTHELYI – KOVÁCS, 2004/a

18. melléklet: A modellvállalkozás jövedelmének levezetése az IAS által ajánlott eredménykimutatás alapján

	Egyéni gazdaságok	Társas vállalkozások
Revenue (Árbevétel)	7 293	156 195
Other operating income (Egyéb bevételek)	1 170	22 695
Changes in inventories of finish goods and work in progress (A késztermékek és a befejezetlen termelés állományának változása)	668	13 025
Raw materials and consumables used (Anyagjellegű ráfordítások)	5 811	112 915
Staff costs (Személyi jellegű ráfordítások)	936	26 700
Depreciation and amortization expenses (Értécsökkenési leírások)	1 053	13 795
Other operating expenses (Egyéb ráfordítások)	507	33 490
Profit or loss an sale of discontinuing operations (Meggzűntetendő tevékenységek eredménye)		
Operating profit (Üzemi eredmény)	824	5 015
Finance costs (Pénzügyi műveletek eredménye a kapcsolt vállalatok nélkül)	-117	-5 785
Income from associates (A kapcsolt vállalatok eredményhez való hozzájárulása)		
Profit or loss before tax (Adózás előtti eredmény)	707	-770
Income tax expense (Nyereségadó)		0
Profit or loss after tax (Adózás utáni eredmény)	707	-770
Minority interest (Kisebbségi részvényesek részesedése az eredményből)	0	0
Profit or loss from ordinary activities (Szokásos vállalkozási tevékenység eredménye)	707	-770
Extraordinary items (Rendkívüli eredmény)	39	1 780
Net profit or loss for the period (A beszámolási időszak eredménye)	746	1 010
Earnings per share (Részvényegységre jutó eredmény)		

Forrás: Saját számítások

19. melléklet: A modellvállalkozás jövedelmének levezetése a magyar eredménykimutatás alapján

Tétel-szám	A tétel megnevezése	Tárgyév	
a	b	egyéni gazdaság	társas vállalkozás
1.	Belföldi értékesítés nettó árbevétele	7 293	156 195
2.	Export értékesítés nettó árbevétele		
I.	ÉRTÉKESÍTÉS NETTÓ ÁRBEVÉTELE (1.+2.)	7 293	156 195
3.	Saját termelésű készletek állományváltozása	195	890
4.	Saját előállítású eszközök aktivált értéke	473	12 135
II.	AKTIVÁLT SAJÁT TELJ.-EK ÉRTÉKE (3.+4.)	668	13 025
III.	EGYÉB BEVÉTELEK	1 170	22 695
III/a.	Ebből: visszaírt értékvesztés		
5.	Anyagköltség	4 641	81 435
6.	Igénybe vett szolgáltatások értéke	858	24 925
7.	Egyéb szolgáltatások értéke	156	3 555
8.	Eladott áruk beszerzési értéke	0	
9.	Eladott (közvetített) szolgáltatások értéke	0	
IV.	ANYAGJELLEGŰ RÁFORDÍTÁSOK (5.+6.+7.+8.+9.)	5 655	109 915
10.	Béreköltség	741	18 245
11.	Személyi jellegű egyéb kifizetések	39	1 780
12.	Bérfizetések	156	6 675
V.	SZEMÉLYI JELLEGŰ RÁFORDÍTÁSOK (10.+11.+12.)	936	26 700
VI.	ÉRTÉKCSÖKKENÉSI LEÍRÁS	1 053	13 795
VII.	EGYÉB RÁFORDÍTÁSOK	663	36 490
VII/a.	Ebből: értékvesztés	195	4 000
A.	ÜZEMI (üzleti)TEVÉKENYSÉG EREDMÉNYE(I+II+III-IV-V-VI-VII)	824	5 015
13.	Kapott (járó) osztalék és részesedés	0	0
13/a.	Ebből: kapcsolt vállalkozástól kapott		
14.	Részesedések értékesítésének árfolyamnyeresége	0	0
14/a.	Ebből: kapcsolt vállalkozástól kapott		
15.	Befektetett pü. eszközök kamatai, árfolyamnyeresége	0	1 000
15/a.	Ebből: kapcsolt vállalkozástól kapott		
16.	Egyéb kapott (járó) kamatok és kamatjellegű bevétele	234	1 500
16/a.	Ebből: kapcsolt vállalkozástól kapott		
17.	Pénzügyi műveletek egyéb bevételei	0	300
VIII.	PÉNZÜGYI MŰVELETEK BEVÉTELEI (13.+14.+15.+16.+17.)	234	2 800
18.	Befektetett pénzügyi eszközök árfolyamvesztése		
18/a.	Ebből: kapcsolt vállalkozásnak adott		
19.	Fizetendő kamatok és kamatjellegű ráfordítások	350	8 000
19/a.	Ebből: kapcsolt vállalkozásnak adott		
20.	Részesedések, értékpapírok, bankbetétek értékvesztése		
21.	Pénzügyi műveletek egyéb ráfordításai	1	585
IX.	PÉNZÜGYI MŰVELETEK RÁFORDÍTÁSAI (18.+19.+20.+21.)	351	8 585
B.	PÉNZÜGYI MŰVELETEK EREDMÉNYE (VIII.-IX.)	-117	-5 785
C.	SZOKÁSOS VÁLLALKOZÁSI EREDMÉNY (±A.±B.)	707	-770
X.	RENDKÍVÜLI BEVÉTELEK	39	3 780
XI.	RENDKÍVÜLI RÁFORDÍTÁSOK	0	2 000
D.	RENDKÍVÜLI EREDMÉNY (X.-XI.)	39	1 780
E.	ADÓZÁS ELŐTTI EREDMÉNY (±C±D)	746	1 010
XII.	Adófizetési kötelezettség		
F.	ADÓZOTT EREDMÉNY (±E-XII)	746	1 010
22.	Eredménytart. igénybevétele osztalékra, részesedésre	0	
23.	Jóváhagyott osztalék, részesedés	0	0
G.	MÉRLEG SZERINTI EREDMÉNY (±F.+22.-23.)	746	1 010

