

DOKTORI (PhD) ÉRTEKEZÉS

Siklósi Ágnes

Debrecen
2009

**DEBRECENI EGYETEM
AGRÁR- ÉS MŰSZAKI TUDOMÁNYOK CENTRUMA
AGRÁRGAZDASÁGI ÉS VIDÉKFEJLESZTÉSI KAR
SZÁMVITELI ÉS PÉNZÜGYI TANSZÉK**

**IHRIG KÁROLY GAZDÁLKODÁS- ÉS
SZERVEZÉSTUDOMÁNYOK
DOKTORI ISKOLA**

Doktori iskola vezető: Dr. Szabó Gábor, a közgazdaságtudomány doktora

**HATÉKONYSÁGI, JÖVEDELMEZŐSÉGI
VIZSGÁLATOK ÉS AZOK SZÁMVITELI
ÖSSZEFÜGGÉSEI AZ ÉLELMISZERIPARBAN**

Készítette:

Siklósi Ágnes

Témavezető:

Kondorosi Ferencné Dr.

egyetemi docens, Ph.D. habil

**DEBRECEN
2009**

HATÉKONYSÁGI, JÖVEDELMEZŐSÉGI VIZSGÁLATOK ÉS AZOK SZÁMVITELI ÖSSZEFÜGGÉSEI AZ ÉLELMISZERIPARBAN

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

Írta: Siklósi Ágnes, okleveles közgazdász

A doktori szigorlati bizottság:

	név	tud. fok.
elnök:
tagok:

A doktori szigorlat időpontja: 2006. 11. 16.

Az értekezés bírálói:

	név, tud. fok	aláírás

A bíráló bizottság:

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

Az értekezés védésének időpontja: 200.....

TARTALOMJEGYZÉK

BEVEZETÉS	6
1. A HATÉKONYSÁG ÉS A JÖVEDELMEZŐSÉG VIZSGÁLATÁNAK ELMÉLETI HÁTTERE	10
2. AZ ÉLELMISZERIPAR HELYE ÉS SZEREPE A MAGYAR GAZDASÁGBAN. A HATÉKONYSÁG ALAKULÁSÁNAK NEMZETKÖZI ÖSSZEHASONLÍTÁSA.	18
2.1. Az élelmiszeripar nemzetközi helyzete	20
2.2. Az élelmiszeripar hazai, makrogazdasági helyzete	25
2.3. Mikroszintű vizsgálat	29
2.4. A hozamszámítás elvi és módszertani kérdései	32
2.5. A megtermelt eredmény és a realizált eredmény számítása	41
2.6. Piaci értéken történő számbavétel az IAS Standard szerint	45
2.7. A ráfordítás számítás elvi és módszertani kérdései	50
2.8. Termelési tényezők	55
2.8.1. Lekötött termelési tényezők	56
2.8.2. Felhasznált termelési tényezők	72
3. A HATÉKONYSÁG ÉS A JÖVEDELMEZŐSÉG ALAKULÁSA A VIZSGÁLT ÉLELMISZERIPARI VÁLLALKOZÁSOKNÁL	77
3.1. Anyag és módszer	78
3.2. A vizsgálatba bevont vállalkozások bemutatása	80
3.3. A vizsgálat eredményei	82
3.4. Az élelmiszeripari vállalkozások közül a sütőipar területén működő vállalkozások értékelése	118
4. A MODELL VÁLLALKOZÁS GAZDASÁGI HATÉKONYSÁGÁNAK ÉS JÖVEDELMEZŐSÉGÉNEK VIZSGÁLATA	131
4.1. A vagyoni helyzet elemzése	132
4.2. A pénzügyi helyzet alakulásának elemzése	137
4.3. A jövedelmezőség vizsgálata	140
4.4. A hatékonyság elemzése	144
5. KÖVETKEZTETÉSEK, JAVASLATOK	154
6. AZ ÉRTEKEZÉS FONTOSABB MEGÁLLAPÍTÁSAI, ÚJ ILLETVE ÚJSZERŰ EREDMÉNYEI	157

ÖSSZEFOGLALÁS	160
SUMMARY	163
IRODALOMJEGYZÉK	166
PUBLIKÁCIÓK AZ ÉRTEKEZÉS TÉMAKÖRÉBEN	175
ÁBRÁK JEGYZÉKE	177
TÁBLÁZATOK JEGYZÉKE	179
MELLÉKLETEK	184
1. számú melléklet: Kérdőív	184
2. számú melléklet: A modell vállalkozás beszámolója 2003-2007 között	191
3. számú melléklet: Statisztikai számítások	193
KÖSZÖNETNYILVÁNÍTÁS	237

Bevezetés

Hazánkban a mezőgazdaság és az élelmiszeripar kiemelkedő jelentőségű mind a lakosság ellátása, mind a devizatermelés és a foglalkoztatásban betöltött szerepe miatt. A vállalkozások versenyképessége nagymértékben függ attól, hogy megfelelő-e az információs és döntési rendszerük. Ezért egyre jobban előtérbe kerül mindenhol az olyan számviteli rendszer kialakítása, amely a számviteli törvényben foglaltakon túl biztosítja a vezetők megalapozottabb döntéseihez szükséges információkat. A kontrolling-eljárások alkalmazása minden vállalkozásnál létkérdés. A mai gazdasági környezetben senki sem mondhat le a tervezés, az ellenőrzés, az információellátás összehangolásáról. Ugyanakkor a gyakorlat azt mutatja, hogy főképp a kisvállalkozások nem élnek a kontrolling adta lehetőségekkel.

A fejlődés szempontjából meghatározó jelentősége van annak, hogy a vezetők döntéseik meghozatalánál figyelembe veszik-e a vállalkozás belső adottságait, a külső befolyásoló tényezőket, és lehetőségeikhez mérten a lehető leghatékonyabban működnek-e. A megalapozott döntéshozatalhoz olyan eszközrendszer szükséges, amely megfelelő információs bázist képez többek között az elemzésekhez, melynek adatait felhasználva hozzá lehet járulni a vállalkozás hatékonyabb működtetéséhez. Az információforrás a számvitel, amelyet úgy kell kialakítani, hogy segítse a tervezés, az irányítás és az ellenőrzési folyamatok koordinálását.

Napjainkban egyre inkább meghatározóvá válik a számviteli rendszerek korszerűsítése. Ez szorosan összefügg a modern kontrolling rendszerek bevezetésével és alkalmazásával is, melynek egy részterületét képezi dolgozatom témája, a hatékonyság, jövedelmezőség mérésének kérdése is. A kontrolling rendszerek alkalmazása, illetve az elemzés nem öncélú tevékenységek. Lényeges, hogy az információk a megfelelő időben és részletezettségben jussanak el a döntéshozókhöz, a vezetéshez, illetve az információigénylők széles köréhez.

Az élelmiszeripar érdeke, hogy az élelmiszertermelés oly módon alakuljon át, hogy az megfeleljen a fogyasztók folyamatosan változó igényeinek, a komoly élelmiszerbiztonsági előírásoknak, s mindez versenyképesen legyen értékesíthető, mind a belföldi, illetve nemzetközi piacokon. Ehhez szükséges egy olyan kontrolling rendszer kialakítása, amely végigkíséri a teljes folyamatot a tervezéstől a termelésen keresztül az

ellenőrzésig, biztosítva a vezetés számára a folyamatokba történő beavatkozás lehetőségét.

Az élelmiszeriparban működő vállalkozásoknál az utóbbi években bekövetkezett változások, valamint a gazdasági környezet változásai szükségessé teszik, hogy a vállalkozások egyre nagyobb figyelmet fordítsanak gazdálkodásuk elemzésére.

A hatékonyság méréséhez szükséges meghatározni a tevékenységek lekötött és felhasznált erőforrásait. Az erőforrások számítása mellett kiemelt figyelmet kell fordítani a hozamszámításra, valamint a ráfordítások hatékonyságának vizsgálatára is.

Napjainkban fokozott igény jelentkezik az alapadatok olyan jellegű feldolgozására, amely elméletileg megfelelően alátámasztottan, egységes elvek szerint értékelt, ezáltal összehasonlítható információkat eredményez a gazdaság szereplői számára, lehetővé téve az azonos értelmezést.

A téma jellege, valamint a vizsgált élelmiszeripari vállalkozások számviteli rendszere meghatározzák a módszertani megközelítés lehetőségeit.

A kutatás végrehajtása során

- **feltárom** és rendszerezem a téma hazai, illetve külföldi szakirodalmát,
- **elemzem** a magyar élelmiszeripar fejlődését, különös figyelmet fordítva a témám szempontjából fontos jellemzőkre, problémákra, kiemelve az élelmiszeripart és azon belül a sütőipart,
- **áttekintem** a hozamszámítás elvi és módszertani kérdéseit, a ráfordítás számítás problémáit. Mindezen témakörök kifejtésénél a számviteli megközelítésre törekszem.
- **rendszerezem** a hatékonyság és jövedelmezőség mérésének mutatóit,
- **tanulmányozom** az elemzések információs bázisát képező alkalmazott számviteli rendszert, kiemelem a rendszer előnyeit és hátrányait.

Kutatásom fő célja annak vizsgálata, hogy egy vállalkozás működésének hatékonyságát, jövedelmezőségét hogyan lehet megítélni. Kutatást elsősorban mikroszinten folytatok, melynek során lényeges szerepet kap az is, hogy az elemzés információs bázisát képző számviteli rendszer, illetve annak egyes tartalmi részei hogyan tudják közvetíteni a valós vagyoni, pénzügyi és jövedelmezőségi folyamatokat, mennyire képesek tükrözni a bevételi és költségviszonyokat, milyen konkrét

információt adhatnak a vállalkozásoknak, a befektetőknek, a hitelezőknek, illetve szélesebb körben az információ igénylőknek.

A dolgozatban bemutatásra kerülő mutatószámok segítségével megítélhetővé válik a vállalkozások tevékenysége. Ráirányítható a figyelem a vállalkozásban rejlő lehetőségekre, kockázatokra, ami segíti a menedzsmentet a szükséges intézkedések bevezetésében.

Az elemzés módszertanának meghatározása során figyelembe kell venni azt a tényt, hogy az elemzések elkészítése során a leggyengébb pontot az elemzés alapját képező információk jelentik, illetve ezek megbízhatósága. Az információk a gazdálkodók beszámolóiból, illetve az üzleti jelentésből származnak, így azok szakszerű összeállítása, az egységes értékelési elvek érvényesítése fontos kérdéseket vet fel a téma tárgyalása során.

A disszertáció felépítése:

Az **első fejezetben** a hatékonyság és a jövedelmezőség szakirodalmi áttekintését végzem el. Megvizsgálom a különböző tudományterületek elméleti metodikáit, kutatási eredményeit, amelyekre a hatékonyság elemzése épül.

A **második részben** bemutatom az élelmiszeripar helyét és szerepét a magyar gazdaságban. Kitekintést nyújtok az élelmiszeripar nemzetközi helyzetére, tényadatokkal alátámasztva a világgazdaságban betöltött szerepét. A makrogazdasági helyzet bemutatását követően megvizsgálom a hatékonyság számításának összefüggéseit.

A **harmadik fejezetben** ismertetem kutatásom anyag és módszertanát. Bemutatom a kérdőíves felmérésem és mélyinterjúim vizsgálati célját, a feldolgozásnál alkalmazott módszereket. Megvizsgálom a kérdőíves felmérés, a mélyinterjú eredményeit, tapasztalatait, arra vonatkozóan, hogy milyen lehetőségek vannak az élelmiszeripari vállalkozások erőforrás hatékonyságának és jövedelmezőségének fokozására. Vizsgálat alá vonom a sütőipari cégek beszámolóadataiból számított hatékonysági, jövedelmezőségi mutatókat.

A **negyedik részben** egy modell vállalkozáson keresztül mutatom be az alkalmazásra javasolt mutatószám rendszert, elemzem a beszámolóit öt évre visszamenőleg.

Az **utolsó fejezetben** ismertetem kutatásom eredményeit, következtetéseimet, megállapításaimat, az új és újszerű tudományos eredményeimet. Célkitűzésemnek

megfelelően javaslatot teszek az erőforrások hatékonyságának és a vállalkozások jövedelmezőségének növelésére vonatkozóan.

Kutatásom során kvantitatív és kvalitatív adatgyűjtést végeztem. Az interjúk során gyűjtött kvalitatív adatok segítettek a problémák azonosításában és a hipotéziseim felállításában. Az interjúk segítettek a problémakör komplex átvilágítását, illetve a kvantitatív adatok eredményeinek ellenőrzését. A kérdőíves felmérés alapján létrehozott adatbázisból képzett mutatók, táblázatok számadatokkal fejezik ki lényegre törően a vizsgált jelenségeket. A kérdőíves vizsgálat mellett beszámolóadatokból nyert hatékonysági mutatókat számoltam több évre vonatkozóan, és ezek adatai is alátámasztják hipotéziseimet. Statisztikai módszerekkel is végeztem vizsgálatokat. Alkalmaztam a **varianciaanalízist**, a **t-próbát**. Idősorok elemzésére **trend analízist**, illetve **regresszió vizsgálatot**. Az adatok feldolgozásához az **SPSS** (Statistical Package for Social Sciences) számítógépes adatfeldolgozó programot és az excell táblázatkezelő programot használtam.

Hipotéziseim a kutatási témával kapcsolatban a következők:

- Megfelelő információs és döntés előkészítő rendszer megléte és alkalmazása a vállalkozásoknál lehetővé teszi a folyamatos hatékonyság és jövedelmezőség figyelmet, ezen keresztül azok növelését. Az élelmiszeripari kis és középvállalkozások nem élnek a kontrolling adta lehetőségekkel és így nem tudják folyamatosan a hatékonyságot befolyásoló tényezőket figyelemmel kísérni.
- Az összehasonlító elemzésekhez elengedhetetlen az összehasonlítható adatok jelenléte, amit az összehangolt, egységesen értelmezett számviteli szabályozás biztosít.
- Az élelmiszeripari vállalkozások közül a közepes méretű vállalkozások működnek a leghatékonyabban.
- A hatékonyság fokozása az erőforrások nagyobb hatásfokú kihasználásával, a ráfordítások csökkentésével érhető el, a bevételek növelése korlátozottan érvényesíthető. Az élelmiszeripar hatékonyságának fő akadály a innováció és a szakképzett munkaerő hiánya.

1. A HATÉKONYSÁG ÉS A JÖVEDELMEZŐSÉG VIZSGÁLATÁNAK ELMÉLETI HÁTTERE

Az Európai Unió agrárpolitikájának egyik lényeges célja a minőségi termelés fokozása és a fajlagos költségek csökkentése, azaz a hatékonyság növelése. A hazai szabályozás feladata tehát a hatékony mezőgazdasági és élelmiszeripari termelés feltételeinek hosszú távú megteremtése és javítása, valamint az exporttámogatások jelentős csökkentése mellett a magyar agrár- és élelmiszeripari termékek világpiaci versenyképességének növelése. A magyar mezőgazdaság és élelmiszeripar hatékonyságának, jövedelmezőségének, versenyképességének összefüggéseivel, a minőségi termelés megvalósításának feladataival számos tanulmány foglalkozott az elmúlt években. (FERTŐ – HUBBARD, 2001; MOLNÁR, 2002; HUSTI, 2003; HAMAR, 2003; KOVÁCS – UDOVECZ, 2003; BOZSIK, 2004; BUZÁS – NOVÁK, 2004; UZONYINÉ, 2007; TÖRÖK, 2007.)

A **hatékonyság fogalma** alatt az erőforrások felhasználásának gazdaságosságát értjük.

A hatékonyság méréséhez, valamint az összehasonlítható elemzési adatok szolgáltatásához a számviteli rendszerünk továbbfejlesztésére, és EU konformmá tételére van szükség.

A **hatékonyságot** mérhetjük azzal, hogy „a vállalkozás adott időszakban felhasznált, rendelkezésre álló erőforrásai – ezen belül elsősorban egyes eszközei, eszközcsoportjai és emberi erőforrásai – mekkora eredmény elérését teszik lehetővé.” (BÍRÓ et al., 2007)

A hatékonyság definíciójaként megjelenik valamely termék, szolgáltatás, egyéb vállalkozási tevékenység eredményeként elért kimeneti érték (hozam), és ezen hozamokhoz felhasznált források közti kapcsolat is. (HORVÁTH, 1999)

Kopányi szerint a gazdasági szereplők célja többnyire a hozamok és ráfordítások pénzben is mérhető különbségének a maximalizálása, azaz adott felhasznált ráfordítások a legnagyobb kibocsátást eredményezzék, illetve fordítva, hogy adott kibocsátást a legkisebb ráfordítással lehessen előteremteni. (KOPÁNYI, 2004)

A gazdasági **erőforrások szűkösek**, így a termelés folyamatosan beleütközik az erőforrások korlátaiba, különösen igaz ez a mezőgazdaságra, tekintve a növénytermesztésre alkalmas földterületek nagyságát. Ez a szűkösség készíti az embert folyamatosan arra, hogy keresse a módját, eszközeit annak, hogyan lehet azonos erőforrás mennyiséggel egyre többet termelni.

Az anyagi javak termelésének megfelelő ütemű növeléséhez – tekintetbe véve a termeléshez szükséges erőforrások esetenkénti szűkösségét és a piaci verseny követelményeit – **csökkenteni kell az egységnyi termeléshez tartozó erőforrás szükségletet**, mert csak így érhető el, hogy az anyagi javak termelése gyorsabban növekedjen, mint erőforrásaink, vagy akkor is növekedjen, ha egyes erőforrásaink (pl. munkaerő, föld) nem bővülnek. (MAGDA et al., 1998.; GUTH et al., 2000.)

„Gazdasági hatékonyság: Az adott feladat elvégzéséhez tartozó legkisebb költségű eljárás, illetve adott összköltség mellett a legnagyobb eredményt hozó eljárás.” (DANCS ÉS MOLNÁR, 1997)

A gazdasági hatékonyságot legáltalánosabban az eredmény és a ráfordítás viszonyaként fejezzük ki (E/R, ahol az eredmény, vagy ráfordítás pénzben kifejezett értéket jelent). A gazdasági hatékonyság értelmezése napjaink mezőgazdaságában új elemekkel bővült. Nem szűkíthető le csupán a termelői ráfordítások és az eredmények egyszerű viszonyára, hanem ki kell terjeszteni a nemzetgazdaság ráfordításainak és eredményeinek szélesebb területeire is. (NÁBRÁDI, 2005)

Alapvetően arra keressük a választ, **hogyan lehet az erőforrások hatékonyságát fokozni.**

A dolgozatban a továbbiak során **hatékonyságként** a vállalkozás adott időszakban felhasznált, rendelkezésre álló erőforrásai által elért eredményt tekintem.

A **hatékonyság mérése** során a felhasznált erőforrások egységnyi mennyiségére jutó hozammal, vagy ennek reciprokával, az egységnyi hozamhoz szükséges erőforrások mennyiségével számolok.

Képlettel kifejezve ez a következő:

$$G_h = \frac{H}{E} \text{ vagy } \frac{E}{H}$$

ahol:

G_h = gazdasági hatékonyság

H = hozam (eredmény)

E = felhasznált termelési erőforrás (ráfordítás)

Fontos szempont, hogy a hatékonyság mindig konkrét viszonyt fejez ki, tehát például mennyi termelés esik egy hektáryi területre. Ugyanakkor **a hatékonyság relatív fogalom**, mert csak oly módon fejezhetjük ki, hogy az egyik hatékonyabb a másikhoz

viszonyítva. Összehasonlításokat végezhetünk térben és időben is, de mindig csak azt mondhatjuk, hogy valamihez képest hatékony valami. A hatékonyság meghatározása igencsak nehéz és problematikus kérdés, mivel sem az eredményt, sem a ráfordítást nem tudjuk pontosan mérni.

A **technológiai hatékonyság** a hozam és a ráfordítás viszonya, a **gazdasági hatékonyság** a termelési érték és a termelési költség aránya.

A képletben mind a nevezőben, mind pedig a számlálóban több kategória is szerepelhet.

Eredményként megjelenhet:

- a naturáliában kifejezett hozam,
- a termelési érték,
- a jövedelem.

Ráfordításként figyelembe vehető:

- a naturális értelemben vett ráfordítás,
- a termelési költség,
- a gazdálkodás során felhasznált tőke, illetve annak egyes elemei.

Így megkülönböztethetünk naturális, illetve ökonómiai, azaz pénzürtékben kifejezett hatékonyságot.

Elkülöníthetőek olyan kategóriák, mint

- **átlagos hatékonyság:** a gazdálkodás összes eredményét viszonyítjuk az összes ráfordításhoz,
- **pótlólagos hatékonyság:** a többlet eredményt viszonyítjuk a többlet ráfordításhoz,
- **marginális hatékonyság:** az utolsó mérhető ráfordítás egység által okozott eredményváltozást számszerűsítjük.

Az eredménykategóriák (hozam, termelési érték, jövedelem) és a ráfordítás kategóriák (erőforrások, ráfordítás, termelési költség) táblázatba rendezésével olyan átfogó mutatórendszer jött létre, amely a gazdasági elemzés alapjának tekinthető. Megkülönböztetésre kerültek a közvetlen és közvetett hatékonysági mutatók. (NEMESSÁLYI – NEMESSÁLYI, 2003)

1. **Közvetlen hatékonysági mutatók:** azok a mutatók, amelyeknek vagy a számlálójában, vagy a nevezőjében eredmény kategória található. Ezek lehetnek egyenes, illetve fordított mutatók is.
 - Egyenes hatékonysági mutatók: ha az eredményt kifejező kategória a mutató számlálójában van.
 - Fordított hatékonysági mutatók: ha az eredményt kifejező kategória a mutató nevezőjében van.
2. **Közvetett hatékonysági mutatók:** sem a nevezőben, sem a számlálóban nem jelenik meg eredménykategória, csak a tágan értelmezett ráfordítás kategóriák viszonyulnak egymáshoz.

A hatékonyság kérdésével több tudományterület is foglalkozik.