Forrás: Saját számítások

20. melléklet: A modellvállalkozás jövedelmének levezetése az angol eredménykimutatás alapján

	Egyéni gazdaság	Társas vállalkozás
1. Turnover (Forgalom)	7 293	156 195
2. Change in stocks or finished goods and in work in progress (Készletek, késztermékek és félkész termékek állományváltozása)	195	890
3. Own work capitalized (Saját teljesítmény aktivált értéke)	473	12 135
4. Other operating income (Egyéb üzemi bevétel)	1 170	22 695
5. (a) Raw materials and consumables (Anyag – és nyersanyag költség)	4 641	81 435
(b) Other external charges (Egyéb felmerült költségek)	1 014	28 480
6. Staff costs (Személyi jellegű ráfordítás)	936	26 700
(a) Wages and salaries (Béreköltség)	780	20 025
(b) Social security costs (Társadalombiztosítási járulékok)	156	6 675
(c) Other pension costs (Egyéb járadékok)		
7. (a) Depreciation and other amounts written off tangible and intangible fixed assets (Értékcsökkenés és ingó/ingatlan befektetett eszközök után leírt egyéb összeg)	1 053	14 795
(b) Exceptional amounts written off current assets (A forgóeszközök kivételesen leírt összegei)	195	3 500
8. Other operating charges (Egyéb üzemi költség)	468	31 990
9. Income from shares in group undertakings (Kapcsolt vállalkozás részvényei után kapott bevétel)		
10. Income from participating interests / excluding group undertakings (Egyéb részesedési viszonyból származó bevétel)		
11. Income from other fix asset investments (Egyéb befektetett eszköz-beruházásból származó bevétel)		1 000
12. Other interest receivable and similar income (Egyéb kapott kamatok és kamatjellegű bevételek)	234	1 800
13. Amounts written off investments (Befektetések leírt összege)		
14. Interest payable and similar charges (Fizetendő kamatok/kamatjellegű ráfordítások)	351	8 585
15. Tax on profit or loss on ordinary activities (Szokásos vállalkozási eredmény adója)		
16. Profit or loss on ordinary activities after taxation (Adózott szokásos vállalkozási eredmény)	707	-770
17. Extraordinary income (Rendkívüli bevétel)	39	3 780
18. Extraordinary charges (Rendkívüli ráfordítás)	0	2 000
19. Extraordinary profit or loss (Rendkívüli eredmény)	39	1 780
20. Tax on extraordinary profit or loss (A rendkívüli eredmény adója)		
21. Other taxes not shown under the above items (A fenti tételek között nem szereplő egyéb adók, osztalékok)	0	0
Profit or loss for the financial year (Mérleg szerinti eredmény)	746	1 010