A **közgazdaságtan** szerint a hangsúly azon van, hogy miként kerülnek megválasztásra az amúgy szűkösen rendelkezésre álló, de alternatív módon felhasználható termelő erőforrások különféle termékek előállítására. A termelési, a csere, az elosztási és fogyasztási folyamatok során a szűkös lehetőségek közül kell folyamatosan választani, még hozzá a hasznosság maximalizálásának elvét szem előtt tartva. (SAMUELSON – NORDHAUS, 2002; KOPÁNYI, 2004; VARIAN, 2005)

A közgazdaságtan három kérdésre keresi a választ:

- mit termeljenek,
- hogyan termeljenek,
- kinek termeljenek.

A döntéshozók a fennálló korlátozó feltételek mellett az optimális megoldás kiválasztására törekszenek, azaz olyan alternatívát választanak, amelyek az adott felhasznált ráfordításokkal a legnagyobb kibocsátást eredményezik, vagy fordítva, adott kibocsátást a legkisebb ráfordítással állítják elő.

A **mikroökonómia** a gazdasági folyamatokat szembenálló partnerek viszonyaként elemzi, ahol a piac alapvető mozgatórugója a piaci szereplők versenye, amely meghatározza a kereslet-kínálati folyamat összehangolódását. A piaci verseny két szélsőséges esete, azaz a tökéletes verseny és a tiszta monopólium között található a sokféle valós piac. A mikroökonómia a vállalat szintjén felvetődő erőforrás

optimalizálási kérdéseket elemzi modellek felállításával, hiszen a vállalatok célja a hozamok és ráfordítások pénzben is mérhető különbségének a maximalizálása.

„A gazdasági hatékonyság lényege, a ráfordítások értékének és az elért eredmény értékének aránya két lehetőség összehasonlítása során.” (KOPÁNYI, 2004)

A termelés hatékonyságát az jelenti, ha nem lehet az erőforrásokat a vállalatok között úgy újra elosztani, hogy az az egyik termék termelését növelné oly módon, hogy ezzel párhuzamosan egy másik termék kibocsátása csökkenne. (CARLTON – PERLOFF, 2003)

A gazdasági verseny központi kérdése a különböző közgazdasági iskoláknak, melyek alapvetően csak abban térnek el egymástól, hogy milyen szerepet szánnak az államnak. Minél nagyobb a szerepe a versenynek, annál kisebb az állami beavatkozások mértéke.

A **közgazdaságelmélet** a verseny funkcióit három részre bontja:

- a verseny **allokációs funkciója**: a beruházásra rendelkezésre álló forrásokat olyan termékek előállítására kell fordítani, ami iránt effektív vagy látens szükséglet van,
- a verseny **ráfordítás optimalizáló funkciója**: az adott terméket vagy szolgáltatást a lehető legkisebb ráfordítással kell előállítani,
- a verseny **jóléti funkciója**: azt jelenti, hogy a legnagyobb mértékű jóléti többlet a korlátozás nélküli versenyhelyzetben valósul meg.

Ezt a három verseny funkciót együttesen nevezhetjük hatékonysági funkciónak. Ez kiegészült az elmúlt ötven évben egy negyedik funkcióval, a **méltányosságot vagy tisztességet szolgáló célok megvalósításának funkciójával**, ami azt jelenti, hogy a verseny eredményeiből, vagyis ezt továbbvetítve a hatékonyság növekedésének eredményéből méltányosan illik osztozni. A termelőknek és a fogyasztóknak osztozniuk kell a jóléti többletből, vagy ha a fogyasztói többlet egyoldalúan termelői többletté válik, akkor a modern versenypolitika képviselői fellépnek (Gazdasági Versenyhivatal, stb.). (MEYER – SOLT, 2002)

A hatékonyság az input és az output aránya, amit főként a különböző lehetőségek összehasonlításához lehet felhasználni. A **jövedelmezőség** ugyanakkor abszolút fogalom, a jövedelemnek valamilyen vetítési alaphoz viszonyított aránya. „A jövedelmezőség átfogó elemzése során az egyes eredménykategóriákat valamilyen vetítési alaphoz viszonyítjuk.” (BÍRÓ et. al., 2007)

Jövedelmezőség „az árutermelő gazdasági tevékenységnek az a követelménye, hogy az eredmény haladja meg a ráfordításokat.” (BRÜLL, 1987) Porter szerint egy vállalkozás akkor jövedelmező, ha „termékeinek ára meghaladja a termelés költségeit.” (PORTER, 1990) Borbély szerint „a jövedelmezőségi hányadosok az egyes vállalatok profittermelő képességét fejezik ki.” „Az elemzésre használt jövedelmezőségi mutatók annak megítélésében nyújtanak segítséget, hogy a vállalat milyen eredményesen működik.” (BORBÉLY, 1990) „A jövedelmezőség attól függ, hogy az árbevétel és a költségek hogyan viszonyulnak egymáshoz.” (HAJDÚNÉ ÉS LAKNER, 1999). Egy tevékenység tehát akkor jövedelmező, ha nyereség képződik a termelés során. Vagyis a jövedelmezőség szoros kapcsolatban áll a nyereséggel, ugyanakkor lényeges a likviditás is, hiszen jövedelmező tevékenység mellett is kerülhet csőd közeli helyzetbe a vállalkozás, ha nem megfelelő a fizetőképessége. (BORBÉLY, 1990) Ugyanezt a nézetet képviseli Mikula is, miszerint „a jövedelmezőségi és likviditási érdekek a gazdálkodás azonos értékű komponensei”. (MIKULA, 1992)

Vági szerint „a jövedelemszerzés attól függ, hogy a termék önköltsége mekkora többlettel térül meg az árban és mennyi az értékesítés volumene.” Az egyes vállalkozás a jövedelmük alapján nem hasonlíthatók össze egymással, ez csak valamilyen jövedelmezőségi mutató segítségével lehetséges. Ráadásul a jövedelem egységes értelmezésére is szükség van, mert sokféleképpen számíthatjuk, attól függően, hogy mely hozamkategóriából mely költségkategóriát vonjuk ki. A számításokhoz a számvitel szolgáltatja az adatokat, tehát egységesen kell értelmezni a számítás alapjául használt eredménykategóriákat és vetítési alapokat.

Takács szerint „a jövedelmezőség azt határozza meg, hogy potenciálisan mekkora jövedelemhányad tőkésíthető a gazdaságban”. A jövedelmezőség számítására a ROE, ROA és ROS mutatókat javasolja. (TAKÁCS, 2002)

Nagy számviteli megközelítésből vizsgálja a problémát, nála a jövedelmezőségi mutatók vetítési alapja leggyakrabban az értékesítés nettó árbevétele és az adózott eredmény. (NAGY, 1998)

A hatékonyság tekintetében mindegyik tudományterület végső soron a szűkösen rendelkezésre álló erőforrásokkal való lehető legnagyobb eredmény elérését tekinti célkitűzésnek. A megvalósítás kapcsán adódnak eltérések, hiszen más a makro- és mikroökonómiai közelítés lényege. A jövedelmezőség a jövedelem és bármely ráfordítás, vagy eredménykategória hányadosa. „Jövedelem-termelőnek tekinthető az a

tevékenység, melynek termelési értéke (számviteli értelemben hozama) meghaladja a termelés költségeit (számviteli értelemben ráfordításait, kiadásait). A jövedelem tehát egy különbség eredménye. A jövedelmezőség viszont arányszám, ahol is a számlálóban maga a jövedelem áll, a nevezőben pedig bármely ráfordítás-, vagy eredménytípusú kategória szerepelhet.” (NÁBRÁDI – PETŐ, 2007)

A **módszertani szakirodalmi feldolgozás** az értekezés további fejezeteinél kerül részletesebben kifejtésre.

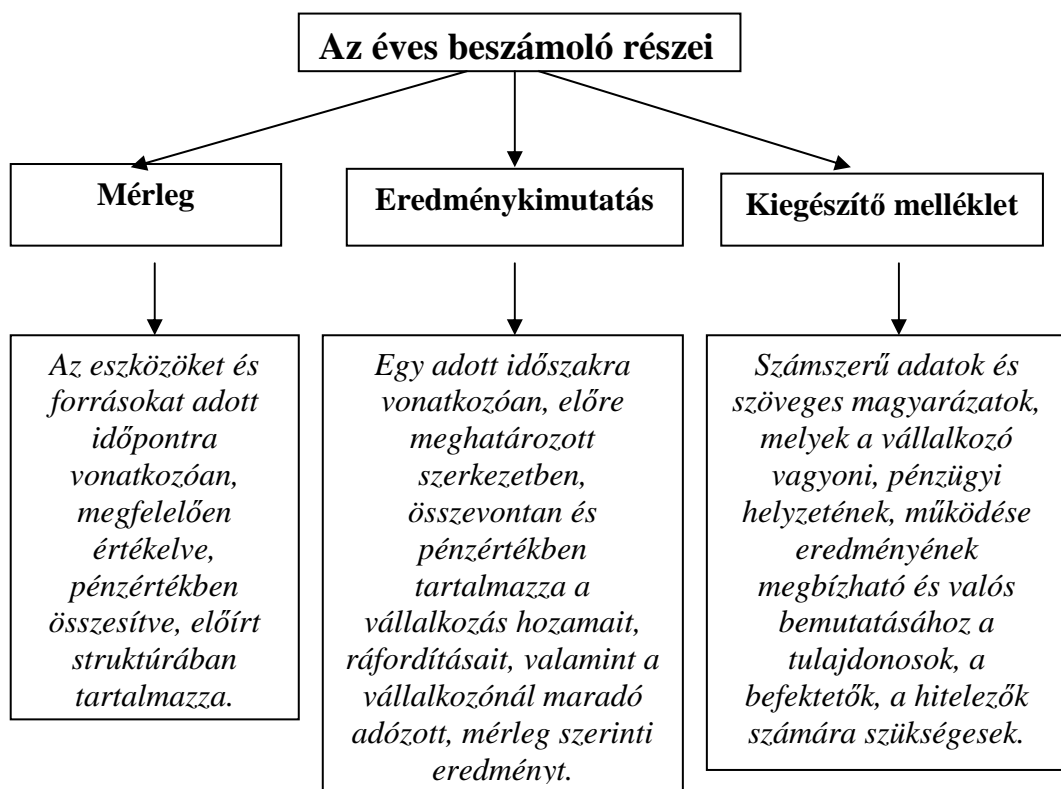
A piacgazdaság működéséhez nélkülözhetetlen, hogy a piac szereplői rendelkezzenek azokkal az **információkkal**, amelyek a döntéseikhez szükségesek. A vezetők számára elengedhetetlen információáramlás egyik eszköze a gazdasági elemzés. (BIRHER et al., 2006)

A piac szereplői döntéseiket egyrészt a belső információk (gazdálkodásuk eredményessége, vagyonuk gyarapodása, rövid és hosszú távú pénzügyi helyzete, likviditása), másrészt a külső információk (piaci viszonyok, gazdasági mutatók, folyamatok, trendek, stb. és a piac szereplőinek vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzete) alapján hozzák. A külső információk egy része a 2000. évi C. törvény alapján biztosított. A számviteli törvény általi szabályozás összhangban áll az Európai Unió e jogterületre vonatkozó irányelveivel, figyelembe veszi a nemzetközi számviteli elveket, és így megbízható és valós összképet biztosító tájékoztatás nyújtható a törvény hatálya alá tartozó gazdálkodók jövedelemtermelő képességéről, vagyonáról, vagyonának alakulásáról, pénzügyi helyzetéről és jövőbeli terveiről. Lényeges szempont, hogy az információ igénylők elvárásait a „kapott számtenger” önmagában nem elégíti ki, mindig az információk mögött lévő tények és összefüggések alapján ítélni meg a vállalkozás gazdasági helyzetét, illetve hatékonyságát. (JACOBS – OESTREICHER, 2000)

Az információ szolgáltatás a számviteli törvény előírásain keresztül csak részben valósulhat meg, mert a törvény hatálya nem terjed ki az egyéni vállalkozókra, a polgári jogi társaságra, az építőközösségre, a külföldi székhelyű vállalkozás magyarországi képviselőjére, továbbá arra a jogi személyiség nélküli gazdasági társaságra (közkereset társaság, betéti társaság), amely az üzleti évben (az adóévben) nyilvántartásait az egyszerűsített vállalkozói adóról szóló törvény előírásai szerint vezeti.

A gazdálkodókról való tájékoztatás **eszközét** a **beszámoló** jelenti, hitelességét a számviteli alapelvek, hozzáférhetőségét a beszámoló letétbe helyezése és a közzététel biztosítja.

Az éves beszámolónak a gazdálkodó vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetéről és azok változásáról **megbízható és valós képet** kell mutatnia. A számviteli törvényen alapuló információ szolgáltatással, illetve a beszámoló szerepével számos munka foglalkozott az elmúlt években. (BORDÁNÉ RABÓCZKI, 1990; CASTLE et al., 1992; SZTANÓ, 1992; BÉHM, 1993; KOZMA et al., 1999; KOZMA, 2001; NAGY, 2002; SZTANÓ, 2007)



Forrás: saját szerkesztés

1. ábra Az éves beszámoló részei

Az egymást követő üzleti évek **éves beszámolóinak összehasonlíthatóságát** a mérleg és az eredménykimutatás szerkezeti felépítésének, tagolásának és tartalmának, valamint a mérlegkételek értékelési elveinek és eljárásainak állandóságával kell biztosítani.

2. AZ ÉLELMISZERIPAR HELYE ÉS SZEREPE A MAGYAR GAZDASÁGBAN. A HATÉKONYSÁG ALAKULÁSÁNAK NEMZETKÖZI ÖSSZEHASONLÍTÁSA.

Az élelmiszeripar általános értelmezése szerint egy **feldolgozási rendszer**. Azaz egy olyan feldolgozóipar, melynek inputját mezőgazdasági nyers és félkész termékek, azaz alapanyagok képezik, amelyekhez hozzá kapcsolódnak még a különféle adalékanyagok, tartósítók szerek, csomagolóanyagok, outputként pedig a feldolgozás eredményeként emberi fogyasztásra alkalmas élelmiszert, élvezeti cikkeket kapunk, illetve ide tartozik az állati eledelek egy része is. „Az élelmiszer-ipari termelés célja a növényi, állati és ásványi (ásványvíz) eredetű nyersanyagok emberi fogyasztásra történő előkészítése és feldolgozása.” (HAJDÚNÉ – LAKNER, 1999)

Az élelmiszeriparban tehát egy **transzformációs folyamat** zajlik, melynek során a rendszer belső elemei szoros kölcsönhatásban állnak egymással, és rendszerként történő működésük külső tényezőktől is függ, mely folyamatnak a célja a rendszer lehető leghatékonyabb működtetése.

Az **élelmiszeripar** tulajdonképpen **szorosan összefonódik a mezőgazdasággal**, így az élelmiszer-gazdaság fogalma „szűkebb értelemben a mezőgazdaságot és az élelmiszeripart, tágabban értelmezve a mezőgazdaságot, az élelmiszeripart és az élelmiszer-kereskedelmet (élelmiszer-forgalmazást) foglalja magában.” (HAJDÚNÉ – LAKNER, 1999)

Az agrobiznisz ezen túl még a kapcsolódó szakágazatokat is egyesíti.

Az élelmiszeripar hatékonyságának elemzését akkor végezhetjük el, ha ismerjük az ágazat helyzetét, a jelenleg érvényesülő főbb piaci tendenciákat. Ebben a fejezetben kerül bemutatásra az ágazat helyzete, nemzetközi és makrogazdasági szinten.

Az **élelmiszeripar jellemzője**, hogy túltermelés uralkodik a piacon, emiatt viszonylag alacsony áron értékesíthetők a termékek. Reálértékét tekintve az értékesítési árak az utóbbi időben csökkentek, s nem számíthatunk a tendencia megfordulására sem. Ennek egyik oka, hogy a fejlődő országok (Kína, Dél-Amerika országai, stb.) alacsony termelési költségek mellett óriási mennyiségű olcsó termék kínálatával jelennek meg az európai piacokon. Ez a tendencia a jövőben várhatóan csak erősödni fog, így az **egyre**

erősödő verseny arra kényszeríti az élelmiszeripar területén működő hazai vállalkozásokat, hogy csökkentsék ráfordításaikat, illetve fokozzák termelésük naturáliákban mért hatékonyságát, hiszen az értékesítési árak növelésére nincs lehetőségük. Hosszú távú stratégiában gondolkodva, oda kell figyelni minden lehetőségre a **költségek csökkentése** területén, illetve **fokozni kell a minőségi termelést, az erőforrások minél hatékonyabb kihasználása mellett.**

A versenyképesség tekintetében a hazai élelmiszeripar nehéz helyzetben van. A változó gazdasági környezetben egyre fontosabb szerepet kap a hatékonyság elemzése. A vállalkozások fejlődése szempontjából, döntéseik megfelelő megalapozásához **elengedhetetlen szerepe van a gazdasági és ökonómiai elemzéseknek.** De nem csak a vállalkozások profitálhatnak az elemzések eredményeinek hasznosításából, hanem az ágazat nemzetgazdasági szintű irányítása sem nélkülözheti a makrogazdasági szintű hatékonyság elemzéseket. Az élelmiszeripar hatékonyságának elemzésére irányuló kutatások azért is meghatározóak, mert nem rendelkezünk ilyen jellegű átfogó adatokat tartalmazó értékelésekkel. A vizsgálatok egyes szegmensek helyzetére helyezik a hangsúlyt. Az eddig leírtak alapján úgy vélem, hogy a jelen gazdasági környezetben, az egyre élesedő verseny mellett **szükséges és indokolt a magyar élelmiszeripar hatékonyságának értékelése.**

2.1. Az élelmiszeripar nemzetközi helyzete

Az élelmiszeripar a legnagyobb feldolgozóipari szektor az Európai Unióban a bruttó kibocsátás, a hozzáadott érték és a foglalkoztatottak létszámát tekintve, megelőzi az autóipart, a gyógyszeripart. A vállalkozások számát figyelembe véve a második vezető iparág.

A feldolgozóiparon belül az élelmiszeripar részesedése folyamatos növekedést mutat a bruttó kibocsátás, a hozzáadott érték és a foglalkoztatottak létszámában. A bruttó kibocsátás átlagos növekedése a 2000 – 2007 közötti időszakban az élelmiszeriparban 3%, míg a teljes feldolgozóipar tekintetében ez csak 2,2%.

A munka hatékonysága az Európai Unió élelmiszeriparában alacsonyabb, mint más ipari ágazatokban. A részmunkaidőben foglalkoztatottak viszonylag magas arányának és a magasan képzett munkaerő viszonylag alacsony százalékának köszönhetően az egy főre jutó személyi jellegű költségek az élelmiszeriparban alacsonyabbak más ágazatokhoz viszonyítva.

1. sz. táblázat Az Európai Unió élelmiszeripara számokban 2002-2007 között

Megnevezés	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Bruttó kibocsátás (milliárd	791	799	815	850	870	913
Hozzáadott érték (milliárd €)	178	181	-	188	188	
Foglalkoztatottak száma	4,2	4,1	3,9	4,4	4,3	4,3

Forrás: CIAA (2005); CIAA (2006); CIAA (2007)

Az élelmiszeripari vállalkozások között az Európai Unióban különböző méretű vállalkozások találhatók, a mikro-, kis- és középvállalkozásokon keresztül egészen a nagyvállalatokig. **A KKV szektor teszi ki a vállalkozások 99,1%-át.** Ezek a vállalkozások adják a bruttó kibocsátás 48,1%-át és foglalkoztatják az élelmiszeripari munkaerő 61,6%-át. A nagyvállalatok aránya a vállalkozások számán belül mindössze 0,9% az élelmiszeriparban, de ezek jelentik a bruttó kibocsátásból való részesedés 51,6%-át, a hozzáadott érték 53,5%-át és lekötik a munkaerő 38,4%-át az ágazaton belül.

2. sz. táblázat Az Európai Unió egyes tagállamainak élelmiszeripari adatai 2004-2007 között

Megnevezés	Bruttó kibocsátás (milliárd €)				Alkalmazottak száma(ezer)			
	2004	2005	2006	2007	2004	2005	2006	2007
AT	9,6	9,9	10,4	11,0	58,4	58,5	58,9	58,0
BE	31,0	31,5	33,2	36,9	91,2	90,4	90,0	89,6
CZ	8,3	9,4	10,2	10,3	133,8	131,4	127,7	121,9
DE	130,2	133,6	138,2	146,8	520,0	517,0	519,3	531,5
DK	17,9	20,5	21,0	22,7	76,9	73,5	68,4	66,0
EE	1,0	1,1	1,1	1,2	17,7	16,7	17,3	17,3
ES	65,1	77,0	77,4	78,2	430,3	481,7	486,0	487,6
FI	8,6	8,4	8,9	9,6	37,7	37,2	35,9	34,8
FR	137,1	139,7	145,0	154,4	421,7	420,0	414,0	415,0
GR	-	10,5	11,2	11,5	-	67,8	72,0	72,1
HU	7,8	7,5	7,4	8,0	115,9	113,4	107,0	101,5
IE	16,6	17,8	18,0	-	51,6	46,0	44,4	-
IT	105,0	107,0	110,0	113,0	263,0	258,0	256,0	256,0
LV	1,1	1,3	1,6	1,8	35,6	35,3	35,2	33,0
NL	39,0	54,8	54,7	-	130,3	140,0	139,0	-
PL	28,4	-	-	41,6	464,3	-	-	420,0
PT	11,5	11,9	12,1	12,3	103,1	104,9	105,0	108,5
SK	2,5	2,8	3,0	-	39,1	36,0	34,7	-
SI	1,8	1,8	1,9	2,0	18,1	18,3	16,7	15,2
SE	14,7	15,2	15,7	16,4	58,9	58,7	57,2	55,9
UK	102,5	107,3	105,7	106,2	462,0	464,0	440,0	438,0
RO	-	8,0	8,4	10,1	-	204,6	203,8	206,7

Forrás: CIAA (2005); CIAA (2006); CIAA (2007); CIAA (2008)

A táblázat adataiból jól látható, hogy a **bruttó kibocsátás változása jelentős eltérést mutat az egyes tagállamok között**. Az **alkalmazottak létszáma** viszont a legtöbb tagállamban tendenciáját tekintve **csökken**.