Forrás: Saját számítások

21. melléklet: A modellvállalkozás jövedelmének levezetése a holland eredménykimutatás alapján

		Egyéni gazdaság	Társas vállalkozás
1.	Nettó árbevétel	7 293	156 195
2.	Saját termelésű készletek állományváltozása	195	890
3.	Saját előállítású eszközök aktivált értéke	473	12 135
4.	Egyéb bevételek	1 170	22 695
5.	Bérek és fizetések	780	20 025
6.	Társadalombiztosítási járulékok	156	6 675
7.	Anyagköltség és fogyasztási cikkek	4 641	81 435
8.	Egyéb külső költségek	1 014	28 480
9.	Tárgyi eszközök és immateriális javak értékcsökkenése	1 053	13 795
10.	Forgóeszközök kivételes értékvesztése	195	4 000
11.	Egyéb ráfordítások	468	32 490
12.	Üzemi tevékenység eredménye	824	5 015
13.	Kamat- és kamatjellegű bevételek	234	2 800
14.	Kamat- és kamatjellegű ráfordítások	351	8 585
15.	Pénzügyi bevételek és ráfordítások	-117	-5 785
16.	Szokásos vállalkozási eredmény adófizetés előtt	707	-770
17.	Szokásos vállalkozási eredmény adója		0
18.	Egyéb részesedésből származó eredmény		
19.	Szokásos vállalkozási eredmény	707	-770
20.	Rendkívüli bevétel	39	3 780
21.	Rendkívüli ráfordítás	0	2 000
22.	Rendkívüli eredmény adófizetés előtt	39	1 780
23.	Rendkívüli eredmény adója		
24.	Rendkívüli eredmény	39	1 780
25.	Adózott eredmény	746	1 010
26.	Kisebbségi érdekelttség	0	0
27.	Nettó eredmény	746	1 010

Forrás: Saját számítások

**22. melléklet: A modellvállalkozás jövedelmének levezetése a magyar
tesztüzemi rendszerben (MSZIH)**

<i>Kód</i>	<i>Megnevezés</i>	<i>Egyéni gazdaság</i>	<i>Társas gazdaság</i>
		<i>Tárgyév</i>	
	<i>Értékesítés nettó árbevétele:</i>		
4001	<i>Szántóföldi növénytermesztés, gyepgazdálkodás</i>	3 081	43 165
4009	<i>Állattenyésztés (állatok és állati termékek)</i>	2 496	50 285
4021	<i>Kertészeti termelés</i>	702	445
4065	<i>Gyümölcsstermesztés</i>	468	4 005
4069	<i>Szőlő- és bortermelés</i>	351	9 345
4081	<i>Mezőgazdasági szolgáltatások árbevétele</i>	195	11 570
4091	<i>Erdőgazdálkodás árbevételei</i>		4 450
4095	<i>Vadgazdálkodás árbevétele</i>		2 670
4098	<i>Falusi turizmusból származó árbevételek</i>		1 600
4099	<i>A család saját fogyasztása</i>	78	0
4100	<i>Természetbeni juttatások értéke családtagoknak, munkavállalóknak</i>		
4115	<i>Eladott mezőgazdasági áruk bevételei</i>		23 500
4198	<i>Egyéb árbevételek (a tejkvóta is ide tartozik)</i>		5 160
4199	ÉRTÉKESÍTÉS NETTÓ ÁRBEVÉTELE ÖSSZESEN (4001+4009+4021+4065-től 4081- ig+4091-től 4198-ig)	7 371	156 195
	<i>EGYÉB BEVÉTELEK:</i>		
4211	<i>Értékesített immateriális javak, tárgyi eszközök bevétele</i>	585	8 455
4212	<i>Káreseményekkel kapcs. kapott vagy visszaigazolt bevételek</i>		
4213	<i>Kapott kötbérek, fekbérek, késedelmi kamatok, kártérítések</i>		
4214	<i>Céltartalék felhasználása</i>		
4215	<i>Visszaírt értékvesztés, terven felüli értékcsökkenés</i>		
4221	<i>Visszaírt értéktartás nélküli támogatások</i>	585	14 240
4222	ebből: bevételt növelő, illetve a termelési költségeket csökkentő közvetlen termelői támogatás	450	8 500
4223	éven belüli lejáratú hitel kamattámogatása	40	2 100
4225	éven túli lejáratú hitel kamattámogatása	45	2 200
4231	<i>Támogatások helyesbítése az előző évekkel kapcsolatban</i>		
4232	<i>Kapott kompenzációs felár</i>		
4233	<i>Földterület bérbeadásából származó bevételek</i>		
4248	<i>Az eddigiekben nem említett egyéb bevételek</i>		
4249	EGYÉB BEVÉTELEK ÖSSZESEN	1 170	22 695
4250	BEVÉTELEK MINDÖSSZESEN (4199+4249)	8 541	178 890
4251	<i>Saját nevelésű tenyészállatok aktivált értéke</i>	273	10 235
4255	<i>Saját termelésű készletek állományváltozása</i>	195	890