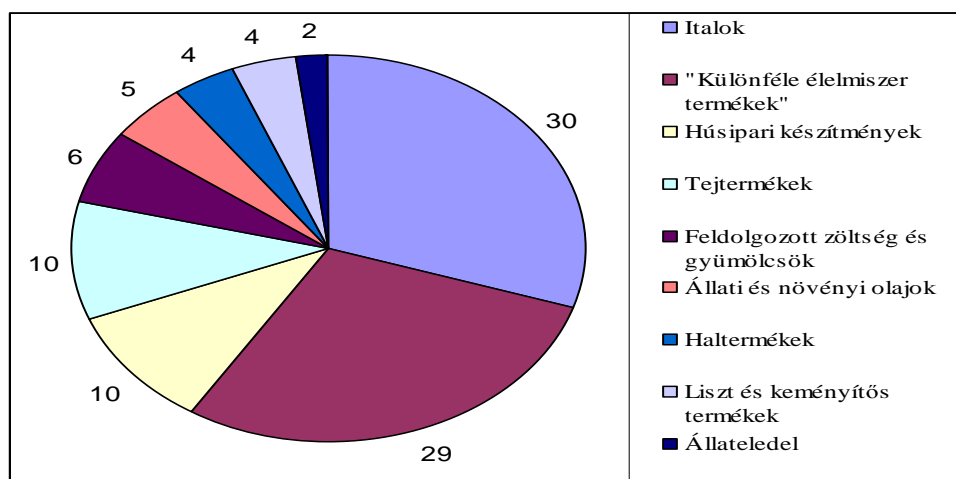
Az Európai Unió az élelmiszeripari termékek területén nettó exportőr, pozitív kereskedelmi egyenleggel, melynek összege 2006-ban 3,7 milliárd euró volt, 2007-ben pedig 2 milliárd euró, ami jelentős visszaesést mutat az előző évhez képest.

3. sz. táblázat Az Európai Unió élelmiszeripari termékeinek kereskedelmi adatai 2003-2007 között (milliárd EUR)

Megnevezés	2003	2004	2005	2006	2007
Export	43,497	44,487	46,929	51,967	54,672
Import	37,492	40,950	43,602	48,235	52,655
Egyenleg	6,005	3,537	3,327	3,732	2,017

Forrás: CIAA (2005); CIAA (2006); CIAA (2007); CIAA (2008)

Az **export és az import** átlagos növekedése 2005-ről 2006-ra, figyelemre méltó momentum, mert ez a legjelentősebb növekedés 2000 óta. Az Európai Unió teljes exportjának 21%-a az USA-ba kerül, így ők az európai élelmiszerek elsőszámú fogyasztói. Az Oroszországba irányuló export igen gyors növekedést mutat, 2006-ban ez 24% volt. 2007-ben visszaesett ez a gyors növekedési ütem, már csak 12% volt. Első alkalommal 2006-ban Kína is bekerült a tíz legnagyobb exportot fogadó ország közé. Az Európai Unió élelmiszerimportjának fele Brazíliából és Argentínából származik. Jelentős növekedést mutat a mediterrán országokból (+21%), Oroszországból (+25%), Kínából (+25%) és néhány ázsiai országból (Thaiföld (+22%), Vietnám (+60%)) származó import.



Forrás: CIAA (2007) adatok alapján saját szerkesztés

2. ábra Az Európai Unió élelmiszeriparának exportja a főbb ágazatok szerinti megoszlás arányában 2007-ben (%-ban)

Az italok és a „különféle élelmiszer termékek” kategóriák (ide tartoznak például a csokoládé, kekszek, cukrászati termékek, édességek, konyhakész ételek, tészták, stb.) adják az Európai Unió élelmiszeripari exportjának kb. 60%-át. A borok (+17%) és az égetett szeszek (+14%) exportjának növekedése meghatározó, az üdítőitalok és ásványvizek területén pedig egészen kimagasló (+30%). A tejszektor vegyes kereskedelmi teljesítményt mutatott a sűrített tej export csökkenésének köszönhetően. Egyértelműen megállapítható, hogy **a magas hozzáadott értékű termékek szignifikáns értékesítési növekedést könyvelhetnek el a nem Uniós országok piacain az alacsonyabb értékű termékekkel szemben.**

Az Unióból a nem uniós országokba irányuló export mellett fontos szerepet játszik az **Unión belüli kereskedelem**. 2007-ban az Unió tagállamaiba irányuló export elérte a 159 milliárd eurót. Ennek az összegnek a két harmadát öt tagország exportja teszi ki (Hollandia, Németország, Franciaország, Belgium, Olaszország).

Az Európai Unió élelmiszeripari kibocsátása 3%-os átlagos növekedést mutat évente. A világ élelmiszeripari kibocsátását tekintve vannak olyan államok, ahol a növekedés igen erőteljes.

4. sz. táblázat **Az élelmiszeripar világszerte 2007-ben**

Megnevezés	Bruttó kibocsátás (milliárd €)	A kibocsátás növekedése az előző évhez képest (%)	A feldolgozó-iparból képviselt aránya	Az alkalmazottak száma (ezer fő)
Ausztrália	49	1,1	21,2	191
Brazília	87	10,7	17,7	1 323
Kanada	56	2,2	13,5	272
Kína	234	12,4	7,3	5 358
Japán	200	1,2	10,0	1 352
Mexikó	38	11,2	23,9	374
Új - Zéland	17	1,0	31,0	76
USA	496	0,5	12,4	1 542

Forrás: CIAA (2008)

A munka hatékonysága tekintetében a rangsort a következő táblázat mutatja:

5. sz. táblázat **Az élelmiszeripar hatékonysága világszerte 2006-ban**

Megnevezés	Egy főre jutó bruttó kibocsátás euróban
USA	322
Ausztrália	256
Új- Zéland	220
Kanada	205
Japán	148
Európai Unió	157
Mexikó	103
Brazília	59
Kína	42

Forrás: CIAA (2008)

Kína hatékonysága a legalacsonyabb, növekedési üteme viszont kiemelkedő magasságokat ér el a többi régióhoz viszonyítva.

6. sz. táblázat A 15 legnagyobb élelmiszeripari exportőr és importőr 2007-ben, részesedésük aránya a világ teljes exportjából, illetve importjából

A TOP 15 exportőr			A TOP 15 importőr		
Megnevezés	Export (milliárd \$)	Részesedés aránya (%)	Megnevezés	Import (milliárd \$)	Részesedés aránya (%)
EU	74,3	19,8	EU	70,9	18,8
USA	43,0	11,5	USA	63,4	16,8
Brazília	27,6	7,4	Japán	36,2	9,6
Kína	24,5	6,5	Kanada	16,6	4,4
Kanada	17,1	4,6	Kína	19,3	5,1
Thaiföld	16,7	4,5	Oroszország	17,5	4,6
Argentína	17,7	4,7	Mexikó	10,8	2,9
Ausztrália	13,7	3,6	Dél-Korea	10,7	2,8
Új-Zéland	0,5	3,3	Hong Kong	8,0	2,1
Malajzia	10,1	2,7	Szaud-Arábia	6,9	1,8
Indonézia	10,5	2,8	Ausztrália	6,7	1,8
Mexikó	8,3	2,2	Svájc	6,2	1,6
India	7,5	2,0	Szingapur	5,4	1,4
Vietnam	7,0	1,9	Malajzia	4,6	1,2
Norvégia	4,2	1,1	Tajvan	4,5	1,2

Forrás: CIAA (2008)

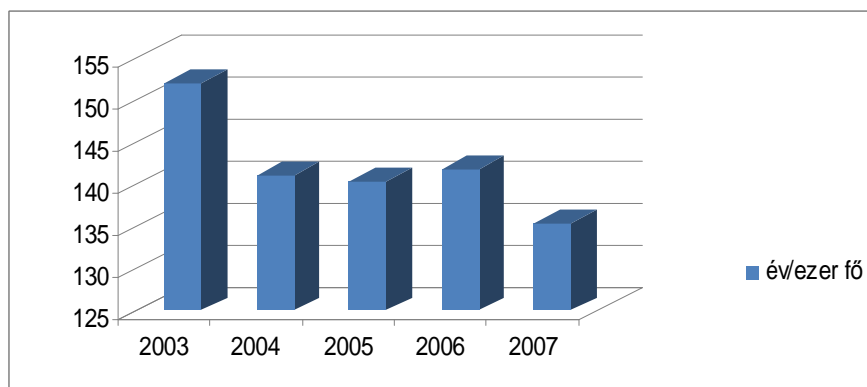
A világ teljes élelmiszeripari exportja 2007-ben elérte a 320 milliárd dollárt és 2000-2007 között 80%-os növekedést mutatott. Az Európai Unió, ahogy az a táblázatból is látszik vezető szerepet játszik a világ élelmiszeripari kereskedelmében. A világ legnagyobb exportőre és importőre. (Nincs benne az Unión belüli kereskedelem.) Az elmúlt tíz évben azonban az Európai Unió exportját tekintve csökkenés mutatkozik, 24,2%-ról csökkent a jelenlegi 19,8%-ra. A különbséget Kína és Brazília írhatja jóvá magának. Az Unió kereskedelmi mérlege kedvezőbb helyzetet mutat, mint az Egyesült Államoké. Az Európai Unió pozitív egyenleggel zárt, míg az USA kereskedelmi deficitje nőtt. Kína és Brazília mutatta a legnagyobb növekedést a pozitív kereskedelmi egyenleg tekintetében az utóbbi években.

2.2. Az élelmiszeripar hazai, makrogazdasági helyzete

Az élelmiszeripari ágazat helyzete az elmúlt években romlott. A nemzetgazdasági exportból való részesedése is csökkent az utóbbi években, most mindössze 4,6%. Nemzetközi összehasonlításban **élelmiszeriparunk hatékonysági mutatói gyengék**, az EU-25 alsó harmadába tartozunk. A magyar élelmiszeripar koncentrációja erősebb, mint az EU-25 átlag, de igen gyenge például a zöldség-gyümölcs feldolgozásban, a kenyérgyártásban, a boriparban. A rendszerváltás után a külföldi tőke kiemelt célpontja az élelmiszeripar volt. (HODINA – LÁMFALUSI, 2005.) Jelentős befektetések történtek a mezőgazdaságban is, főként a nagy gazdaságok irányában, amelyek alapanyag bázisát képezik az élelmiszeriparnak. (ANTAL – GUBA, 2005.) De a külföldi tőke az utóbbi években veszített az élelmiszeriparban betöltött pozíciójából, míg 2000-ben az aránya 63% volt, addig 2004-ben már csak 52%. Látható, hogy a dinamikus tőkebefektetési tendencia megtört, **s a külföldi tőke szerepe évről-évre csökken az élelmiszeriparban.** Az élelmiszeripari kibocsátás bővülése 2000 óta a csak belföldi tőkével működő élelmiszeripari vállalkozásokhoz kapcsolódik, ami a hatékonyság tekintetében kedvezőtlen, mert ezen vállalkozások hatékonysága jóval alacsonyabb a külföldi tőkével működő vállalkozásokhoz viszonyítva.

„A magyarországi élelmiszeriparba befektetett külföldi tőke a befektetőknek már teljes egészében megtérült, a befektetett legmagasabb összegnél is több mint 30 százalékkal magasabb összeget vontak ki.” (ANTAL et al., 2005)

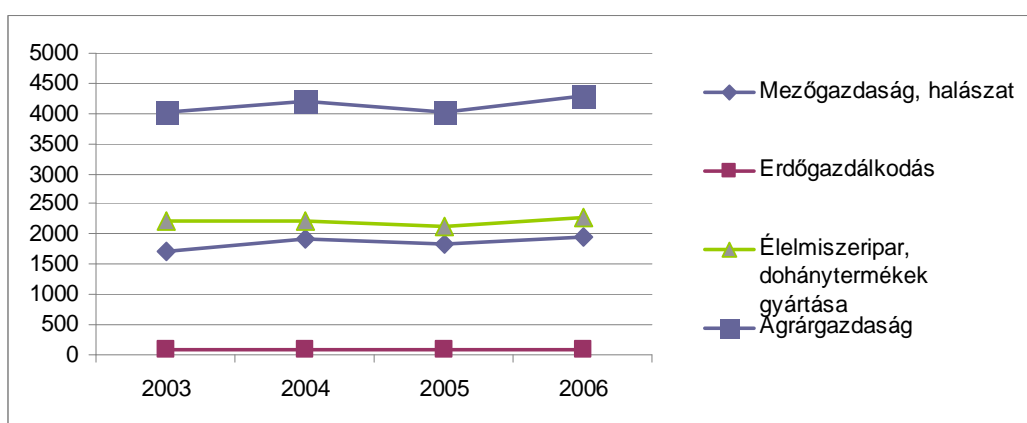
Az elmúlt években szerkezeti átalakulások zajlottak világszerte a mezőgazdasági termelésben, az élelmiszeriparban és az élelmiszerkereskedelemben is. A változó fogyasztói igények befolyásolják a változásokat, hatnak az egyre erősödő koncentrációra az élelmiszerkereskedelem területén. A kereskedelem piaci erőfölénye pedig tovább hat a mezőgazdasági, élelmiszeripari árakra és jövedelmekre. (FERTŐ, 2005; FERTŐ, 2008.) Az élelmiszerkereskedelemben új tendenciák is megjelentek, ilyen például a saját márkás termékek forgalmazása. (NAGY, 2005.)



Forrás: Az Agrárgazdasági Statisztikai Zsebkönyv 2007 adatai alapján saját szerkesztés
3. ábra Az élelmiszeriparban foglalkoztatottak létszáma

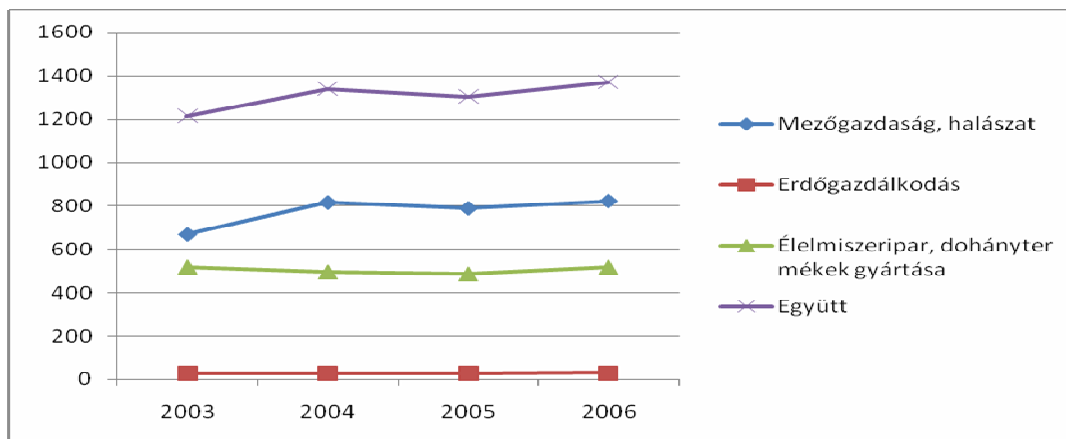
Az élelmiszeriparban foglalkoztatottak létszáma az elmúlt néhány évben **fokozatos csökkenést mutat**. Az élelmiszeriparban foglalkoztatottak létszáma 2007-ben 3,4%-a volt a Magyarországon foglalkoztatottak összlétszámához viszonyítva. A teljes agrárgazdaságot tekintve ez az arány 8,1%, míg 2003-ban 9,4% volt. Lassú csökkenés figyelhető meg évről-évre az ágazatban.

Az ágazat bruttó kibocsátását vizsgálva megállapítható, hogy nemzetgazdasági szinten az elmúlt években növekedés figyelhető meg, amit sajnos az agrárgazdaság és ezen belül az élelmiszeripar nem követ, így annak aránya 2003-tól 2006-ig 10,4%-ról 8,5%-ra csökkent.



Forrás: Az Agrárgazdasági Statisztikai Zsebkönyv 2007 adatai alapján saját szerkesztés
4. ábra A bruttó kibocsátás alakulása az agrárgazdaságban és annak ágazataiban (milliárd Ft-ban)

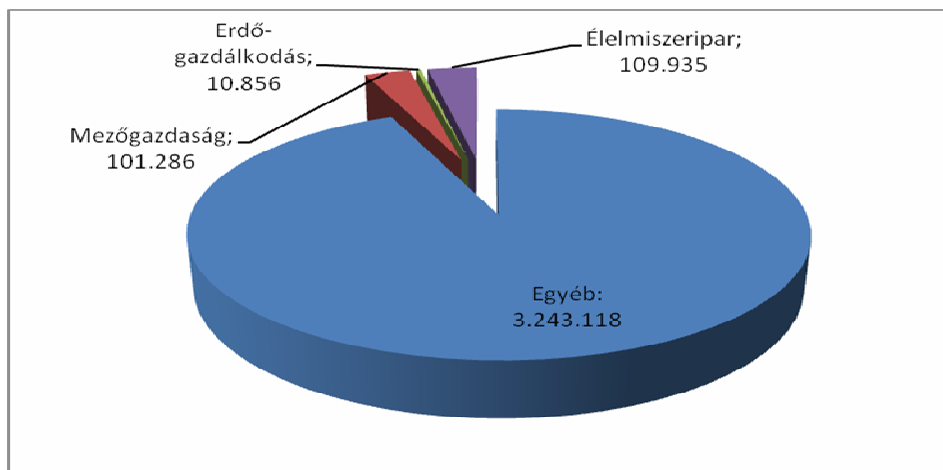
A hozzáadott értéket vizsgálva a helyzet hasonló, míg nemzetgazdasági szinten növekedést mutat, addig az agrárgazdaságban és ezen belül az élelmiszeriparban is arányait tekintve csökken a hozzáadott érték.



Forrás: Az Agrárgazdasági Statisztikai Zsebkönyv 2007 adatai alapján saját szerkesztés
5. ábra A hozzáadott érték alakulása az agrárgazdaságban és annak ágazataiban (milliárd Ft-ban)

Az élelmiszeripar gyengülő teljesítményének okai az alacsony tőkeellátottság, a gyakran változó tulajdonosi kör, az alacsony termelékenység, a magas arányú kapacitásfelesleg, a piacon való gyenge fellépés a koncentráció hiánya miatt. Szerepet játszott természetesen az EU csatlakozás is, de meghatározó az élelmiszeripari export növekedése is, valamint a multinacionális kiskereskedelmi hálózatok ár és egyéb feltételeket diktáló magatartása. Ezen kívül úgy vélem, hogy laza a kapcsolat a mezőgazdaság és a feldolgozó ágazat között, nincs meg a szükséges összhang, illetve a koordináció. A vertikális integrációk fejlődése fontos szerepet tölthet be az élelmiszergazdaság jövőjét tekintve ezen a területen. (SZENTIRMAY – GERGELY, 2005. SZABÓ G. – BÁRDOS, 2007.)

A közös agrárpolitika következtében a az uniós mezőgazdasági és nyersanyagátlagárak közel azonosak. A fogyasztói árak az EU-15-höz viszonyítva a többi tagállamban jelentősen alacsonyabbak. A kereskedelmi hálózatok ennek következtében az átvételi árakat alacsonyan tartják, hogy tartani tudják az alacsony fogyasztói árakat. Ezért míg a nyersanyagárak az elmúlt időszakban 38%-kal emelkedtek, addig az élelmiszeripar csak 12,6%-os áremelést tudott érvényesíteni. Ha nem tudnak a hatékonyságukon javítani, akkor a további energiaár és átlagbéremelkedés tovább rontja az amúgy sem kedvező helyzetet.



Forrás: Az Agrárgazdasági Statisztikai Zsebkönyv 2007 adatai alapján saját szerkesztés
6. ábra A beruházások teljesítményértéke ágazatok szerint
Összes beruházás folyó áron, millió Ft-ban 2007-ben

A mezőgazdasági termelés volumene 1989-hez viszonyítva 2007-re 58,9%-ra csökkent. A termelés hatékonyságát az is befolyásolja, hogy sok kis területen gazdálkodó van, így a mérethatékonyságból származó előnyöket nem tudják kihasználni. A mezőgazdaság részesedése a GDP-ből 2007-re 3,3%-ra csökkent. Jelentős a csökkenés az export területén is. Az **élelmiszeripari termékek jelentős részesedés veszteségét** könyvelhetnek el a **belföldi piacokon** is. 2003-ban még 92% volt a magyar élelmiszerek részesedése a kiskereskedelemben, addig mára az arány már csak 76%. Sajnos a következő években további csökkenés várható.

Magyarország mezőgazdasági és élelmiszeripari kivitelének értéke 2008 első felében 2680 millió euró volt, ami az előző év azonos időszakához viszonyítva 16%-kal magasabb érték. A behozatal értéke 1810 millió euró volt, ami 22%-os növekedést jelent. Az egyenleg ennek ellenére 5 % növekedést mutat.

Az EU tagországaiba irányuló kivitel a teljes export mintegy 80%-át teszi ki, de az átlagnál lassabb növekedést mutat. Importunk 92% viszont az EU-ból származik.

2.3. Mikroszintű vizsgálat

Az **élelmiszeripar mikroszintű vizsgálata** a gazdasági elemzés segítségével valósítható meg. „A gazdasági elemzés a gazdasági vezetés nélkülözhetetlen eszköze, lényegében olyan módszer, amelynek segítségével a vezetők részére elengedhetetlenül szükséges tájékozottság elérhető, a gazdálkodás megismerhető, értékelhető, fejleszthető.” (LUKÁCS, 1989.) A **gazdasági elemzés célja**, hogy feltárja, és számszerűleg értékelje azokat a körülményeket, amelyek befolyásolják a vállalkozás gazdálkodását, a vezetés döntéseinek előkészítését, valamint a megtett intézkedések végrehajtását.