4279	AKTIVÁLT SAJÁT TELJESÍTMÉNYEK ÉRTÉKE (4251+4255)	468	11 125
4280	BRUTTÓ TERMELESI ÉRTÉK (4250+4279)	9 009	190 015
	ANYAGJELLEGŰ RÁFORDÍTÁSOK		
	Kiemelt anyagköltségek a növénytermesztésben (ideértve a szőlő-, gyümölcs- és zöldségtermesztést is)		
4281	Vásárolt vetőmag, szaporítóanyag	741	6 675
4285	Műtrágyák	468	6 675
4287	Növényvédőszer	468	7 565
4288	A növénytermesztés egyéb közvetlen anyagköltségei	39	1 780
4289	4281-től 4288-ig összesen	1 716	22 695
	Kiemelt anyagköltségek az állattenyésztésben (halászat is):		
4291	Állatvásárlás	429	6 230
4295	Vásárolt abrak költsége szarvasmarháknak	0	
4301	Vásárolt szálas és lédús takarmány költsége szarvasmarháknak	458	11 222
4305	Vásárolt abrak költsége lovaknak	0	225
4311	Vásárolt szálas és lédús takarmány költsége lovaknak	0	225
4315	Vásárolt abrak költsége juhoknak és kecskéknak	0	561
4321	Vásárolt szálas és lédús takarmány költsége juhoknak és kecskéknak	458	561
4325	Vásárolt sertéstakarmány költsége	150	7 855
4331	Vásárolt baromfitakarmány költsége	0	5 610
4335	Vásárolt takarmány költsége egyéb állatfajoknak	0	
4348	Az állattenyésztés egyéb közvetlen anyagköltségei	104	1 776
4349	4291-től 4348-ig összesen	1 599	34 265
	Egyéb eddig el nem számolt anyagköltség a mg- i tevékenységben (erdő- és vadgazdálkodás nélkül)		
4351	Fűtőanyag	78	1 780
4355	Áramdíj	78	1 780
4361	Vízdíj	78	1 780
4365	Hajtó- és kenőanyag	741	9 790
4371	Gépalkatrészek, gépek karbantartásához használt egyéb anyagok	156	4 673
4375	Gazdasági épületek és meliorációs létesítmények folyó karbantartásához használt anyagok	156	4 673
4388	További egyéb anyagköltség	39	
4389	4351-től 4388-ig összesen	1 326	24 475
4391	Anyagköltségek az erdőgazdálkodásban		
4398	Anyagköltségek a vadgazdálkodásban		
4399	ANYAGKÖLTSÉGEK a mg-i, erdő- és vadgazd- i, halászati tevékenységben (4289+4389+4391+4398)	4 641	81 435
	IGÉNYBEVETT SZOLGÁLTATÁSOK KÖLTSÉGEI:		