Az **elemzéssel minősíthetjük** a vezetői **döntések előkészítését**, valamint a megtett intézkedések **végrehajtását**, a **fejlesztések hatékonyságát**, az **eredmény növekedését**. A vállalkozások bővülő méreteivel és a vezetés bonyolultságának növekedésével azonban egyre inkább **előtérbe lép** a tájékozottság megszerzésének előfeltételeként a jól kiépített **adatszolgáltatási, adatfeldolgozási és információ-rendszer**, továbbá az ezeken alapuló **gazdasági-műszaki elemző-értékelő munka**. (THOMPSON – STRICKLAND, 1987.; JOY, 1983.) Az elemzés alapján levont következtetések szabják meg a cselekvés irányát, és egyúttal segítik a hatékony gazdálkodást. **Alapvető követelmény a feladatokat és az eszközöket úgy összehangba hozni, hogy a vállalkozás hatékonyan működjön.**

A **gazdasági elemzés feladata** a hatékonyabb, az eredményesebb gazdálkodás segítése. A gazdasági döntések előkészítéséhez az elemzésnek kell megfelelő információkat biztosítani. Különböző variációk kidolgozásával ugyancsak az optimális döntést kell elősegíteni. Az elért eredmények mellett a hiányosságok, a veszteségek okait is fel kell tárni, és javaslatokat kell kidolgozni azok minimalizálására, illetve megszüntetésére. Az elemzés alapjául szolgáló információkat a számvitel, a statisztika, a tervek és a különböző szabályzatokban rögzített nyilvántartások külső és belső információk, valamint hatályos jogszabályok tartalmazzák. (KÖRMENDI – KRESALEK, 2006.)

„A pénzügyi kimutatások az eltérő értékelési módszereken, becsléseken, ítéletalkotáson alapszanak, és elkészítésükre pedig viszonylag rövid és önkényes időperióduson belül

kerül sor.” (NAGY, 2002) A beszámoló összeállításánál számos becslésre kerül sor, illetve egyéb bizonytalansági tényezők is korlátozzák az ítéletalkotást.

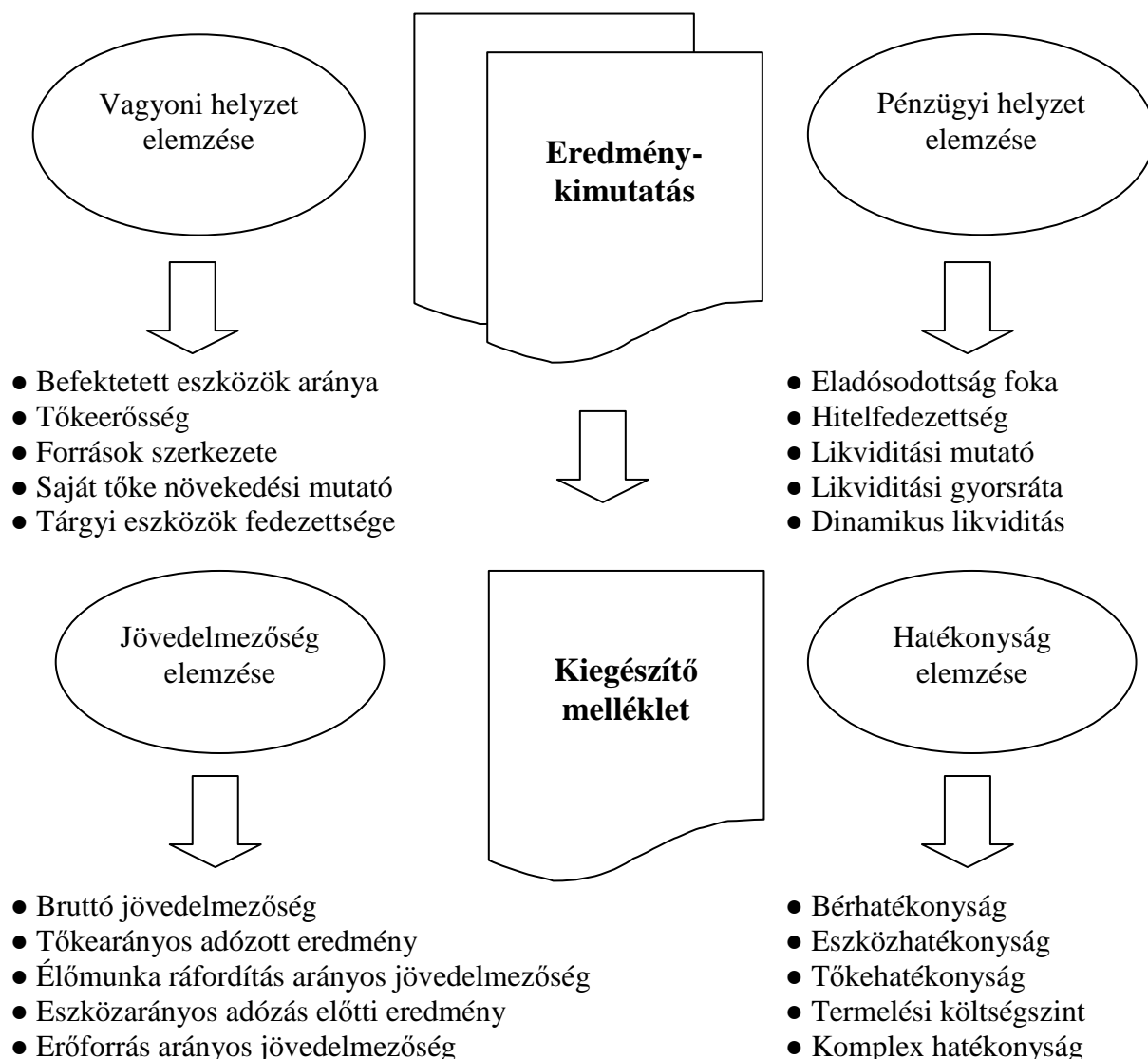
A gazdasági elemzés során az **ok-okozati összefüggéseket** kell vizsgálni. Az elemzéshez használt mutatószámrendszer alapvető célja, hogy a mutatószámok lépcsőzetes alábontásával feltárja a mutatók értékében bekövetkezett változások okait. Széles körben elterjedt a Du Pont-mutatószámrendszer, mely piramisszerűen a csúcsmutatót bontja le befolyásoló tényezőire.

A **mutatószám-kombináló rendszerek** elképzelése az, hogy az egymástól független, egyedi mutatószámokat összefoglalják egy csúcsmutatóba, mely összefoglalóan tartalmazza a vállalkozás helyzetének megítéléséhez szükséges információkat.

Az **empirikus induktív módszerek** a matematikai-statisztikai és hálótervezési eljárások segítségével próbálkoznak a csoportképzésre legalkalmasabb mutatószám kiválasztásával. A **heurisztikus kombináló modelleknél** a középpontban a jövedelmezőség vagy a gazdaságosság megítélése áll.

Az értékelés alapjául leggyakrabban a beszámoló adataiból számított mutató számokat alkalmazzuk. A mutatószámokat viszonyíthatjuk a tervadatok, az előző időszak adatai vagy más vállalkozás adataiból képzett mutató számokhoz.

Az összehasonlítás segítségével az elemzés során kialakított mutatószámok mögötti folyamatok változását lehet kiemelni. A vállalkozás megítéléséhez, megalapozott következtetések levonásához azonban szükség van a változások okainak feltárására is.



Forrás: (BALOGHNÉ G. A. et al., 2005)

7. ábra A vállalkozás gazdasági elemzésének struktúrája

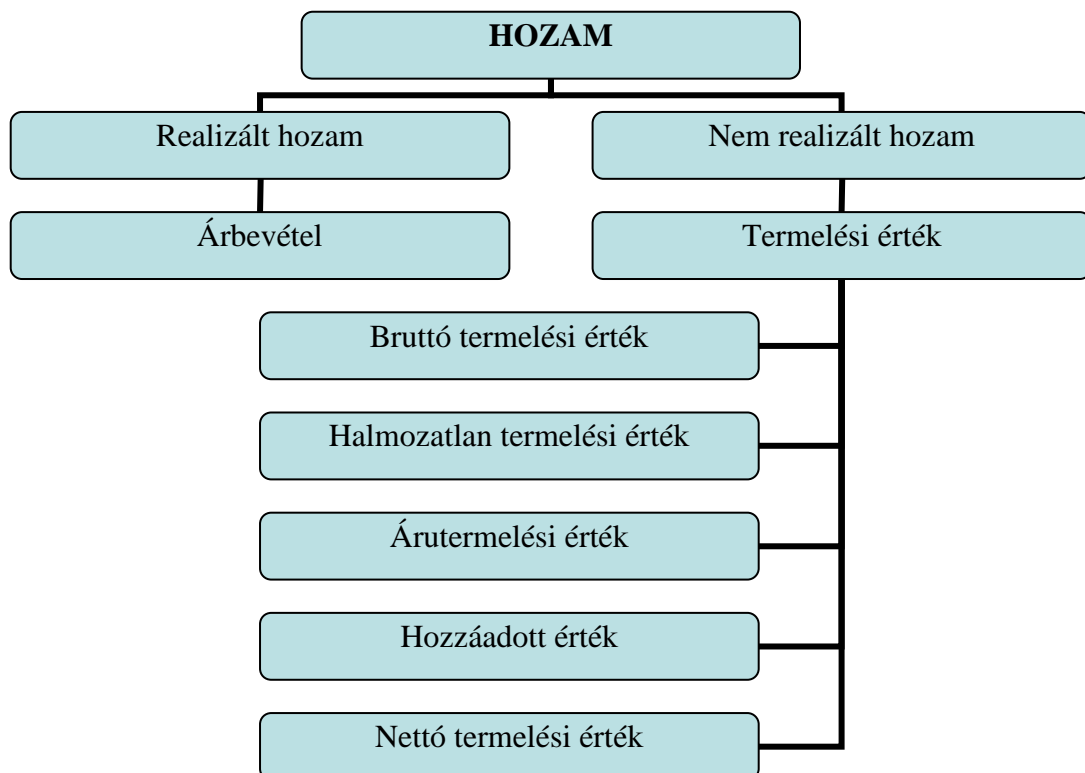
A **vagyoni helyzet alakulása** a mérleg adataiból vizsgálható. A mérlegelemzés magában foglalja a vagyoni- és pénzügyi helyzet átfogó elemzését valamint az egyes mérlegtételek alakulásának részletes elemzését. Az egyes eszköz és forrás csoportok megoszlásának alakulása tárgyév és a bázis év adataira vonatkozóan lényeges folyamatokra hívhatja fel a figyelmet. A belső arányok elmozdulásai a részletesebb elemzést igénylő területekre mutathatnak rá.

A **jövedelmezőség és a hatékonyság vizsgálatához** szükség van az eredménykimutatás egyes eredménykategóriáira és egyes tételeire is. A **jövedelmezőség** alakulása jelzi a jövedelem-termelőképeség változását, a **hatékonyság** pedig a tevékenység gazdaságosságát.

2.4. A hozamszámítás elvi és módszertani kérdései

A **hatékonyságot** a felhasznált erőforrások egységnyi mennyiségére jutó hozammal definiáltuk. Ezért elengedhetetlen, hogy egyértelműen meghatározásra kerüljenek a számítás alapját képező **hozamok**, illetve a **felhasznált termelési erőforrások, ráfordítások az élelmiszeripar területén**. A számítások csak abban az esetben vezetnek értékelhető eredményre, ha **egységesen alkalmazott mutatószámokat** használunk, illetve az egyes hozam, illetve az erőforrásokat képviselő kategóriák egységes értelmezése adott. Ebben a részben vizsgálat alá vonom az egyes hozamkategóriákat, és részletezem, hogy melyik milyen szerepet tölthet be a hatékonyság vizsgálata során az élelmiszeriparban.

A hatékonysági vizsgálatokhoz különböző hozammutatók használhatók, ezek rendszerét az alábbi ábra mutatja.



Forrás: saját szerkesztés

8. ábra A hozamkategóriák rendszere

Az **árbevétel az elemzés fontos adata**, mert segítségével **megítélhetővé válik a vállalkozás piaci részesedése, növekedési üteme**. Az értékesítési forgalom elemzése során célszerű az élelmiszeripari árbevételt üzletáganként és földrajzi területek szerinti bontásban is vizsgálni. Tekintettel arra, hogy az árbevétel az értékesített mennyiség és az eladási ár szorzata, ezért az árbevétel nagyságának változását okozhatja az értékesített mennyiség növekedése, azaz a piac bővülése, vagy a piaci részesedés növekedése, de adódhat változatlan mennyiség változó áron történő értékesítéséből is. Vizsgálni kell tehát egyidejűleg az árváltozás és a volumenváltozás hatásait is. A tényezőre bontás nélkül nem lehet egyértelmű következtetéseket levonni. Az eladási ár emelkedése magyarázható a pénz belső értékének változásával, az árfolyamok változásával is. Ezen kívül tény, hogy az árbevétel növekedése nem jelenti egyértelműen a jövedelmi helyzet javulását is, hiszen az egységnyi termék, szolgáltatás előállításánál felhasznált termelési tényezők volumen-, illetve árváltozásával is számolni kell.

Az árbevétel üzletáganként történő felosztása segít a vállalat növekedése és a piaci részesedésének változása okait felderíteni. Az üzemi (üzleti) tevékenység forgalmát különböző szempontok szerint lehet részekre bontani, például szervezeti egységek mentén, termékek, termékcsoportok vagy szolgáltatástípusok szerint. A magyar számviteli törvényben nincsenek előírások az üzletágak szerinti árbevétel bontásra, de mindenképpen célszerű azt megtenni, főként egy bonyolultabb struktúrájú, többféle terméket, termékcsoportot is gyártó és értékesítő szervezetnél. Ezáltal felismerhetővé válnak a vállalkozás meghatározó tevékenységei, súlypontjai, illetve ki lehet szűrni azokat az ellentétes hatásokat, melyek összvállalati szinten semlegesítik egymást. A vizsgálatokat nem lehet leszűkíteni arra, hogy megnézzük az adott üzletág, terület összforgalmon belül képviselt arányát, mert előfordulhat, hogy éppen a legnagyobb forgalmú termék minősül a legkevésbé jövedelmezőnek a további vizsgálatok elvégzése során.

Az árbevétel földrajzi bontása segít megítélni a hazai és nemzetközi értékesítési piacok változásait, kiemelve az egyes régiók jelentőségét a vállalkozás számára. A régiónkénti árbevétel elemzés az idősorok képzése területén alkalmazható a legnagyobb biztonsággal, mert a különböző területek egymással történő összehasonlításának több

ponton is adódnak nehézségei, mint például az eltérő politikai viszonyok, fizetési módok, stb.

A számviteli törvény értelmében **értékesítés nettó árbevételeként** kell kimutatni a szerződés szerinti teljesítés időszakában az üzleti évben értékesített vásárolt és saját termelésű készletek, valamint a teljesített szolgáltatások árkiegészítéssel és felárral növelt, engedményekkel csökkentett – általános forgalmi adót nem tartalmazó – ellenértékét.

Ha a teljesítés a szerződésben rögzített feltételeknek megfelelően megtörtént, és a szerződés szerinti teljesítést a vevő (a megrendelő) elismerte, de az ellenérték megfizetése részletekben történik a szerződő felek megállapodása alapján, ez nem befolyásolja az eladó (a szolgáltató) azon kötelezettségét, hogy az árbevételét a teljesítéskor elszámolja teljes összegében.

Az árbevétel fontos kategóriája az élelmiszeripari hatékonyság elemzésének. Számszerűsítése a számviteli nyilvántartások alapján viszonylag egyszerű. A többlet információk eléréséhez azonban célszerű a számviteli információs rendszerbe beépíteni a vállalkozásra jellemző csoportosítási szempontokat. Ez történhet a főkönyvi nyilvántartások részletezésével, vagy az analitikus nyilvántartások megfelelő bővítésével is.

Az élelmiszeripari termelés alapvető célja, hogy adott erőforrások felhasználásával termékeket állítson elő, melyek pénzben kifejezett értékét nevezzük **termelési értéknek**. Az elemzések során szükségessé válik, hogy kifejezésre kerüljön adott időszak termelésének összproduktuma, ami az adott körülményeket figyelembe véve kifejezheti a termelés nagyságát, színvonalát, időbeli változását. A termelési érték számbavétele különböző mérőszámok alkalmazásával lehetséges, melyek közül a természetes és az értékbeni a leggyakoribb.

Az előállított termékeket összességét hozamnak nevezzük. „A hozam a termelés elsődleges mérőszáma, a megtermelt termékeket, szolgáltatásokat természetes (természetes) egységben fejezi ki.” (PFAU – POSTA, 2002.) A mennyiségi értékekkel történő számolás esetén nem jelentkezik problémaként az árváltozások hatásának kiküszöbölése, ezért ezek a mutatószámok alkalmasak dinamikus vizsgálatok

elvégzésére. Az összehasonlító vizsgálatok során azonos ágazatok elemzésére nyílik csak lehetőség a fajlagos hozam mutatóinak segítségével, melyek közvetlenül tájékoztatnak a termelési színvonal eredményéről, de a hatékonyságról csak közvetetten.

„**Termelési érték:** az előállított eszközök és a teljesített szolgáltatások piaci áron számított értéke.” (KOZMA, 2001.)

Abban az esetben, ha az előállított termékek teljes mennyiségben értékesítésre kerülnek, akkor a termelési érték megegyezik az árbevéttel. De ez a helyzet nagyon ritkán (szinte soha) nem fordul elő, hiszen a tárgyidőszakban előállított hozamok egy része az időszak végén készleten marad, vagy egy másik része a vállalkozáson belül felhasználásra kerül, illetve az előző időszakban előállított hozamok egy része is a tárgyidőszaki hozamokkal együtt kerül értékesítésre.

Tekintettel arra, hogy a termelési érték számításánál gyakran halmozódásokat tapasztalhatunk, többféle termelési érték kategóriát is megkülönböztetünk, melyeknek a meghatározása, illetve számítása azért is lényeges, mert az eltérő tartalommal bíró kategóriák összetett értelmezése jobban hozzájárul az egyébként is sokszor ellentmondásos, illetve nehezen megítélhető fejlődési tendenciák értelmezéséhez.

A termelési érték kategóriák:

1. **Bruttó termelési érték:** egy év alatt előállított összes termék, szolgáltatás értéke.
2. **Halmozatlan termelési érték:** a bruttó termelési érték, valamint a termelés során újra felhasznált termékek értékének különbsége.
3. **Áruterelési érték:** időegység alatt a vállalat által értékesített termékek, szolgáltatások értékét jelenti.
4. **Hozzáadott érték:** a bruttó termelési érték, az újrafelhasználás és a vásárolt áruk értékének különbözete.
5. **Nettó termelési érték:** a bruttó termelési értékből nemcsak az újrafelhasználást és a vásárolt áruk értékét vonjuk le, hanem az amortizációt is. (PFAU – POSTA, 2002.)

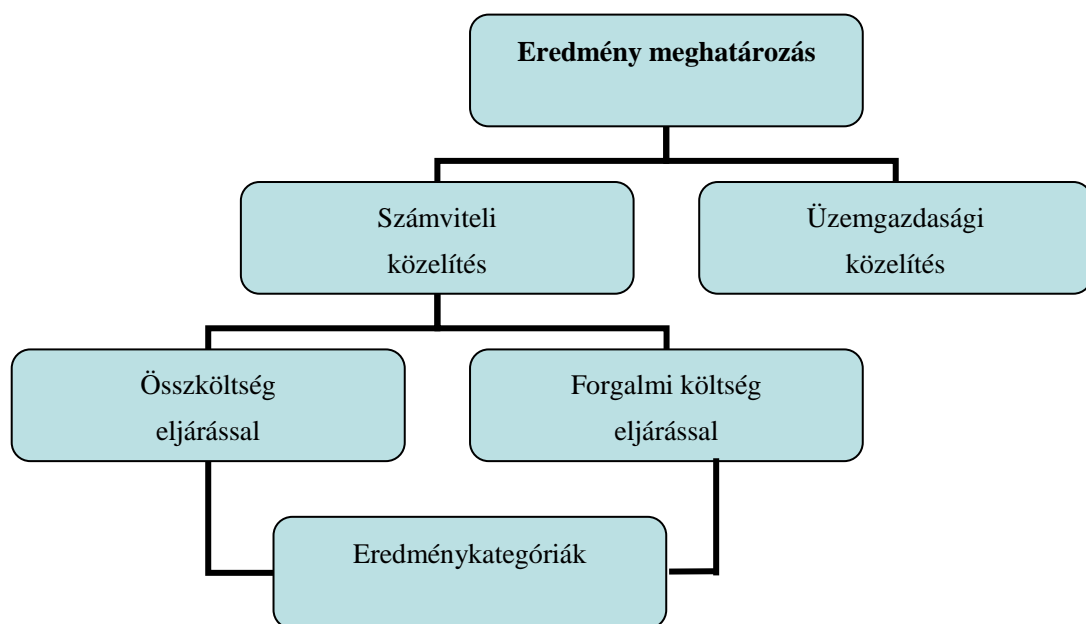
Az elemzések során a termelési értéket viszonyíthatjuk különböző erőforrások, termelőkapacitások egységéhez, melynek eredményeként fajlagos termelési értéket kapunk. A vállalkozások számára a termelési érték fokozása megjelenhet célként, de **semmiképpen sem célszerű ezt kizárólagos célnak tekinteni.** A termelési érték fokozása önmagában nem elegendő, hiszen kell, hogy mögötte megfelelő jövedelem is

álljon. A termelési érték mindenáron való fokozásának gátat szabnak a vállalkozást körülvevő környezet, a közgazdasági szabályozók, a szűkös erőforrások. A termelési érték mennyiségi növelése mellett fokozott figyelmet kell fordítani a **minőség javítására**, hisz a fogyasztói igények folyamatos változása mellett kell a megújuló elvárásokat kielégíteni. A termelőtevékenységet folytató vállalkozások alapvető feladata a tevékenységi körükbe tartozó termékekkel, szolgáltatásokkal szemben támasztott vevői igények kielégítése, ezért olyan nagyságú és összetételű termelést kell megvalósítaniuk, **amely megfelel a piaci igényeknek**. A mennyiségi és minőségi változások mellett az árnövelésnek is termelési érték növelő hatása van.

A továbbiakban **ezen mutatók segítségével végzett hatékonyság elemzést tartom célravezetőnek**, hiszen ezen termelési értékek számítása a kisebb vállalkozások számára sem jelenthet komolyabb gondot. Az adatbázisát egy megfelelően kiépített számviteli információs rendszer biztosítani tudja.

A vállalkozás eredménye a gazdálkodás legkomplexebb, legösszetettebb mutatója.

Alakulásában valamennyi tevékenység részeredménye tükröződik.



Forrás: saját szerkesztés

9. ábra Az eredmény meghatározás rendszere

Az eredmény megjelenik a mérlegben, a vállalkozás vagyonának változásaként, nyereség vagy veszteség (Mérleg szerinti eredmény) formájában. Ugyanakkor az

eredménykimutatásban is megjelenik az időszak hozamai és ráfordításainak különbségeként.

Az eredmény fogalma: „A saját vagyon változásának összege egy időszak alatt.” (KOZMA, 2001)

A vállalkozás eredményét sok tényező befolyásolja, így annak elemzése is igen fontos és sokrétű feladat. Az éves beszámoló adatainak elemzése nem mindig elégséges az egyes pénzügyi-gazdasági folyamatok részletes, önálló értékelésére.

Ezért, ha az **élelmiszeripari vállalkozás** tevékenységi és szervezeti struktúrája, nagyságrendje és bonyolultsága, piaci helyzete, menedzsmentjének összetétele, színvonala, a kutatás-fejlesztés helyzete, iránya stb. megkívánja, úgy elmélyült és sokoldalú elemzés indokolt. Ilyen esetben az éves beszámoló adatainak elemzése hasznos és nélkülözhetetlen kiindulási alapot jelent – az egyéb, rendelkezésre álló – belső és külső dokumentációk, információs bázisok felhasználásával történő elemzéshez, illetve az ezt követő vezetői döntések előkészítéséhez, az intézkedések megtételéhez.

A jövedelmezőség meghatározásának alapjául a vállalkozás eredménye szolgál.

Az **eredménykimutatás** a vállalkozó adott üzleti évi mérleg szerinti, a vállalkozónál maradó adózott eredményének levezetését – az ellenőrzés megállapításai alapján az előző üzleti 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.**

A számviteli eredmény levezetésének általános sémája a következő:

Bevételek

- Ráfordítások

ADÓZÁS ELŐTTI EREDMÉNY

- Eredményt terhelő adók (Társasági adó, különadó)

ADÓZOTT EREDMÉNY

+ eredménytartalék igénybevétele osztalékra, részesedésre

- jóváhagyott osztalék, részesedés

= **MÉRLEG SZERINTI EREDMÉNY**

A gazdálkodó adott évi bevételeinek és ráfordításainak különbsége (adózás előtti eredménye) tehát három részre kerül felosztásra:

1. Társasági adó (az eredmény hozzájárulása az állami költségvetéshez)
2. Osztalék, részesedés (az eredmény hozzájárulása a tulajdonosok vagyonához)
3. Mérleg szerinti eredmény (a gazdálkodónál maradó eredmény, a gazdálkodói vagyon gyarapodása)

Ha a fő komponenseket a törvényi előírás figyelembevételével megfelelő csoportokba rendszerezük, akkor **az eredménykimutatás fő eredménykategóriáihoz** juthatunk:

Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye	Pénzügyi műveletek eredménye	
Szokásos vállalkozási eredmény		Rendkívüli eredmény
Adózás előtti eredmény		
Adófizetési kötelezettség	Adózott eredmény	
	Jóváhagyott osztalék	Mérleg szerinti eredmény

Forrás: (SZTANÓ 2007)

10. ábra Az eredménykategóriák

Az üzemi (üzleti) tevékenység eredményét az EGK 4. számú irányelve szerint is - a vállalkozó döntésétől függően - kétféle módszerrel (ezen belül két változattal) lehet meghatározni:

- Összköltség eljárással („A” és „B” változat)
- Forgalmi költség eljárással („A” és „B” változat)

Az **összköltség eljárással készített eredménykimutatás** alapján az értékesítés nettó árbevételének, az eszközök között állományba vett saját teljesítmények értékének, az egyéb bevételeknek, valamint az üzleti évben elszámolt anyagjellegű ráfordítások, személyi jellegű ráfordítások, értékcsökkenési leírás és egyéb ráfordítások együttes összegének különbözeteként állapítható meg az üzemi (üzleti) tevékenység eredménye.

A **forgalmi költség eljárással készített eredménykimutatás** az értékesítés nettó árbevétele és az értékesítés közvetlen és közvetett költségeinek különbözete és az egyéb bevételek és ráfordítások különbözetének összegként számítható.

Az eredmény levezetése a gazdasági folyamatból következően tehát kétféleképpen történhet:

„Eredmény = Összes hozam – Összes költség (ráfordítás)

Eredmény = Bevétel – Az értékesített eszközök (szolgáltatások) költsége, ráfordítások.”

(KOZMA, 2001)

Az összköltség eljárással készített eredménykimutatás az üzleti évben felmerült költségek költségnemenkénti (anyagköltség, igénybe vett szolgáltatás értéke, egyéb szolgáltatás értéke, bérköltség, személyi jellegű egyéb kifizetések, bérjárulékok, értékcsökkenési leírás) elszámolását és bemutatását hangsúlyozza.

A számviteli törvény a költségek költségnemenkénti elszámolását kötelezően előírja a választott eredménykimutatás formájától függetlenül.

A forgalmi költség eljárással összeállított eredménykimutatás az értékesítés hozamaival szembe a valós teljesítmények ráfordításait (költségeit) állítja függetlenül attól, hogy azok melyik időszakban merültek fel. Az értékesítés költségeit közvetlen és közvetett bontásban mutatja. A **jövedelmezőség átfogóbb elemzésére alkalmas forgalmi költség eljárással készített eredménykimutatás** elkészítése nem nélkülözheti a költségek költséghelyenkénti, költségviselőnkénti gyűjtését a szintetikában (6-7. számlaosztályok), de legalább a részletező nyilvántartásokban. A 6-7. számlaosztály - a gazdálkodó döntéseinek megfelelően - használható a vezetői információk biztosítására. A számlaosztály alkalmazása lehetővé teszi a vállalkozáson belüli egységek elszámoltatását, a költséggazdálkodás, az önköltségszámítás rendszerének kialakítását. A 6. Költséghelyek, általános költségek és a 7. Tevékenységek költségei számlaosztályokban való könyvelés a főkönyvi információbázist tágítja: meghatározhatóvá válik a **költséghelyek, költségviselők szerinti költségstruktúra**, lehetőség van a költségek előirányzatával való összehasonlításra, utolérhető a részterületeken keletkezett költségtöbbletek, megtakarítások, egyszerűsödik az önköltség számítása. A költséghelyi közvetett és a költségviselők közvetlen költségei az 5. Költségnemek számlaosztály részletes felbontásával is elkülöníthető és folyamatosan nyomon követhető. A költséghelyi költségek elszámolása (analitikus, szintetikus) esetében biztosítani kell a költséghelyek fel nem osztott általános költségeinek értékesítési/forgalmazási, igazgatási és egyéb általános költségek szerinti elkülönítését a

forgalmi költség eljárással készülő eredménykimutatás értékesítés közvetett költségeinek részletezettsége miatt. Bár a nemzetközi számviteli standardok és az Egyesült Államok számviteli alapelveit összefoglaló US GAAP a forgalmi eredménykimutatásnak ad prioritást, a különböző nemzetgazdasági mutatók számításához a költségek költségnemenkénti bemutatása legalább a kiegészítő mellékletben hosszú távon is törvényi előírás kell, hogy maradjon. Az eredményt alakító fő komponensek (eredménysorok) mint fontos alap- és kontrolladatok felhasználásra kerülnek a **makrogazdasági szakstatisztikákban** és alapját képezik a **nemzeti számlák összeállításának** is. Olyan fontos aggregátumok képződnek a fenti adatok felhasználásával, mint a bruttó kibocsátás (Gross output), a folyó termelőfelhasználás (Intermediate consumption) és a GDP (Bruttó hazai termék). A fentiek közül az árbevétel adatokat a bruttó kibocsátás meghatározásában, az anyagjellegű költségeket a folyó termelőfelhasználásban használják fel; a személyi jellegű ráfordítás, a működési eredmény pedig a GDP-ben jelenik meg. Éppen ezért a forgalmi költség eljárású eredménykimutatást készítő vállalkozásoknak a költségeket költségnemenkénti bontásban és az aktivált saját teljesítményeket a kiegészítő mellékletben kell szerepeltetnie.

Az **aktivált saját teljesítmények értékének** az összköltség eljárású eredménykimutatásban való külön szerepeltetése nélkülözhetetlen, mivel a forgalmi eljárású eredménykimutatás bevételeivel azonos tartalmú bevételekkel szemben ráfordításként a **termelési költségek** és nem az értékesítés költségei állnak. Az aktivált saját teljesítmények értéke korrigálja a termelés eredményét (árbevétel csökkentve a költségnemekkel /termelési költségek/) az értékesítés realizált eredményére.

Az eredmény fajtái egy másfajta, de az elemzés szempontjából nélkülözhetetlen levezetésben:

„**Számított eredmény** = Termelési érték – Termelési költség

Realizált eredmény = Bevétel – Az értékesített eszközök (szolgáltatások) költsége, ráfordítások.

Pénzügyileg is realizált eredmény = Pénzügyileg is realizált bevétel (befolyt pénzbevétel) – Az értékesített eszközök (szolgáltatások) költsége, ráfordítások.”
(KOZMA, 2001)

2.5. A megtermelt eredmény és a realizált eredmény számítása

Sok élelmiszeripari cégnél a teljes vertikum előfordul. A számviteli törvény az eredmény számítása során feltételezi a megtérülést, az **üzemgazdasági szemlélet** nem. Nem vitatva, hogy a realizált eredmény számítása a piacgazdaságban meghatározó, de vannak olyan gazdasági ágak, ahol a vertikális kapcsolatok miatt a **nem realizált eredménynek** is meghatározó szerepe van. A hatékonysági vizsgálatokhoz nemcsak a számviteli, de az üzemgazdasági eredményt is fel kell használni.

A nem tisztán élelmiszeripari vállalkozásoknál, hanem a teljes vertikumban jelenlévő cégeknél a mezőgazdasági területen, amely az élelmiszeripari feldolgozó részleg alapanyag ellátását adja, a realizált eredményen kívül vizsgálni kell a megtermelt jövedelmet is.

A **megtermelt jövedelem** a termelési érték és a termelési költség különbözete.

A **megtermelt eredmény** (jövedelem, vagy veszteség) számítása során feltételezzük az összes hozam értékesítését, vagyis az ágazatok jövedelemhelyzetét a teljes termelés figyelembe vételével vizsgáljuk. **Az így számított eredménykategória alkalmasabb az ágazatok valós gazdasági helyzetének az értékelésére**, mint a tényleges árbevétel alapján számított realizált jövedelem. A realizált eredmény nagysága alapvetően attól függ, hogy milyen az értékesítés volumene és aránya. Lényegében a **megtermelt és realizált jövedelem** között annyi a különbség, hogy a megtermelt jövedelem az összes előállított termék jövedelmét mutatja, míg a realizált jövedelem csak az értékesítésre kerülő termékét. **A saját élelmiszeripari feldolgozó részleggel rendelkező mezőgazdasági vállalkozások** esetében ez gyakorta megjelenő probléma, hiszen ha az egyik terület által létrehozott termelési értéket a másik terület hasznosítja, akkor árbevétel nem is keletkezik, s így a realizált eredmény számítására nincs is lehetőség. Ugyanakkor szükséges a jövedelemtermelő képesség meghatározása. Így nyilvánvaló a megtermelt eredmény kiszámításának igénye.

Ennek **a számvitelben meg van a lehetősége**, ugyanis a Kész- és félkésztermék elszámolási számla (hozamszámla) alkalmas arra, hogy a vertikumon belül a mezőgazdasági vállalkozások megtermelt eredményét kimutassa. Ugyanis a számla tartozik oldalán év végén a költségek átvezetése után a közvetlen (előállítási) költség szerepel, a követel oldalán pedig a hozamérték elszámolóáron. Abban az esetben, ha a vállalkozások ezt az elszámolóárat a piaci ár szintjén alakítják ki, akkor a piaci ár és az

előállítási költség különbözeteként kimutatható a megtermelt eredmény, ami számvitelileg tulajdonképpen a készletérték-különbözet. (MIKLÓSYNÉ et al, 2006)

Az eredménykimutatás - attól függően, hogy a számításba vételre kerülő hozamok és ráfordítások körét hol húzzuk meg, - **realizált és nem realizált eredményt is tartalmazhat.**

Abban az esetben, ha az eredménykimutatásban az időszak során kibocsátott teljesítmények hozamát vetjük össze a kibocsátott teljesítményeket terhelő ráfordításokkal, akkor az **eredménykimutatás realizált eredményt mutat.**

Abban az esetben viszont, ha az eredménykimutatásban az időszak során létrehozott teljesítmények hozamát vetjük össze a felmerült ráfordításokkal, a realizált eredményen kívül **nem realizált eredményt is tartalmazhat.**

Ugyancsak realizált és nem realizált eredmény kimutatására kerül sor az eredménykimutatásban, ha a vállalkozás egyrészt nem különíti el egymástól a különböző időszakok ráfordításait és hozamait, másrészt nem tesz különbséget köztük realizálásuk szempontjából sem.

Azt, hogy az eredménykimutatásban milyen tartalmú eredmény kerüljön kimutatásra, mindig az határozza meg, hogy kinek és milyen céllal készül a beszámoló. A hatályos számviteli törvény előírásai szerint a beszámoló részét képező eredménykimutatás csak realizált eredményt mutathat. Ez a **realizációs elv** érvényesüléséből következik. A realizációs elv egyben azt is jelenti, hogy a még el nem adott – az értékesítésre nem kerülő termékek után – sem nyereséget, sem veszteséget kimutatni nem lehet. Ezt úgy érhetjük el, hogy a vásárolt készleteket tényleges beszerzési értéken, a saját termelésű készleteket pedig tényleges közvetlen önköltségen értékeljük. A számviteli törvény előírásai szerint az értékelés alapjául szolgáló önköltség az előállítási (közvetlen) önköltség. A tevékenység során felmerülő általános költségeket az adott időszak eredményének terhére kell elszámolni.

A vállalkozás általános költségei tehát fix (lépcsőzetesen fix) költségeknek tekinthetők, amelyek a termelés volumenétől függetlenek (adott termelési szint környékén). Ezek az általános költségek negatív értelemben realizáltak minősülnek, mivel minden esetben az adott időszak eredményét csökkentik.

A szakirodalomban vitatott kérdés a realizációs elv alkalmazhatósága a mezőgazdasági vállalkozások esetében, ugyanis a realizációs elv egyértelműen a késztermékek értékesítésére ösztönöz. Felvetődik a kérdés, hogy ez az elv helyes-e azoknál a

mezőgazdasági vállalkozásoknál, ahol az üzemen belüli **vertikalitás jellemző**. A vertikálitás alatt azt értjük, hogy egymásra épülő ágazatok jellemzik a tevékenységet, amelyben az egyik ágazat outputja a másik ágazat inputjaként jelenik meg.

Azoknál a teljes vertikumban jelenlévő élelmiszeripari vállalkozásoknál, ahol egyértelműen léteznek a mezőgazdasági termelés sajátosságai is, ott a következőkben felsoroltak alapján nem biztos, hogy célszerű a realizációs elvet érvényesíteni. Ezek a sajátosságok a következők:

- A mezőgazdasági termelést a természeti és biológiai tényezőktől meghatározott termelési átfutási idő jellemzi. Ezen a ponton elválnak egymástól a technológiai folyamat és a termelési folyamat. A mezőgazdasági termelés hozamait alapvetően a természeti adottságok befolyásolják.
- A mezőgazdasági vállalkozások által megtermelt termékek jelentős része késztermékként jelentkezik anélkül, hogy az üzemet elhagyná és az értékesítés szakaszába kerülne. Ilyen készletek például az **élelmiszeripari feldolgozás** keretében és egyéb belső úton felhasználásra kerülő saját termelésű készletek. Ezeket a termékeket az élelmiszeripari feldolgozóüzem egész évben folyamatosan használja fel. Ezen készletek realizálása a fordulónapig nem kívánatos. (A gyakorlatban ezen termékek értékesítése csak meghatározott, a mezőgazdasági tevékenység idényszerűségéből adódó pénzügyi nehézségek esetén válhat szükségessé, és indokolttá.)
- A közvetlen önköltségen történő értékelés torzíthatja az évek közötti eredményt is, például, ha a folyó évben kedvező a mezőgazdasági termelés, akkor annak az önköltsége alacsony. Ha ezt az alacsony önköltségű terméket a következő évben realizálom, akkor az eredmény is a következő évben fog jelentkezni. Előfordulhat az is, hogy nem is annál az ágazatnál keletkezik az eredmény, amelyik azt megtermelte.
- A közvetlen önköltségen történő értékelés torzíthatja a két fő ágazat, a növénytermesztés és állattenyésztés eredményét is abban az esetben, ha **az alacsony önköltségű mezőgazdasági termékek az élelmiszeripari feldolgozó egységben kerülnek felhasználásra**, így a mezőgazdasági terméken lévő nyereség az élelmiszeripari termékek értékesítésekor realizálódik. Nemcsak a nyereség, de a veszteség realizálása is hasonló lehet.

- **A közvetlen önköltségen történő értékelés megnehezíti a vállalkozáson belüli önelszámolás hatékony működését.**

A leírtak alapján a teljes vertikumban működő mezőgazdasági üzemek esetében felmerülhet az a probléma, hogy az önköltség helyett egy elszámoló áron (piaci ár) történjen az értékelés.

A mezőgazdasági vállalkozások esetében év végén az önköltségen való értékelés meglehetősen munkaigényes, mivel az év közben alkalmazott elszámolóárat módosítani kell a készletérték-különbséggel. A számviteli törvény előírásai szerint a saját termelésű készletek fordulónapi értéke nem haladhatja meg a mérlegkészítéskori piaci értéket. Abban az esetben, ha a közvetlen önköltségen (előállítási költségen) számított saját termelésű készletek értéke magasabb, mint a piaci áron számított érték, úgy a különbséget az egyéb ráfordítások között kell elszámolni. Ebben az esetben tehát megvalósul „egy áron” (piaci áron) való értékelés. Természetesen, ha az önköltség kisebb, mint a piaci ár, akkor a fentiekben leírtak nem valósulnak meg. Így a korábban leírtak alapján az egyik ágazat eredménye (nyeresége) a másik ágazatnál realizálódik. (MIKLÓSYNÉ et al, 2006)

2.6. Piaci értéken történő számbavétel az IAS Standard szerint

Az összehasonlító elemzések elvégzéséhez **összehangolt számviteli szabályozásra** van szükség, amit a **Nemzetközi Számviteli Standardok** alkalmazása biztosít.

A **teljes vertikumban jelen lévő élelmiszeripari vállalkozások** alapanyag ellátását biztosító mezőgazdasági tevékenységénél alkalmazott **értékelési eljárások különbözősége** lehetetlenné teszi az ágazatban tevékenykedő vállalkozások beszámolóinak összehasonlíthatóságát, így **a hatékonyságuk mérését is megkérdőjelezi.**

A 41. IAS legfontosabb szabálya, hogy a biológiai eszközöket mérlegfordulónapon a **piaci értékükön kell értékelni.** A piaci értéken történő számbavételt az a tény indokolja, hogy sok növény esetében hosszú művelési időszakokkal kell számolni (például az erdők esetében évtizedekkel). Ha bekerülési értéken értékelünk, akkor a hosszú ideig tartó termelési folyamat tényleges eredménye csak hosszú időszak alatt kerülhet kimutatásra, ami nem mutatja hűen az adott gazdasági tevékenységet, hiszen bevétel ebben az esetben csak az eszköz értékesítésekor kerül kimutatásra, így az előző időszakok eredményét nagymértékben torzíthatja, hogy az értékesítést megelőző, termelési időszakokban nem mutat ki nyereséget, sőt veszteségként jelennek meg a termelési költségek, amelyek a készletértékben nem mutathatók ki. Az értékesítés időszakában viszont jelentősen megnő a profit összege. A vertikális esetben ez a profit az élelmiszeripari feldolgozó területen fog realizálódni, torzítva ezzel a többi tevékenység hatékonyságát mérő mutatókat. Azaz nem határozható meg a vertikális láncot felépítő üzletágak hatékonysága külön-külön, csak a vállalt egészére nézve.

Tekintve az agrárgazdaság világgazdasági szerepének jelentőségét, szükségszerű volt a mezőgazdaságról szóló nemzetközi számviteli standard kidolgozása és életbe léptetése.

Az IAS 41 csak a biológiai eszközökre vonatkozik, mint az a hatóköréből látható is, hiszen tulajdonképpen ezek az eszközök jelentik a mezőgazdaság sajátosságait. Ez azt eredményezi, hogy a készletek vagy a tárgyi eszközök számviteli elszámolása során a meglévő 2. és 16. IAS-t kell alkalmazni. Vagyis a biológiai átalakulási folyamat megszűntével ezen speciális számviteli elvek sem alkalmazhatók.