4401	A növénytermesztés által közvetlenül igénybevett szolgáltatások (bérszáritás is!, de mg. gépi munka nem!)	78	4 500
4402	Az állattenyésztés által közvetlenül igénybevett szolgáltatások	78	4 500
4403	Az erdőgazdálkodás által közvetlenül igénybevett szolgáltatások	0	1 000
4404	A vadgazdálkodás által közvetlenül igénybevett szolgáltatások	0	1 000
4405	Szállítás-rakodás, raktározás költségei	39	1 400
4406	Bérleti díjak	117	4 450
4407	ebből: fizetett földbérleti díjak	117	4 450
4409	Karbantartási költségek	78	3 000
4415	Hirdetés, reklám, propaganda költségek	0	225
4421	Oktatás és továbbképzés költségei	0	225
4425	Utazási és kiküldetési költségek (napidíj nélkül)	39	1 300
4435	Könyvviteli szolgáltatás költségei	0	500
4441	Egyéb igénybevett szolgáltatások költségei:	429	2 825
4448	ebből: bérvállalkozók által a földterületen végzett mg-i gépi munka és gépbérlet	429	2 225
			600
4449	IGÉNYBEVETT SZOLGÁLTATÁSOK KÖLTSÉGE ÖSSZESEN (4401-től 4406-ig+4409+4415+4421+4425+4435+4441)	858	24 925
4451	Hatósági, igazgatási, szolgáltatási díjak, illetékek	39	500
4455	Pénzügyi, befektetési szolgáltatások díja	39	445
4461	Biztosítási díjak	78	2 225
4485	Különféle egyéb szolgáltatások költségei	0	385
4489	EGYÉB SZOLGÁLTATÁSOK KÖLTSÉGEI ÖSSZESEN (4451+4455+4461+4485)	156	3 555
4491	ELADOTT ÁRUK BESZERZÉSI ÉRTÉKE		
4498	ELADOTT (KÖZVETÍTETT) SZOLGÁLTATÁSOK ÉRTÉKE	0	
4499	ANYAGJELLEGŰ RÁFORDÍTÁSOK ÖSSZESEN (4399+4449+4491+4498)	5 655	109 915
4501	Bérköltség	741	18 245
4515	Személyi jellegű egyéb kifizetések	39	1 780
4538	Bérráulékok	156	6 675
	SZEMÉLYI JELLEGŰ RÁFORDÍTÁSOK ÖSSZESEN	936	26 700
	ÉRTÉKCSÖKKENÉSI LEÍRÁS:		
4541	Immateriális javakra	39	1 335
4545	Tárgyi eszközökre	936	11 125
4546	ebből: tenyészállatok értékcsökkenési leírása	78	2 345
4558	50 ezer Ft alatti tárgyi eszközökre	78	1 335
4559	ÉRTÉKCSÖKKENÉSI LEÍRÁS ÖSSZESEN (4541+4545+4558)	1 053	13 795
4560	A család saját fogyasztása	78	0
4561	Céltartalék képzése		990
4565	Értékvesztés, terven felüli értékcsökkenés	234	19 500
4566	ebből: készletek elszámolt értékvesztése	156	3 000
4568	követelések elszámolt értékvesztése	39	1 000
4570	immateriális javak elszámolt terven		500

	felüli értékcsökkenése		
4572	tárgyi eszközök elszámolt terven felüli értékcsökkenése	39	15 000
4575	<i>Adók, illetékek, hozzájárulások</i>	78	3 000
4578	<i>Áruk és szolgáltatások beszerzésekor fizetett ÁFA</i>	78	3 000
4580	<i>Tárgyi eszközök beszerzésekor fizetett ÁFA</i>	78	5 000
4585	<i>Különféle eddig nem említett egyéb ráfordítások (pl. tejkvóta)</i>	195	5 000
4586	ebből: értékesített tárgyi eszközök nyilvántartási értéke	117	2 500
4587	ebből értékesített tenyészállatok könyv szerinti értéke	78	2 500
4589	EGYÉB RÁFORDÍTÁSOK ÖSSZESEN (4560+4561+4565+4575+4578+4580+4588)	741	36 490
4590	ÜZEMI KÖLTSÉGEK ÖSSZESEN (4499+4539+4559+4589)	8 385	186 900
4599	ÜZEMI TEVÉKENYSÉG EREDMÉNYE (4280+4590)	624	3 115
4601	<i>Befektetett pénzügyi eszközök kamatai, árfolyamnyeresége</i>		1 000
4605	<i>Egyéb kapott kamatok és kamatjellegű bevételek</i>	234	1 500
4608	<i>Pénzügyi műveletek egyéb bevételei</i>	0	300
4609	PÉNZÜGYI MŰVELETEK BEVÉTELEI ÖSSZESEN	234	2 800
4611	<i>Fizetendő kamatok és kamatjellegű ráfordítások</i>	350	8 000
4612	ebből: föld- és épületvásárlásra felvett hitelek kamatai	317	
4613	ebből földvásárlásra felvett hitelek kamatai	117	2 000
4618	egyéb hitelek kamatai	200	5 000
4628	<i>Pénzügyi műveletek egyéb ráfordításai</i>	1	585
4629	PÉNZÜGYI MŰVELETEK RÁFORDÍTÁSAI ÖSSZESEN (4611+4628)	351	8 585
4630	PÉNZÜGYI MŰVELETEK EREDMÉNYE (4609-4629)	-117	-5 785
4639	SZOKÁSOS VÁLLALKOZÁSI EREDMÉNY (±4599+4630)	507	-2 670
4641	<i>RENDKÍVÜLI BEVÉTELEK</i>	39	3 780
4645	<i>RENDKÍVÜLI RÁFORDÍTÁSOK</i>	0	2 000
4649	RENDKÍVÜLI EREDMÉNY (4641-4645)	39	1 780
4659	ADÓZÁS ELŐTTI EREDMÉNY (±4639±4649)	546	-890

Forrás: Saját számítások

**23. melléklet: A modellvállalkozás jövedelmének levezetése az Európai Unió
tesztüzemi rendszerében (FADN)**

	Egyéni gazdaság	Társas vállalkozás
+Bruttó termelési érték	7 995	169 545
+ Termelési- és költségtámogatás	585	14 240
- Közbenső felhasználás	5 655	126 060
a) Közvetlen költségek	2 886	50 730
Vetőmag, palánta	741	6 675
Tápanyag utánpótlás	468	6 675
Növényvédelem	468	7 565
Egyéb növénytermesztési költségek	39	1 780
Takarmány a legeltetett állatállomány részére	936	13 350
Takarmány sertések és szárnyasok részére	156	12 460
Egyéb állattenyésztési költségek	78	2 225
b) Rezsiköltségek	2 769	75 330
Gépek és épületek	1 131	20 470
Energia	234	5 340
Szerződés alapján nyújtott szolgáltatások	897	24 030
Egyéb közvetlen költségek	507	25 490
- Adók és ÁFA egyenleg	234	11 000
Bruttó hozzáadott érték vagy Bruttó gazdálkodói jövedelem	2 691	46 725
- Értékcsökkenés	897	10 115
Nettó hozzáadott érték	1 794	36 610
+ Beruházási segély és támogatás		
- Külső tényezők	1 403	39 150
Fizetett munkabér	936	26 700
Fizetett bérleti díj	117	4 450
Fizetett kamat	350	8 000
= Gazdálkodói jövedelem, Üzemi jövedelem	391	-2 540

Forrás: Saját számítások

24. melléklet: A modellvállalkozás jövedelmének levezetése a holland tesztüzemi rendszerben (LEI)

	Egyéni gazdaság
+Nettó eredmény	391
+A gazdálkodó számított munkabére	750
A gazdálkodó munkajövedelme	1 141
+Számított kamatköltségek	1 849
+Számított bérleti díjak	500
-gazdasági épületek értékcsökkenése	858
-a tulajdonosok egyéb költségei	195
-fizetett kamatok (hitelek után)	350
A Nettó vagyon jövedelme	946
+A gazdálkodó munkajövedelme	1 141
+Rendkívüli gazdálkodói eredmény	39
+A nettó vagyon jövedelme	946
+A családtagok számított munkajövedelme	1 500
Családi jövedelem	2 087
+Nem mezőgazdasági eszközökből származó jövedelem	273
+Nem mezőgazdasági munkavégzésből származó jövedelem	1 500
+Társadalombiztosításból származó jövedelem	
+Egyéb, nem mezőgazdaságból származó jövedelem	200
Nem gazdálkodási tevékenységből származó jövedelem	1 973
+Családi jövedelem	2 087
+Nem gazdálkodási tevékenységből származó jövedelem	1 973
Családi összjövedelem	4 060
+Családi összjövedelem	4 060
- Fizetett adók és szociális juttatások	234
+Kapott befektetési prémiumok	
Szabadon felhasználható jövedelem	3 826
+Családtagoknak fizetett bérek	0
+Egyéb családi fogyasztás	78
Családi összfogyasztás	78
+Szabadon felhasználható jövedelem	3 826
- Családi összfogyasztás	78
Megtakarítások	3 748