A 41. IAS 5-9 bekezdéseiben definiálja a **fogalmakat**. A kiindulási pont a mezőgazdaság fogalma, amelyet alapvetően a növények és állatok (biológiai eszközök) irányított biológiai átalakításaként definiál, melynek célja a **fogyasztásra, értékesítésre, illetve további feldolgozásra alkalmas termékek létrehozása**. A mezőgazdaságot élesen el kell különíteni a kitermeléstől (pl. halászat, erdőkitermelés, stb.), amikor is a környezet regenerálására nem kerül sor (pl. haltelepítés, újraerdősítés, stb.). Mindez azt jelenti, hogy a jelen szabályozás nem vonatkoztatható a pusztán kitermelési tevékenységekre, valamint azokra a mezőgazdasági produktumokra sem, amelyeket már betakarítottak, azaz azok már a biológiai eszközök nem élő termékei, illetve a továbbfeldolgozásra szánt termékekre sem.

A 41. IAS három pontban adja meg a mezőgazdasági tevékenység kritériumait. Ezek szerint az állatoknak és a növényeknek élőknek kell lenniük, hogy biológiai átalakuláson mehessenek keresztül, mely átalakulásnak irányítottnak kell lennie, ami igen széleskörű emberi tevékenységet jelenthet (pl. trágyázás, gyomirtás, talajfertőtlenítés, kártevők elleni védekezés a növénytermesztésben, etetés, itatás, stb. az állattenyésztésben). A harmadik feltétel szerint az átalakulásoknak mérhetőnek, illetve nyomon követhetőnek kell lennie, ami az eszköz jellegétől függően többféleképpen történhet. A három feltétel együttes teljesülése esetén kell a 41. IAS szerint eljárni a beszámoló összeállításánál.

A biológiai eszközök az élő állatok, illetve növények, amelyek a mezőgazdasági tevékenység alapvető eszközei, és amelyekben a biológiai átalakulás folyamatai, melyeket az ember irányít, minőségi és/vagy mennyiségi változást okoznak. A biológiai eszközök bizonyos esetben csoportosan is kezelhetők (pl. állatcsordák, ültetvények esetében), ha a csoporthoz tartozó egyedek tulajdonságaik alapján egyformák, illetve a csoport a létrehozásának célja alapján is homogénnek tekinthető. (Pl. külön csoportot képeznek a gyümölcsstermesztésre, illetve a fakivágásra ültetett fák csoportja, még akkor is, ha azonos fajtaról van szó. Például gyümölcsstermesztésre szánt diófa, illetve bútor alapanyagának nevelt diófa ültetvény.)

A kiindulópont az értékelés során az, hogy a gazdálkodónak valamennyi biológiai eszközt vagy mezőgazdasági terméket ki kell mutatnia a beszámolóban, ha ezen eszközökkel összefüggésben a jövőben gazdasági haszonra fog szert tenni, a gazdálkodó ellenőrzése alatt tartja ezeket, valamint az eszközök bekerülési, illetve valós értéke megbízhatóan mérhető.

Az alapszabály az, hogy a biológiai eszközöket valamennyi mérlegfordulónapon a piaci értékükön kell értékelni. A **piaci értéken való értékelést** nemcsak a hosszú művelési idő okozta torzítások (eredményre, vagyonra vonatkozóan) indokolják, hanem az is, hogy a biológiai átalakulási folyamat minden egyes fázisa jelentőséggel bír. **Minden fázis hozzájárul a biológiai eszközökből származó várható gazdasági haszonhoz.** A piaci értéken történő értékelés lehetővé teszi, hogy **az egyes fázisokhoz kapcsolódó hasznok az adott időszak eredményében jelenjenek** meg és ne a befejező fázisban halmozottan, illetve **ne teljes egészében az élelmiszeripari feldolgozás területén,** torzítva minden szakasz hatékonyságát. Bár természetesen a piaci érték meghatározása során számolni kell a szubjektivitásból adódó bizonytalansági tényezőkkel is, de mindezek ellenére az IASC szerint mégiscsak a valós érték az ami a leginkább kielégíti mind a megbízhatóság, mind az összehasonlíthatóság, mind a világosság követelményét. A valós értéken történő értékelés alól a 41. IAS egyetlen kivételt enged meg, méghozzá abban az esetben lehet a bekerülési értéken értékelni a biológiai eszközt, ha a valós érték megbízhatóan nem becsülhető meg.

A biológiai eszközökből gyűjtött mezőgazdasági termékeket a betakarítás időpontjában az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értéken kell értékelni, amely érték bekerülési értéknek minősül ugyanebben az időpontban a készletekről szóló 2. IAS szerint.

A valós érték meghatározása során kiindulási alap a piaci ár, ha egy terméknek aktív piaca van. Különböző aktív piacok esetén a legmegfelelőbb piacon érvényes árat kell alkalmazni.

A standard útmutatást ad arra az esetre is, ha nincs aktív piac. Ilyen eset akkor fordulhat elő, ha a piac létezik, de ingatag és így az innen nyert információ nem eléggé megbízható, mint például monopol viszonyok között működő piac esetében. Ebben az esetben a különböző fórumokról begyűjtött információkat (az adott eszközcsoport legfrissebb piaci ára, hasonló eszközök piaci ára, az adott szektor irányadó ára) a legmegbízhatóbb módon kell megbecsülni a különbségek okainak mérlegelésével. Ha egyáltalán nem állnak rendelkezésre piaci árak az értékelés során, akkor a diszkontált jelenérték is alkalmazható a valós érték meghatározásánál. Ezen lehetőségeken kívül néha a bekerülési érték is használható, ha az megközelíti a valós értéket, mint például az olyan biológiai eszközök esetében, amelyek csak kismértékű átalakuláson mentek keresztül.

A gyakorlatban sokszor okozhat problémát az is, hogy a biológiai eszközök gyakran fizikailag is kapcsolódnak a földhöz (pl. erdő), és így a növénykultúrát és a termőföldet egy egységként, azaz együtt kell/lehet értékelni. A piaci értéket ebben az esetben fel kell osztani a különböző eszközökre, hogy jobban megítélhető legyen az egyes eszközöktől várható jövőbeni haszon.

A biológiai eszközök első nyilvántartásba vételekor keletkező, illetve a becsült értékesítési költségekkel csökkentett valós érték változásaiból származó eredményt, nyereséget, veszteséget annak az időszaknak a nettó nyeresége vagy vesztesége kell, hogy tartalmazza, amelyikben az felmerült. Ezek szerint a tárgyidőszak üzemi (üzleti) tevékenység eredménye részének kell tekinteni. A mezőgazdasági termékek első nyilvántartásba vételekor keletkező nyereséget vagy veszteséget annak az időszaknak a nettó nyereségében vagy veszteségében kell kimutatni, amelyikben felmerült.

Az értékelés során alapvetően abból indulunk ki, hogy a valós érték a biológiai eszközök esetében megbízható módon meghatározható. Ez az állítás csak az első nyilvántartásba vétel időpontjára vonatkozóan nem érvényesíthető azon biológiai eszközök esetében, amelyeknek nincs piaci ára, és a valós érték meghatározása egyéb módszerekkel sem megbízható. Abban az esetben, ha ezen eszközök valós értéke megbízhatóan mérhetővé válik, az adott eszközt már a becsült értékesítési költségekkel csökkentett valós értéken kell kimutatni egészen annak elidegenítéséig.

A 20. IAS szabályozza az állami támogatások elszámolását, amely a mezőgazdasági támogatásokra is vonatkozik, de csak abban az esetben, ha az adott biológiai eszközt a halmozott értékcsökkenéssel és halmozott értékvesztés miatti veszteségekkel csökkentett bekerülési értéken értékelik. A 41. IAS egy ponton módosítja a 20. IAS-ben foglaltakat, méghozzá abban az esetben, ha a vállalkozás a becsült értékesítési költségekkel csökkentett valós értéken nyilvántartott biológiai eszközeire feltétel nélküli állami támogatást kap. A támogatást bevételként kell elszámolni abban az időpontban, amikor az először igénybe vehetővé válik. Ezen kívül, ha feltételhez kötött állami támogatást kap a vállalkozás, ide tartozik az az eset is, ha a támogatás éppen azt írja elő, hogy ne folytasson egy bizonyos mezőgazdasági tevékenységet, akkor a támogatás összege csak akkor vehető figyelembe bevételként, amikor a vállalkozás az előírt feltételeket már teljesítette. Ha a feltételek teljesítése előtt folyik be a támogatás

pénzösszege, akkor kötelezettségként kell kimutatni a feltételek teljesüléséig a kapott összeget.

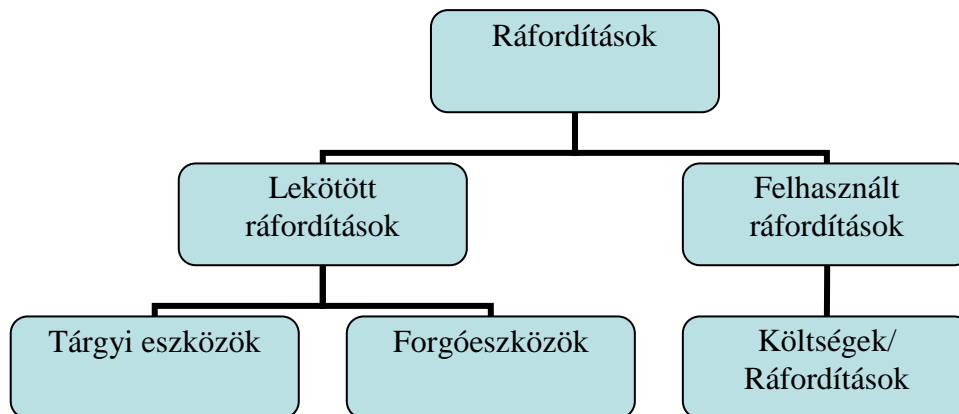
A biológiai eszközöket jellegüknek megfelelően kell besorolni a forgóeszközök vagy a befektetett eszközök közé. A kiegészítő mellékletben kell bővebb információt adni a biológiai eszközökről szöveges formában, ami lehet leíró magyarázat vagy számszerűsített formában készített részletezés, hogy a beszámolót felhasználó információ igénylők átláthassák a jövőbeni pénzmozgások időbeli alakulását, valamint megkapjanak minden olyan részletező adatot, ami a döntéshozatalt számukra megkönnyíti. Számszerűsített formában javasolt bemutatni a biológiai eszközök minden egyes csoportját, megkülönböztetve a fogyasztható és termő biológiai eszközöket, illetve az érett és éretlen biológiai eszközöket. Az értékadatok mellett naturáliában kifejezett adatoknak is meg kell jelennie a beszámoló ezen részében, valamint az értékadatok meghatározása során alkalmazott módszerek, eljárások leírásának, illetve minden olyan eseménynek, adatnak, ami a vállalkozásról alkotott képet jelentősen befolyásolhatja.

A piaci értékben bekövetkező változásokat az eredménykimutatásban kell bemutatni, és az ehhez kapcsolódó részletező adatokat (biológiai eszközök csoportjai szerinti eredményhatás) pedig a kiegészítő mellékletben. A valós érték változásának tényezőkre bontását javasolja a standard, hiszen a valós érték árváltozásból eredő módosulása (infláció hatására) alapvetően különbözik attól az értékváltozástól, amit a biológiai eszközök fejlődése, növekedése eredményez. Az eredménykimutatásban célszerű az adatokat olyan részletezettségben közölni, hogy az lehetővé tegye az üzemi (üzleti) tevékenység teljesítményének megítélését.

A mezőgazdaság IAS alapon történő eredményszámításának kérdésével több munka is foglalkozott az elmúlt években. (EPSTEIN – MIRZA, 2002; KOVÁTS (szerk.), 2003; BALÁZS et al., 2006; MIKLÓSYNÉ et al, 2006)

2.7. A ráfordítás számítás elvi és módszertani kérdései

A hatékonyság számításához az előző részben számbavételre kerültek a hozamok, ebben a fejezetben pedig bemutatásra kerülnek a **ráfordítások**. Azok a kategóriák kerültek kiemelésre, melyeket elsődlegesnek tartok a hatékonyság számítása során. Az ábra összefoglalja a hatékonyság számításához alkalmazott ráfordításokat.



Forrás: saját szerkesztés

11. ábra A ráfordítások rendszere

„**Termelési költségek (költségek) fogalma:** valamilyen termelési cél érdekében felmerült és elszámolt munka- és eszközráfordítás pénzben kifejezett értéke.” (TÓTH (szerk.), 2001)

Más megfogalmazásban **költség:** „a tevékenység érdekében történő erőforrás felhasználás pénzben kifejezett értéke.” (ADORJÁN et al., 2002)

A költségek a termelési technológia által indokolt és szükséges felhasználások, míg a nem szükséges felhasználások az eredmény terhére kerülnek elszámolásra. A **ráfordítás** tágabb fogalom a költségnél, mert olyan eszközfelhasználásokat is tartalmaz, amelyek nem kerülnek elszámolásra költségként.

A ráfordításnak különböző elemei vannak,

- amelyeket korábban költségként számoltunk el, de csak a kibocsátástól függően válnak ráfordítássá (értékesített saját termelésű készletek elszámolt közvetlen önköltsége)
- olyan költségek, amelyek a kibocsátástól függetlenül válnak ráfordítássá (közvetett költségek, pl. a központi irányítás költségei)

- olyan elemek, amelyek egyáltalán nem jelennek meg költségként, felmerülésük időpontjában közvetlenül az eredmény terhére kerülnek elszámolásra (egyéb ráfordítások, pénzügyi műveletek ráfordításai, rendkívüli ráfordítások)

A költségek értelmezésének tisztázása alapvető, mert **a költségek értékelési feladat is betöltenek** (saját termelésű készletek tényleges előállítási költségen történő értékelése), így **a költségek tartalmának meghatározása**, azaz annak eldöntése, hogy mely elemek szerepeltethetők költségként a kalkuláció során az önköltségben, **alapvetően befolyásolhatja a mérlegtételek értékét**, a vállalkozás vagyoni helyzetét, ezen keresztül pedig a jövedelmi helyzetet is, a **hatékonyságának** mérését, nem beszélve az adó alapjának meghatározásáról.

A számvitel különböző szempontok szerint csoportosítja a költségeket, ezek közül nem teljességgel a következőket emelném ki:

- **Költségnemek szerinti csoportosítás:** a költségeket fajta, elemi megjelenési formájuk szerint különböztetjük meg. A hatályos előírások szerint minden gazdálkodó köteles a költségeit költségnemek szerinti bontásban nyilvántartani és a beszámolóban bemutatni. (Forgalmi költség eljárással készülő eredménykimutatás esetén a kiegészítő mellékletben kell szerepeltetni a költségnemeket.)
- **Elszámolhatóságuk szerint a költségek csoportosítása:**
 - Közvetlen költség: felmerülésük időpontjában egyértelműen megállapítható, hogy melyik költségviselő terhére számolhatók el.
 - Közvetett (általános) költség: felmerülésük időpontjában a felmerülés helyét, a költség helyét lehet egyértelműen azonosítani, a költségviselőt terhelő mértéket nem.
 - üzemi általános költségek és
 - vállalati általános költségek.
- **A költségjellemzőhöz (volumenhez) való viszonyuk szerint a költségek csoportosítása:**
 - Változó költségek: a tevékenység, termelés volumenéhez viszonyítva, valamilyen arányban változnak a költségek.
 - Lineárisan változó (proporcionális) költségek: a termelés volumenének egységnyi növekedése során mindig ugyanakkora mértékben növekednek.

Az egységköltség ebben az esetben állandó marad, nem reagál a tevékenység változására.

- Progresszíven változó költségek: a termelés volumenének 1%-os növekedésére 1%-nál nagyobb mértékben nőnek. Az egységköltség a volumen növekedése során progresszíven vagy degresszíven emelkedik.
 - Degresszíven változó költségek: a termelés volumenének 1%-os növekedésére 1%-nál kisebb mértékben nőnek. Az egységköltség a volumen növekedése során ellentétes, azaz csökkenő tendenciát mutat.
 - Regresszíven változó költségek: a termelés volumenének növekedése során csökkennek. Az egységköltség a volumen növekedése során degresszíven csökken.
- Állandó költségek: azok a költségek, amelyek adott termelési színvonal mellett a vizsgált időszakban a termelési volumentól függetlenül változatlanok. (A termelési színvonal változása során viszont általában ugrásszerű változással reagálnak, ezért nevezik lépcsőzetesen változó költségeknek is.) Az állandó költségek mellett az egységköltség változó költségként működik, a volumen növekedése során degresszíven csökken.

➤ **A döntés szempontjából a költségek csoportosítása:**

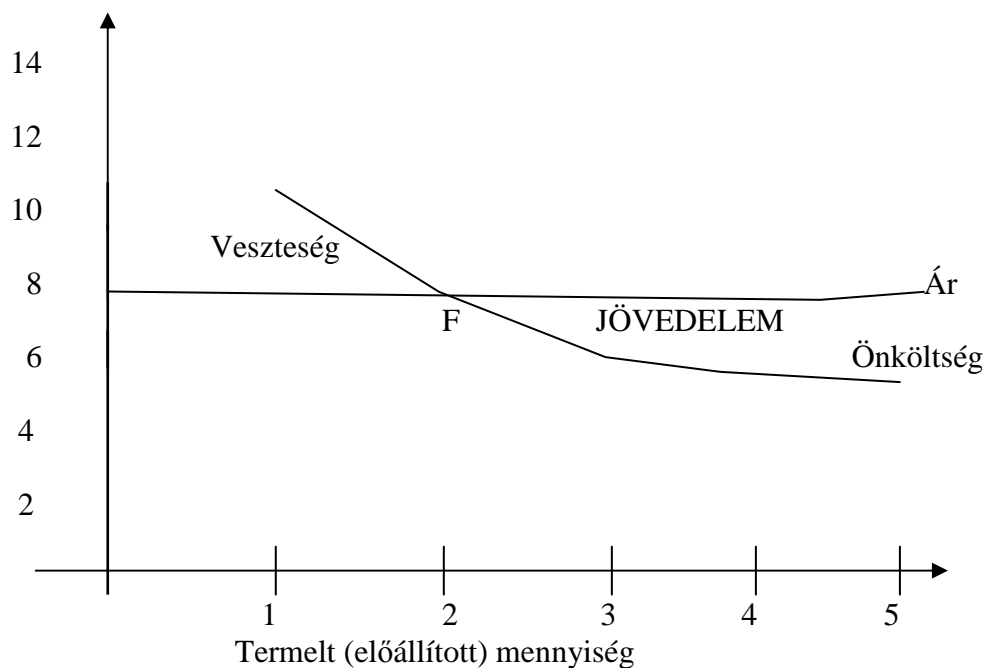
- Befolyásolható költségek azok, amelyek a döntés következtében a jövőben megváltoznak.
- Befolyásolhatatlan költségek, amelyek a döntés következtében nem változnak, azaz megváltoztathatatlanok.

A **költségekkel való gazdálkodás** kapcsán meg kell jegyezni, hogy tulajdonképpen nem is a költségekkel gazdálkodnak a vállalkozások, hanem az **erőforrásokkal**. Az utalványozás során az eszköz, illetve az emberi erőforrás felhasználás költséggé válik, de attól a pillanattól kezdve már nem befolyásolható ez a költség. Ilyen megközelítésben tulajdonképpen **meghatározott döntési szinten minden költség irányítható**, befolyásolható, még az értékcsökkenési leírás is, a beruházási döntés meghozatala időpontjában.

A tevékenység indítása és a vállalkozás teljes működése alatt fontos kérdés a vállalkozás teljesítő képességének ismerete és annak a lehető legoptimálisabb formában történő kihasználása, mert **a költségek lehető legkisebbre való leszorítása csak a kapacitások legkedvezőbb kihasználása útján lehetséges**, tekintettel arra, hogy **a ki**

nem használt teljesítő képesség a teljesítményegységre nézve több költséget indukál. Ez különösen a **tőkeigényes ágazatoknál** lényeges, így az **élelmiszeriparban** is. A jelentős technikai, technológiai háttérrel igénylő ágazatok a munkaigényes ágazatokhoz viszonyítva sokkal nagyobb arányú állandó költséggel működnek, hisz az emberi erőforrás sokkal mobilabb, mint a tárgyi eszközökben lekötött erőforrások. A termelés és a költségek kapcsolatát különböző **költségfüggvényekkel** is leírhatjuk. A költségfüggvények segítségével vizsgálhatjuk egy-egy költség viselkedését a termelés volumenének változásával összefüggésben, de lehetőség van az összes költség változásának elemzésére is. (LADÓ, 1981.)

Az alábbi ábra alapján látható, hogy az összes termelési költség, a termelés volumene, az ár és önköltség ismeretében meghatározhatóak a termelés mennyiségének azon tartományai, ahol a jövedelem keletkezik. A fedezeti pont (F) azt jelöli, hogy az adott termelési szinten az eredmény nulla. A fedezeti ponthoz tartozó termelést a **minimális termelésnek**, a **termelés kritikus pontjának** is hívjuk.



Forrás: saját szerkesztés

12. ábra A jövedelem alakulása

A **fedezeti pont** különböző tényezők hatására elmozdulhat és ebben az áraknak meghatározó szerepük van. Egyrészt változhat az előállított termék ára, de a termelőeszközök árai sem állandóak. A költségek változását egyéb tényezők (pl. bérek) változása is okozhatja. Az eltérő hatások eredményeként az árbevétel – költség olló szűkül

– azaz a fedezeti pont jobbra tolódik – s ez a jövedelem tömegének csökkenésével jár együtt. **Az élelmiszeriparra jellemző**, hogy az ott működő vállalkozások, egyrészt méretükből adódóan, másrészt a jelen piaci helyzetet is figyelembe véve nincsenek árdiktáló pozícióban, ami azt jelenti, hogy az árak számukra fix tényezők, nincs ráhatásuk, tehát mozgásterük a költségek területén van. Ezáltal tudják jövedelmüket is befolyásolni.

Fontos a termelési folyamat, a tevékenység megkezdése előtt az indokolt mértékű költségek körének kijelölése, a folyamat során a költségek alakulásának tudatos befolyásolása és ellenőrzése, a költségek utalványozási, bizonylati rendjének kialakítása a termelési folyamat előkészítési szakaszában, majd annak folyamatos karbantartása a lebonyolítási időszakban. Nem lehet eltekinteni **a ténylegesen felmerült költségek tervezett költségekkel való összehasonlításától, elemzésétől**, az indokolatlan többletköltségek okainak feltárásától, megszüntetésétől. Ehhez természetesen az elemzés során **fel kell tárni az indokolt és indokolatlan költségeltéréseket**, valamint **azok okait**. (WEETMAN, 1996.; GAYLE RAYBURN, 1986.)