Forrás: Saját számítások

25. melléklet: A modellvállalkozás jövedelmének levezetése a használdozati költséggel kalkuláló angol jövedelemkalkulációs séma alapján

	Egyéni gazdaság
Bevételek	9 404
Költségek	8 658
Nettó profit	746
kifizetetlen munkaerő beszámított értéke (-)	750
BLSA (Aktivált saját teljesítmény) (-)	668
A tulajdonos nettó jövedelme	-672
beszámított, becsült bérleti díj (-)	500
nettó kamatfizetések (+)	350
tulajdonost terhelő terhek (épületek értékcsökkenése, stb.) (+)	1 248
Nettó farm jövedelem	426
a gazdálkodó és segítő családtagjai munkaerejének a díja (-)	750
kifizetett vezetési (gazdálkodási) díjak, költségek (+)	0
BLSA (Aktivált saját teljesítmény) (+)	668
A vezetés, befektetés hozama	344

Forrás: Saját számítások

ÁBRAJEGYZÉK

<u>1. ábra: Eredménykategóriák a magyar számviteli rendszerben</u>	15
<u>2. ábra: Jövedelemkategóriák üzemtani definiálása</u>	17
<u>3. ábra: A gazdálkodás hatékonyságának mutatórendszere és a jövedelmezőségi mutatók</u>	24
<u>4. ábra: Az információ és annak felhasználói</u>	30
<u>5. ábra: Az Európai Unió agrárinformációs rendszere</u>	31
<u>6. ábra: A számviteli beszámolás folyamata</u>	35
<u>7. ábra: A tesztüzemi hálózat működésében érintett szervek</u>	47
<u>8. ábra: A tesztüzemi hálózat szervezeti struktúrája</u>	49
<u>9. ábra: A magyar tesztüzemi rendszer adatainak számviteli feldolgozási módja</u> ..	89
<u>10. ábra: A profit kialakulása az ágazatok fedezeti hozzájárulásából</u>	106
<u>11. ábra: A profit kialakulása az ágazatok tiszta jövedelméből</u>	107
<u>12. ábra: Az eredmény alakulása országonként egyéni gazdaság esetén</u>	120
<u>13. ábra: Az eredmény alakulása országonként társas vállalkozás esetén</u>	120
<u>14. ábra: Eredménykategóriák az EU tesztüzemi rendszereiben egyéni gazdaság esetén</u>	123
<u>15. ábra: Jövedelemkategóriák az angol jövedelemkalkulációs sémában</u>	126
<u>17. ábra: A jövedelemkategóriák a számviteli és tesztüzemi eredménykimutatásokban egyéni gazdaság esetén</u>	128
<u>18. ábra: A jövedelemkategóriák a számviteli és tesztüzemi eredménykimutatásokban társas vállalkozás esetén</u>	128

TÁBLÁZATOK JEGYZÉKE

<u>1. táblázat: A külső és a vezetői számviteli igények összehasonlítása</u>	37
<u>2. táblázat: A EUME alapján kialakított üzemméreték és az SFH megoszlása</u> <u>méretcsoportok szerint</u>	69
<u>3. táblázat: A számviteli irányelvek és a nemzetközi számviteli standardok</u> <u>összehasonlítása a jövedelem kimutatása szempontjából</u>	75
<u>4. táblázat: A magyar számviteli törvény és a nemzetközi számviteli standardok</u> <u>összehasonlítása a jövedelem kimutatása szempontjából</u>	84
<u>5. táblázat: Az uniós és a magyar tesztüzemi rendszer összehasonlítása a jövedelem</u> <u>kimutatása szempontjából</u>	93
<u>6. táblázat: A magyar és a holland beszámolási gyakorlat összehasonlítása</u>	109