A számviteli törvény definiálja az **előállítási költség** általános tartalmát, amit a vállalkozásoknak érvényesíteni kell. Az előállítási költség nemcsak olyan elemeket tartalmaz, amelyek felmerülésük során egyértelműen az eszközhöz (termékhez) rendelhetők, hanem azok is, amelyek az előállítással szoros kapcsolatban voltak, illetve amelyek utólag az eszközre (termékre valamilyen mutató, jellemző, vetítési alap segítségével feloszthatók. Tulajdonképpen ebből **adódik az a probléma, hogy az előállítási költség, illetve a termék önköltsége tökéletes pontossággal nem határozható meg**, hiszen a felosztásnál használt mutatók, jellemzők rejtnek magukban bizonyos hibaszázalékot. De törekedni kell a lehető legjobb számítások elvégzésére, hiszen az előállítási költség alapvetően befolyásolja az értékelést, a mérlegérték meghatározását és ebből következően a jövedelem alakulását is.

Az önköltségszámításra vonatkozóan nincs általánosan elfogadott séma, hiszen az függ az ágazat jellemzőitől, a termék, illetve a vállalkozás jellemzőitől.

A költségek elemzése során alapvető, hogy az ok – okozati összefüggések feltárára kerüljenek, ami azt jelenti, hogy vizsgálni kell az abszolút és relatív eltéréseket, az eltérések okait, feltárva közülük a valóban indokolt eltéréseket. Ezen kívül érdemes vizsgálat alá vonni a tendenciákat és tulajdonképpen az elemzés célja, hogy a konkrét intézkedési javaslatok megfogalmazásra kerüljenek, a döntés előkészítés teljeskörűen megvalósuljon.

2.8. Termelési tényezők

Termelési tényezőknek nevezzük a termelés erőforrásait. A mikroökonómia négy termelési tényezőt különböztet meg: munka, természeti tényezők, tőkejavak, vállalkozó. A vállalkozás a termelési tényezőket, erőforrásokat mint inputokat alakítja át outputokká. Megkülönböztetünk:

- **elsődleges termelési tényezők,**
 - o természeti tényezők,
 - o népesség, munkaerő,
- **tőketényezők,**
 - o a termelt tőkejavak,
 - o a pénz- és értékpapír tőkejavak.

A termelési tényezők csoportosítása történhet abból a szempontból is, hogy azok függetlenek a vállalkozótól, vagy éppen függenek tőle.

Függetlenek a vállalkozótól a következő termelési tényezők: természeti tényezők, közgazdasági tényezők, szabályozók, különféle társadalmi közösségek, információ. A vállalkozótól függő termelési tényezők a tőkejavak és a munkaerő.

A termelési tényezők közül részletesebben a **lekötött termelési tényezőkkel**, a befektetett és forgóeszközökkel, valamint a **felhasznált termelési tényezőkkel**, a munkával fogok részletesebben foglalkozni.

2.8.1. Lekötött termelési tényezők

A termeléshez, illetve a vállalkozási tevékenység végzéséhez eszközök szükségesek. Az eszközök egyik része tartósan egy éven túl szolgálja a vállalkozás tevékenységét, így ezeket a számviteli törvény értelmében **befektetett eszközként** kell kimutatni, a másik része pedig egy éven belül szolgálja a vállalkozás tevékenységét, amit **forgóeszköznek** nevezünk. A befektetett eszközök több termelési folyamat során, míg a forgóeszközök egy termelési folyamat során használódnak el, mennek át az új termék, szolgáltatás értékébe.

„A befektetett eszközök a termelési kapacitások volumenét határozzák meg, a forgóeszközökkel a kapacitások kihasználását biztosítják.” (PFAU, 1998)

A befektetett eszközök között kell kimutatni az immateriális javakat, a tárgyi eszközöket és a befektetett pénzügyi eszközöket. A forgóeszközök között szerepelnek a készletek, a követelések, az értékpapírok és a pénzeszközök.

A **tárgyi eszközök** között kell kimutatni azokat az anyagi eszközöket, tenyészállatokat, amelyek tartósan – 1 évnél hosszabb ideig – közvetlenül vagy közvetett módon szolgálják a vállalkozás tevékenységét függetlenül attól, hogy üzembehelyezésre, használatba vételre kerültek-e vagy sem. (A mérlegben a tárgyi eszközök között kell szerepeltetni a beruházásokra adott előlegeket, valamint a tárgyi eszközök érték helyesbítését is.) A tárgyi eszközök között jelennek meg általában a munkaeszközök, termelőeszközök, amelyekkel a tevékenységet végzik, de ez nem azt jelenti, hogy minden termelőeszköz tárgyi eszközként kerül kimutatásra. A termelőeszközök egy része egy éven belül elhasználódik, persze nem feltétlenül egyetlen termelési folyamatban, de ezeket már a forgóeszközök között kell kimutatni.

A **befektetett eszközök tartósan befolyásolják a termelés kereteit**, több termelési ciklusban szolgálják azt, meghatározzák az előállítandó termékek körét, mennyiségét, minőségét, **merevítik a termelést**.

A **tárgyi eszközök** tartósan, egy éven túl vesznek részt a vállalkozás tevékenységében, ez alatt az idő alatt megtartják eredeti alakjukat, rendeltetésük változatlan, de fokozatosan használódnak el. Tekintettel arra, hogy feladatuk több éven keresztül is változatlan, ezért ezeket **a termelésben lekötött állandó tényezőknek tekintjük**.

Az immateriális javak és a tárgyi eszközök a tartós használat, a folyamatos fizikai és erkölcsi avulás miatt fokozatosan elvesztik értéküket, amely összeget költségként kell elszámolni. Ez azt jelenti, hogy a tárgyi eszközök a hasznos élettartam végén várható maradványértékkel csökkentett bekerülési értékét azokra az évekre kell felosztani, amelyekben ezeket az eszközöket előreláthatóan használni fogják.

A hasznos élettartam függvényében meg kell határozni a tárgyi eszközök hasznos élettartam végén realizálható értékét, a maradványértékét.

A maradványérték tulajdonképpen a használt állapotú tárgyi eszközök jövőbeni piaci értéke. Ennek a speciális piaci érték meghatározása számos problémát vet fel.

Az egyik problémát az jelenti, hogy a piaci értéket egy jövőbeni időpontra kell meghatározni. A jövőbeni piaci érték természetesen csak egy becsült érték lehet.

A másik problémát az jelenti, hogy ezt a becsült piaci értéket milyen módszerrel határozzuk meg. A számviteli törvény a piaci érték meghatározásának szabályait, alkalmazható módszereit nem tartalmazza.

A **piaci érték meghatározására** vonatkozó módszerek a Társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény 18. paragrafusának 2. bekezdésében találhatók meg. Ennek megfelelően a piaci értéket a következő módszerekkel lehet meghatározni:

- összehasonlítható árak módszerével,
- viszonteladási árak módszerével,
- költség és jövedelem módszerrel,
- egyéb módszerrel.

Az összehasonlítható ár módszer alkalmazása esetén a szokásos piaci ár az az ár, amelyeket független felek alkalmaznak az összehasonlítható termék, vagy szolgáltatás értékesítésekor a gazdaságilag összehasonlítható piacon.

Viszonteladási ár módszer alkalmazása esetén a szokásos piaci ár a terméknek, szolgáltatásnak változatlan formában történő értékesítése során alkalmazott ár csökkentve a viszonteladó költségeivel és a szokásos haszonnal.

Költség és jövedelem módszer azt jelenti, hogy a szokásos piaci árat az önköltség szokásos haszonnal növelt értékében kell meghatározni.

Egyéb módszert kell alkalmazni, ha az előbb ismertetett módszerekkel nem határozható meg a piaci érték.

Ezeket a módszereket a maradványérték meghatározása során speciális módon kell alkalmazni, hiszen egy jövőbeni értéket kell megállapítani.

A jövőbeni piaci értéket befolyásolja a piaci környezet, például:

- az eszköz iránti kereslet alakulása,
- a kínálati piac helyzete,
- az infláció alakulása, stb.

Ezek a viszonyok egyedi vállalatonként, egyedi eszközönként más és más módon alakulhatnak.

A számviteli törvény előírásai szerint a maradványérték nulla is lehet abban az esetben, ha a hasznos élettartam végén várható realizálható érték a vállalkozás számviteli politikájában rögzített szabályok szerint nem tekinthető jelentősnek (pl. számítógépek esetében a technikai fejlődés okán).

A gyakorlati tapasztalatok azt mutatják, hogy bizonyos tárgyi eszközök esetében a maradványérték nem értelmezhető.

A nettó és a bruttó érték százalékos aránya mutatja a tárgyi eszközök használhatóságának mértékét. 50% körüli arány esetében mindössze az elhasznált tárgyi eszközök pótlására kerül sor a vállalkozásnál, amit egyszerű újratermelési folyamatnak nevezünk. Bővítő beruházások esetén az arány meghaladja az 50%-ot.

A tárgyi eszközökkel kapcsolatos költségként jelenik meg a karbantartási költség is. Különbséget kell tenni a karbantartás és a felújítás között, mert míg a karbantartási költség teljes egészében a felmerülés időszakának eredményét terheli, addig a felújítás a bekerülési értéket növeli, így hosszabb időn keresztül az amortizációban jelenik majd meg költségként. A vállalkozásnak időnként mérlegelnie kell az elhasználódott tárgyi eszközök felújítása vagy új eszköz vásárlása között. A mérlegelésnél figyelembe kell venni a felújítás és az új eszköz beszerzés bekerülési értékét, valamint azt is, hogy a karbantartás költségei hogyan fognak alakulni egyik, illetve másik esetben.

A hatékonyság vizsgálata során problémát okozhat az eltérő értékelési elvek, módszerek alkalmazása, a nem megfelelően megválasztott értékcsökkenés számítási mód, a hasznos élettartam, a maradványérték becsléséből adódó pontatlanságok.

A hatékonyság vizsgálatok során alapvető feladat annak meghatározása, hogy az egyes tárgyi eszközök egy adott időpontban mely ágazatok termeléséhez kerültek lekötésre. Tárgyi eszköz lekötés az azon tárgyi eszközök értéke, amelyek a termelő folyamatban

részt vesznek. A vizsgálatok során az eszközlekötés értékének a meghatározása okoz problémát, azaz, hogy milyen értékkel számoljunk. Ezen kívül figyelembe kell venni azt a tényt is, hogy vannak tárgyi eszközök, amelyek csak egy adott tevékenységhez kapcsolhatók, de vannak amelyek több tevékenységhez kapcsolódóan is részt vesznek a termelési folyamatban. Ezen lekötések megosztása az egyes tevékenységek között szintén nehézségekbe ütközik, mégsem lehet eltekinteni ezen tárgyi eszköz csoport tevékenységekre történő felosztásától sem valamilyen vetítési alap segítségével. A tárgyi eszköz lekötés kiszámításához a leltár és különféle analitikus nyilvántartások szolgáltatják az információt.

„A termelési folyamathoz rendelkezésre álló befektetett eszközök, valamint az erre alapozottan kidolgozott technológia határozza meg a forgóeszköz szükségletet. Az eszközök jól kialakított aránya a termelés hatékonysága szempontjából nagy jelentőséggel bír, ugyanis a lekötött befektetett eszközök (tárgyi eszközök) hasznosításához olyan mennyiségű forgóeszköz volumenre és összetételre van szükség, mely az előbbieket hatékony kihasználását biztosítja.” (SZTANÓ, 1992)

A tárgyi eszköz gazdálkodás elemzése sokrétű feladat, melynek során nem hagyhatók figyelmen kívül az ágazat sajátosságai sem, amelyek alapvetően befolyásolják számításainkat. A már meglévő, illetve a beszerzésre kerülő tárgyi eszközök hasznosítási módja, kihasználása, hatékonysága alapvetően befolyásolja a vállalkozás, illetve az adott tevékenység jövedelmezőségét.

A tárgyi eszközök vizsgálata során érdemes elemezni azok összetételének alakulását. Megoszlási viszonyszámok segítségével számszerűsíthetjük egy-egy időszak tárgyi eszköz állományának összetételét, minősítését pedig a vállalkozás sajátosságait figyelembe véve tehetjük meg. Indokolt az összetétel változásának időbeli összehasonlítása is a vállalkozás céljait is figyelembe véve.

A tárgyi eszközök használhatóságának vizsgálata történhet a használhatósági fok figyelembe vételével, mely mutató esetében is célszerű több év tendenciáját értékelni. A használhatósági fok csökkenése a tárgyi eszköz állomány állagának romlására utal, ami maga után vonhatja az üzemeltetési és fenntartási költségek növekedését is.

A tárgyi eszközök értékelése fontos kérdéseket vet fel a hatékonyság vizsgálata szempontjából, ezért a következőkben bemutatom ennek néhány fontosabb összefüggését az IAS és a hazai szabályozás alapján.

Az értékelés a számvitel egyik legvitatottabb kérdése, hiszen az értékelés számviteli kezelése egyszerre befolyásolja a gazdálkodó pénzügyi kimutatásai alapján bemutatott

- pénzügyi helyzetét (az eszközök, a kötelezettségek és a saját tőke értékét),
- **és a teljesítményét (a jövedelem és a ráfordítások alakulását)**
- **a hatékonyságot kifejező mutatók alakulását.**

A két célnak – a tényleges pénzügyi helyzet és a valós teljesítmény bemutatásának - egyszerre nem lehet maradéktalanul megfelelni, így az értékelés során valamelyik cél mindig prioritást kell, hogy élvezzen. Nem véletlen tehát, hogy az értékelésre vonatkozó nemzetközi és hazai szabályozás is az elmúlt években folyamatosan formálódik.

A vagyonelemek többféle értéket felvehetnek. A gazdálkodó ellenőrzése alá kerülő erőforráshoz a **bekerülési érték** majd később a beszámolóban való megjelenítéskor a **mérlegérték** rendelhető. Értelmszerűen minden eszköz esetében értelmezhető egy adott időpontra vonatkozó **könyv szerinti érték**, és releváns lehet azok **valós értéke** is.

A pénzügyi kimutatásban bemutatásra kerülő eszközök értékének egyszerre kell a **megbízható és a valóságnak megfelelő értéket** mutatnia. A megbízható érték megállapítás lehet, hogy **túl óvatos**, a valóságnak megfelelő valós érték pedig számos **kockázatot hordoz**. A vagyon részét képező erőforrások értékének a keretelvek és az értékelésre vonatkozó előírások figyelembe vételével tett megállapítása és a mérlegben való prezentálása a gazdálkodóról kialakult pénzügyi helyzet megítélésén túl annak később a jövedelemtermelő képességét is befolyásolja.

A **megettérülő érték** az eszköz nettó eladási ára és használati értéke közül a magasabbik. Egy racionálisan gondolkodó vállalkozás egyből értékesítené tartós eszközét, ha a tőle hosszú távon várható hasznok jelenértéke (használati értéke) az eszköz nettó eladási árától elmaradna, és csak akkor érné meg megtartania, ha a használati érték meghaladja a nettó eladási árat.

A **használati érték** egy eszköz folyamatos használatából, és hasznos élettartama végén történő elidegenítéséből várhatóan keletkező becsült jövőbeli pénzáramok jelenértéke.

A **nettó eladási ár** egy eszköznek jól tájékozott, üzleti szándékkal rendelkező felek közötti, szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet keretében történő értékesítéséből szerezhető összeg, csökkentve az elidegenítés költségeivel.

Az **elidegenítés költségei** egy eszköz elidegenítéséhez közvetlenül kapcsolódó többletköltség, a pénzügyi költségek és a nyereségadó kivételével.

Az értékvesztési teszt során gyakran az eszköz használati értékét is meg kell határozni. Gyakran előfordul, hogy egy értékvesztés szempontjából vizsgált eszköz esetében a használati érték meghatározása nem lehetséges, mivel azok folyamatos használatuk során nem termelnek más eszközök által termelt bevételektől független pénzbevételeket. Ebben az esetben be kell azonosítani az eszköz(ök)nek azt a legkisebb beazonosítható csoportját, amely folyamatos használata során olyan pénzbeáramlást teremt, amely nagyrészt független a más eszközökből vagy eszközcsoportokból származó pénzbeáramlástól (**pénztermelő egység**). A folyamatos használatból eredő pénzbeáramlás a vállalkozáson kívüli forrásból (külső felektől) befolyt pénzeszközöket és pénzeszköz-egyenértékeseket kell érteni. Egy vizsgált eszköz **független-pénztermelő képességének** vizsgálata és a független pénzbvételt nem termelő eszközhöz tartozó pénztermelő egység beazonosítása az értékvesztés számvitelének legkényesebb területe. A független-pénztermelő képesség irányú vizsgálódás során célszerű figyelembe venni, hogy

- a vállalkozás vezetése milyen alapon méri a vállalkozás eredményességét, azaz milyen módon kíséri figyelemmel a működést (tevékenységenként, telephelyenként, bolthálózatonként, regionális tagozódás vagy egyéb módon),
- vagy a vezető döntési mechanizmusát a vállalkozás eszközeinek további használata vagy a használatból történő kivonását illetően.

A vállalkozónak a beszámolóképzés időszakában a mérlegfordulónapra vonatkozóan meg kell állapítania, hogy létezik-e bármilyen jelzés arra vonatkozóan, hogy az eszköz vagy a pénztermelő egység értékvesztett lehet. A megtérülési értéket tehát nem feltétlenül kell kiszámítani a vizsgált objektum tekintetében, de az értékvesztés meglétének kockázatát minden esetben mérlegelni kell.

Az esetleges értékvesztés külső információ-forrásai:

- Az időszak folyamán egy eszköz piaci értéke az idő múlásának okán és a

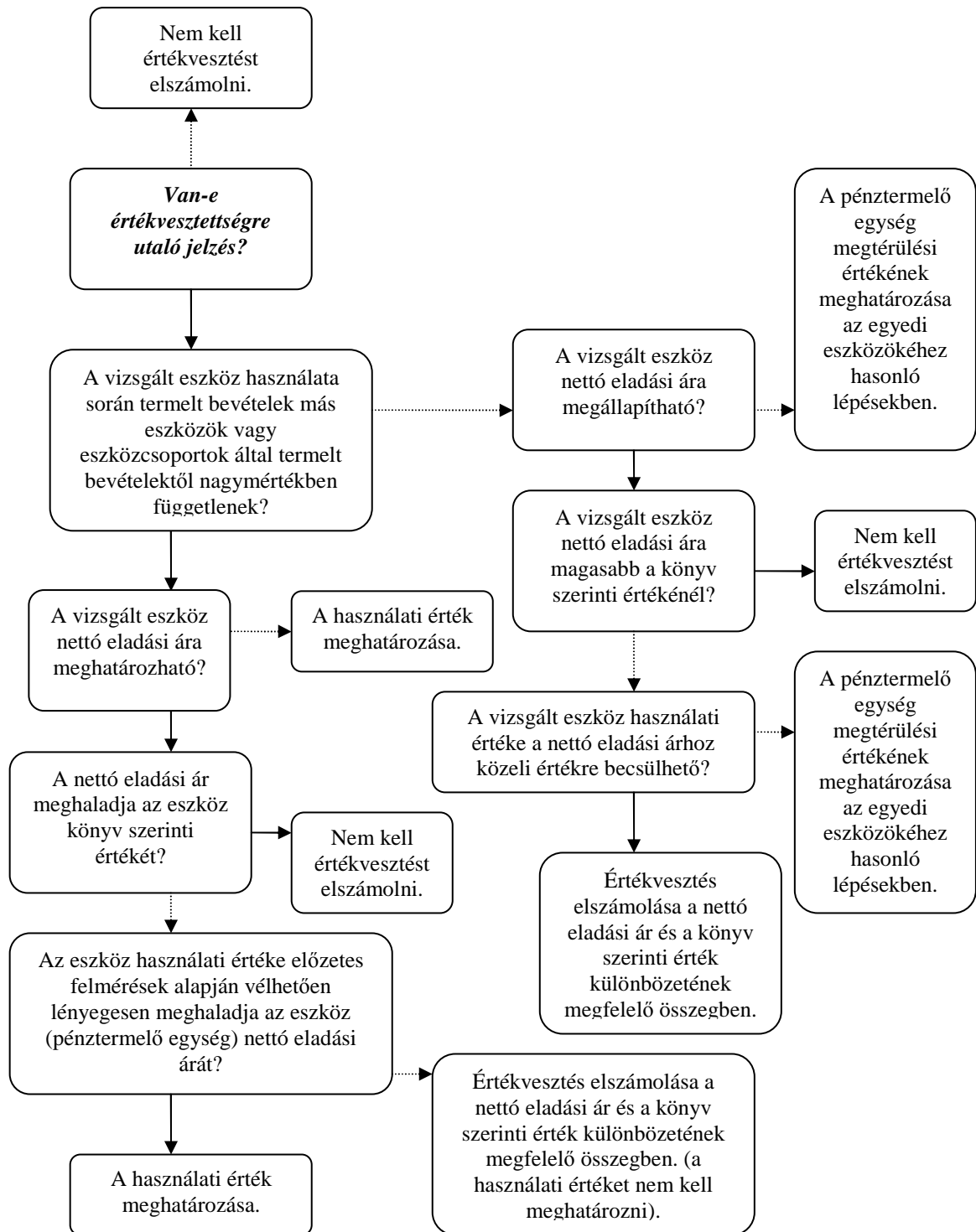
rendeltetészerű használat mellett várható mértéket meghaladóan lecsökken.

- A gazdálkodó eszközére ható kedvezőtlen hatású jelentős változások következtek be az időszak folyamán, vagy fognak bekövetkezni a közeljövőben, a gazdálkodó működésének technológiai, piaci, közgazdasági vagy jogi környezetében vagy azon a piacon, amelyre az eszközt szánták.
- Ha piaci kamatlábak vagy más piaci befektetési hozamráták az időszak folyamán növekedtek, ezek a növekedések valószínűleg kihatással lesznek az eszköz használati értékének kiszámításához használt diszkontrátóra, és lényegesen csökkenteni fogják az eszköz megtérülő értékét.
- A beszámolót készítő gazdálkodó nettó eszközeinek könyv szerinti értéke magasabb, mint a piaci tőkeértéke.

Az esetleges értékvesztés belső információ-forrásai

- Bizonyíték van arra, hogy egy eszköz elavult vagy fizikai károsodást szenvedett.
- A gazdálkodóra nézve kedvezőtlen hatású jelentős változások következtek be az időszak folyamán, vagy fognak bekövetkezni a közeljövőben, az eszköz használatának vagy várható használatának mértékében és módjában.
- A belső jelentések arra utaló bizonyítékot szolgáltatnak, hogy az eszköz gazdasági teljesítménye a vártnál gyengébb, vagy a vártnál gyengébb lesz.

Ha bármilyen jelzés van arra, hogy az eszköz vagy az adott pénztermelő egység értékvesztett, akkor el kell végezni az értékvesztési tesztet, melynek első lépése a megtérülési érték meghatározása lesz. Általános esetben célszerű a nettó eladási árat meghatározni, mert annak számítása legtöbbször még akkor is lehetséges, ha az adott objektum aktív piacon nem forog.



Forrás: Saját szerkesztés

13. ábra A megtérülési érték meghatározásának alapvető lépései egy általános eszköz esetében (igen (van): —>, nem (nincs):>)

Ha az eszköz megtérülő értéke a könyv szerinti értékénél alacsonyabb, az eszköz könyv szerinti értékét a megtérülő értékre le kell csökkenteni. Az ilyen csökkentés az értékvesztés miatti veszteség, amit az eredménykimutatásban ráfordításként el kell számolni. Fontos, hogy következetesen meghatározott könyv szerinti érték és megtérülési érték kerüljön összehasonlításra.

Ha bármely jelzés van arra vonatkozóan, hogy egy eszköz értékvesztett lehet, az egyedi eszköz megtérülési értékét kell meghatározni. Annak a pénztermelő egységnek a megtérülési értékét kell megállapítani, amelyhez az eszköz tartozik. **Ha a pénztermelő egység megtérülő értéke a könyv szerinti értékénél alacsonyabb**, a pénztermelő egység könyv szerinti értékét a megtérülő értékre le kell csökkenteni.

Egy pénztermelő egység könyv szerinti értéke tulajdonképpen a hozzátartozó eszközök könyv szerinti értékének az összege, de:

- csak azoknak az eszközöknek a könyv szerinti értékét tartalmazza, amelyek közvetlenül a pénztermelő egységnek tulajdoníthatók, vagy a pénztermelő egységhez ésszerű és következetes alapon hozzárendelhetők, és amelyek a pénztermelő egység használati értékének meghatározásához megbecsült jövőbeni pénzbevételeket létre fogják hozni;
- és semmilyen kimutatott kötelezettség könyv szerinti értékét nem tartalmazza, kivéve, ha a pénztermelő egység megtérülő értéke ennek a kötelezettségnek a figyelmen kívül hagyásával nem állapítható meg.

A pénztermelő egység megtérülő értékének megállapításához szükséges lehet bizonyos kimutatott kötelezettségek figyelembevétele. Ez történhet akkor, ha egy pénztermelő egység elidegenítésekor szükséges, hogy a vevő egy kötelezettséget is átvegyen. Ez esetben a pénztermelő egység nettó eladási ára (vagy a végső elidegenítéséből származó becsült pénzáramlás) a pénztermelő egység eszközeinek és a kötelezettségnek az együttes becsült eladási ára, csökkentve az elidegenítés költségeivel. A pénztermelő egység könyv szerinti értékének és megtérülő értékének értelmezhető összehasonlítása érdekében a kötelezettség könyv szerinti értéke mind a pénztermelő egység használati értékének, mind a könyv szerinti értékének megállapításánál levonásra kerül.

Egyedi eszközök értékvesztésének visszairása

Ha egy eszközre korábban értékvesztést számoltak el, akkor a következő év(ek)ben a gazdálkodónak a megtérülési érték változására utaló jelzések alapján lehetséges, hogy további értékvesztést kell majd elszámolnia, de az is elképzelhető, hogy a megtérülési érték kedvező irányú változása miatt a korábban elszámolt értékvesztését vagy annak egy részét vissza kell írnia. Ugyanúgy, ahogy az értékvesztésnél az **értékvesztés visszairására utaló jelzések** alapján is megtérülési értéket kell számolni és a megváltozott reláció miatti különbözetet a számviteli elszámolás keretében rendezni kell. A gazdálkodónak a mérlegfordulónapra vonatkozóan meg kell becsülnie a megtérülési értéket, ha bármilyen jelzés alapján a korábban elszámolt értékvesztés okai részben vagy teljes egészében már nem állnak fenn. A figyelmeztető jelzések legtipikusabb külső és belső forrásait e standard kijelöli:

Az esetleges értékvesztés visszairásának külső információ-forrásai:

- az eszköz piaci értéke az időszak folyamán jelentős mértékben megnövekedett;
- a gazdálkodóra nézve kedvező hatású jelentős változások következtek be az időszak folyamán, vagy fognak bekövetkezni a közeljövőben, a gazdálkodó működésének technológiai, piaci, közgazdasági vagy jogi környezetében vagy azon a piacon, amelyre az eszközt szánták;
- a piaci kamatlábak vagy más piaci befektetési hozamráták az időszak folyamán csökkentek, és ezek a csökkenések valószínűleg kihatással lesznek az eszköz használati értékének kiszámításához használt diszkontrátára, és lényegesen növelni fogják az eszköz megtérülő értékét.

Az esetleges értékvesztés visszairásának belső információ-forrásai:

- a gazdálkodóra nézve kedvező hatású jelentős változások következtek be az időszak folyamán, vagy fognak bekövetkezni a közeljövőben, az eszköz használatának vagy várható használatának mértékében és módjában;
- belső jelentések arra utaló bizonyítékot szolgáltatnak, hogy az eszköz gazdasági teljesítménye a vártnál jobb, vagy a vártnál jobb lesz.

Ha bármilyen jelzés alapján a gazdálkodó úgy ítéli meg, hogy a korábban elszámolt értékvesztés miatti veszteség már nem áll fenn vagy csökkent, akkor az eszköz terv

szerinti értékcsökkenését meghatározó tényezőket (hasznos élettartam, leírás módszere, maradványérték) felül kell vizsgálni és az IAS 16 Ingatlanok, gépek, berendezések standardnak megfelelően azokat helyesbíteni kell még akkor is, ha az eszközre amúgy értékvesztés nem kerül elszámolásra.

Egy eszközre a korábbi években elszámolt értékvesztés miatti veszteség akkor, és csak akkor írható vissza, ha az értékvesztés miatti veszteség legutóbbi elszámolása óta változás állt be a megtérülő érték megállapításához felhasznált becslésekben. Ilyen esetben az eszköz könyv szerinti értékét a megtérülő értékre kell növelni. Ez a növelés az értékvesztés miatti veszteség visszairása. A reláció a korábbi értékelés óta akkor változhat, ha a megelőző értékelés során becsült paraméterekben bármilyen változás következett be. A visszairás feltétele, hogy a megtérülési érték növekedése a becslésekben bekövetkezett változást tükrözze. A visszairás tehát, akkor lehetséges, ha:

- a megtérülési érték alapja megváltozik, mert például korábban a használati érték volt a magasabb, az aktuális értékelésnél pedig a nettó eladási ár a nagyobb, vagy
- a megtérülési érték, mint a korábbi értékelés során a használati érték is, de annak a számításához használt alapparaméterek becslése alapján a használati érték nagyobbra becsülhető (jövőbeni cashflow értéke magasabb, a használt diszkontráta értéke kisebb a korabbinál),
- a megtérülési érték, mint korábban is a nettó eladási ár, de vagy a valós érték növekedett, vagy az értékesítési költségek csökkentek.

A használati érték idő múlása miatti látszat növekedése alapján viszont visszairás nem számolható el.

Egy eszköznek az értékvesztés miatti veszteség visszairása miatt megnövekedett könyv szerinti értéke nem haladhatja meg azt a könyv szerinti értéket, amelyet akkor állapítottak volna meg (az amortizáció vagy értékcsökkenés elszámolása után), ha a korábbi években az eszközre értékvesztés miatti veszteséget nem számoltak volna el.

Egy eszköz értékvesztés miatti veszteségének visszairását az eredménykimutatásban azonnal el kell számolni bevételként (T Eszköz – K Bevételek), kivéve, ha az eszközt egy másik Nemzetközi Számviteli Standardnak megfelelően (például az IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések standard megengedett alternatív eljárása szerint) átértékelt értéken tartják nyilván.

Az értékvesztés miatti veszteség visszairásának elszámolása után az eszközre elszámolásra kerülő értékcsökkenést (amortizációt) a jövőbeni időszakokra helyesbíteni kell, hogy az eszköznek a maradványértékkel csökkentett (ha van ilyen), módosított könyv szerinti értéke kerüljön szisztematikusan felosztásra a hátralévő hasznos élettartamra.

Terven felüli értékcsökkenést a 2000. évi C. törvény a számvitelről alapján meghatározott esetekben az immateriális javak és tárgyi eszközök után, **értékvesztést** pedig a gazdasági társaságban lévő tulajdoni részesedést jelentő befektetéseknél kell elszámolni. **Az IAS 36 Értékvesztések standard által ezeket a típusú leértékelésekre egységesen az értékvesztés fogalmát használja.** A magyar számviteli szabályok alapján terven felüli értékcsökkenést kell elszámolni az adott eszköz könyv szerinti értékének megfelelő összegében, ha az eszköz nem marad állományban (hiány, selejtezés, a továbbiakban nem érvényesíthető vagyoni értékű jog, sikertelen kísérleti fejlesztés) vagy állományban marad, de piaci értéke a nullához közelít. A könyv szerinti értéktől kisebb terven felüli értékcsökkenést pedig, akkor kell könyvelni, ha az eszköz ugyan állományban marad („piaci áresés”, megrongálódás, korlátozottan érvényesíthető vagyoni értékű jog, K+F révén megvalósuló tevékenység korlátozása), de a továbbiakban csökkentett értéken szerepeltetendő majd a könyvekben. Az IAS 36 az értékvesztések különböző eseteit nem rendszerezi csak az értékvesztés elszámolását írja elő, ha az eszköz (pénztermelő eszköz) megtérülési értéke alacsonyabb annak könyv szerinti értékénél. A magyar szabályozás alapján meghatározott terven felüli értékcsökkenések bármely esetében azonban az eszköz megtérülési értéke feltehetően minden esetben alacsonyabb lenne a könyv szerinti értéknél.

A Szt. az IAS 36-tól eltérően sem az értékvesztésre, sem pedig annak a visszairására utaló külső és belső forrásból származó jelzéseit nem nevesíti, tehát pontos útmutatás nem kapható arra vonatkozóan, hogy mikor is kell megtérülési értéket számolni.

Az IAS 36 megtérülési értéke a fordulónapra vonatkoztatott kategória, míg a Szt. alapján a mérlegkészítéshez legközelebbi információk alapján meghatározott piaci érték alapján kell értékelni. Az IAS 36 értékvesztésének nem kritériuma a megtérülési érték

és a könyv szerinti értéke között fennálló reláció tartóssága, míg a hazai törvényalkotásnak megfelelően csak az egy évet meghaladóan fennálló negatív reláció miatti veszteséget kell elszámolni.

A terven felüli értékcsökkenést a magyar szabályok alapján olyan mértékig kell elszámolni, hogy az immateriális javak, tárgyi eszközök a használhatóságuknak megfelelő, a mérlegkészítéskor érvényes (ismert) piaci értéken szerepeljenek a mérlegben. Az IAS 36 nem a piaci érték tág és a 2000. évi C. törvény alapján nem pontosan körülhatárolható fogalmát, hanem a megtérülési értéket használja, melynek gyakorlati meghatározását segítve részletes szabályrendszert közöl.

A terven felüli értékcsökkenés visszairását az IAS 36 alapján maximum az értékelés évének megtérülési értéke és egy elméleti könyv szerinti érték közül a kisebbig lehet elszámolni, míg a magyar számviteli szabályok alapján visszairáskor az eszköz könyv szerinti értékét maximum az értékelt eszköz piaci értékére (legfeljebb a terv szerinti értékcsökkenés figyelembevételével meghatározott nettó értékre) lehet felértékelni.

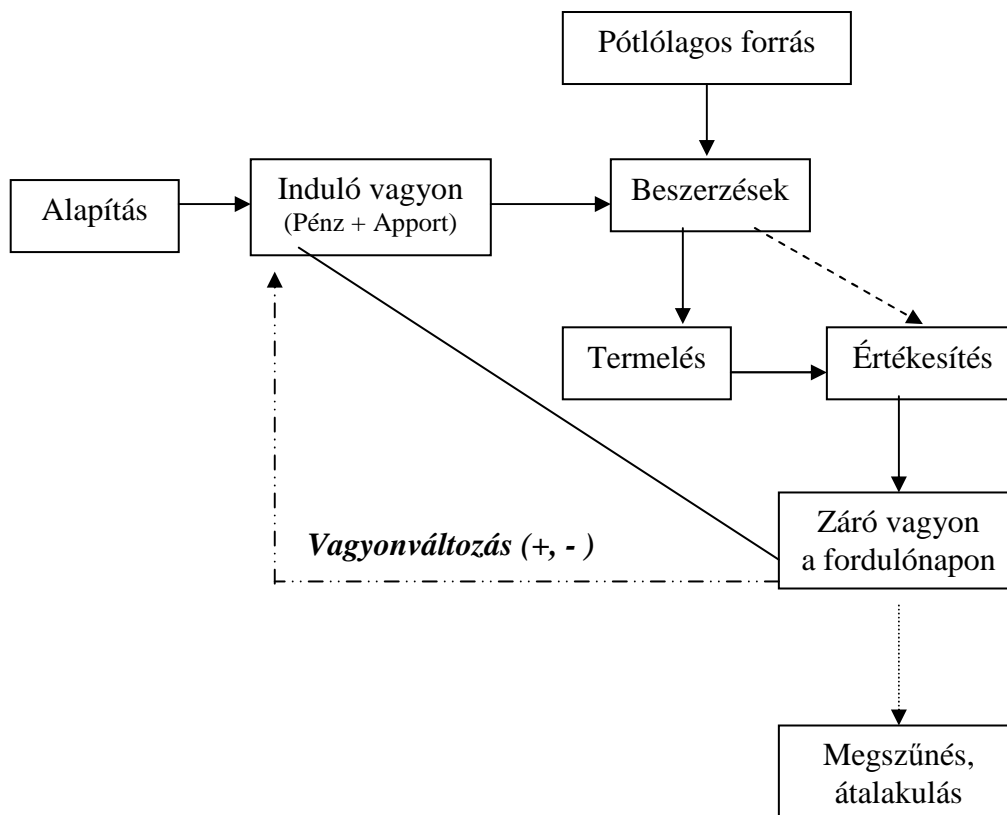
A 2000. évi C. törvény nem nevesíti a pénztermelő egység fogalmát, így egy adott pénztermelő egységhez tartozó goodwill vagy társasági eszköz terven felüli értékcsökkenésének elszámolásra való útmutatást sem ad. Így például, ha egy eszköz eladási ára (piaci értéke) nem meghatározható és független pénzáramot nem termel, akkor a hazai szabályozás semmilyen megoldást nem kínál az értékelésre.

A hazai szabályozás a részesedések piaci értékének meghatározásánál csak felsorolja azokat a szempontokat, melyeket annak számításakor szem előtt kell tartani, de hasonlóan mint az immateriális javak és tárgyi eszközöknél, itt sem nevesíti a használati értéket, mint lehetséges „piaci értéket”.

Az értékvesztés és annak visszairását a magyar szabályozás alapján is a ráfordítások, illetve a bevételek között kell elszámolni. Kivételt egyedül a részesedések értékvesztésének visszairása jelent, mert a sztv. alapján a visszairást ráfordítás csökkenéseként kell lekönnyvelni. A korábban elszámolt értékvesztést meghaladó „még pozitív” különbség a hazai szabályozás alapján is értékelési tartalék növekményt jelent. Egy korábban értékhelyesbített eszköz értékelésekor keletkezett negatív különbséget is először az értékelési tartalék csökkenéseként kell elszámolni és csak a fennmaradó különbség csökkenti a vállalkozás eredményét.

A felsorolt részletes eltérések alapján megállapítható, hogy az IAS 36 a milyen érték jelentse az összehasonlítás alapját az értékeléskor, és azt hogyan határozzuk meg kérdésre ad részletes magyarázatot, míg a számviteli törvény a leértékelést kiváltó okokat sorolja fel. Fontosnak tartom kiemelni, hogy a számviteli törvény által nevesített piaci érték ésszerű és következetes alapon nyugvó meghatározása a megtérülési értékhez közeli értéket kell, hogy eredményezze.

A termeléshez nemcsak lekötött tárgyi eszközök szükségesek, hanem az élelmiszeripari feldolgozás körforgására jellemzően a **forgóeszközök is megjelennek** különböző formában. A vállalkozás a termeléshez szükséges anyagokat, eszközöket beszerzi a pénzeszközeiért, majd a második szakaszban termelésbe állítja ezeket az eszközöket, amely folyamat hosszabb-rövidebb ideig tarthat. Majd az elkészült késztermékeket raktárra veszik és ezek értékesítésével követeléseik keletkeznek, ami majd újra a folyamat végén pénzformában jelentkeznek. A vállalkozáson belül egyidejűleg jelen van a forgóeszközök minden formája, illetve a folyamatok is párhuzamosan egymás mellett zajlanak.



Forrás: saját szerkesztés

14. ábra A vállalkozási tevékenység folyamata

Az élelmiszeripari termelési tevékenységtől függően **a forgóeszközök nagysága és összetétele igen változatos**. Nagyságát kifejezhetjük olyan mutatókkal, mint pl. az egy főre jutó forgóeszközök nagysága, illetve vizsgálhatjuk a befektetett eszközök, forgóeszközök egymáshoz viszonyított arányát, meghatározhatjuk a vállalkozás, illetve egyes tevékenységek forgóeszköz igényességét, a termelésben lekötött tőke belső szerkezetét.

A termelési folyamat megvalósításához lekötött forgóeszközök rendeltetésük szerint a következő csoportokba sorolhatók:

- termelési készletekben lekötött forgóeszközök,
- késztermékekben lekötött forgóeszközök,
- egyéb forgóeszközök (követelések, értékpapírok, pénzeszközök).

A készletek értékelésére többféle módszer is létezik, de jelenleg a számviteli törvény értelmében csak a FIFO módszer és az átlagáron történő értékelés elfogadott. A két értékelés eredményeképpen eltérő mérlegértéket kapunk, illetve a felhasználások értéke, mely tárgyidőszaki költséget, ráfordítást jelent is eltérően alakul.

Mikor kell értékvesztést elszámolni **a vásárolt készleteknél**?

- Ha a vásárolt készlet (anyag, áru) bekerülési (beszerzési), illetve könyv szerinti értéke jelentősen és tartósan magasabb, mint a mérlegkészítéskor ismert tényleges piaci értéke,
- ha a készlet a vonatkozó előírásoknak (szabvány, szállítási feltétel, szakmai előírás stb.), illetve eredeti rendeltetésének nem felel meg, ha megrongálódott, ha felhasználása, értékesítése kétségessé vált, ha feleslegessé vált.

Mikor kell értékvesztést elszámolni **a saját termelésű készleteknél**?

- Ha a saját termelésű készlet (befejezetlen termelés, félkész és késztermék, állat) bekerülési (előállítási), illetve könyv szerinti értéke jelentősen és tartósan magasabb, mint a mérlegkészítéskor ismert és várható eladási ára, akkor azt a mérlegben a még várhatóan felmerülő költségekkel csökkentett, várható támogatásokkal növelt eladási áron számított értéken kell kimutatni, a készlet értékét a különbözetnek értékvesztéskénti elszámolásával kell csökkenteni.

- Ha a készlet a vonatkozó előírásoknak (szabvány, szállítási feltétel, szakmai előírás stb.), illetve eredeti rendeltetésének nem felel meg, ha megrongálódott, ha felhasználása, értékesítése kétségessé vált, ha feleslegessé vált.

Az **értékvesztést olyan mértékig kell elszámolni**, hogy

- a készlet a mérlegben a tényleges piaci értéken kerüljön kimutatásra, azaz a készlet értékét a különbözetnek értékvesztéskénti elszámolásával kell csökkenteni, illetve
- a készlet értékének csökkentését - a különbözetnek értékvesztéskénti elszámolásával - addig a mértékig kell elvégezni, hogy a készlet a használhatóságnak (az értékesíthetőségnek) megfelelő, mérlegkészítéskor, illetve a minősítés elvégzésekor érvényes (ismert) piaci értéken (legalább haszonanyagáron, illetve hulladékértéken) szerepeljen a mérlegben.

Anyaggazdálkodásnak tekintjük azon tevékenységek és folyamatok összességét, amelyek a termeléshez és az értékesítéshez szükséges eszközöket biztosítják, melyek konkrét megvalósulása a logisztikai rendszer keretében történik. A hatékonyan működő logisztikai rendszer célja a legjobb színvonalon történő kiszolgálás a lehető legkisebb költséggel történő megvalósítása.

A kiszolgálás színvonalának mérése történhet a kiszolgálási idő számításával, a rendelkezésre állás számszerűsítésével.

A **logisztikai költségek** (beszerzési költség, készletezési költség, az időben rendelkezésre nem álló készletek költsége) jelentős hányadát képezik a vállalkozás költségeinek, ezért nem elhanyagolható a hatékonyságuk mérése.

A **készletgazdálkodás** során fontos lépés az anyagfelhasználás mértékének számszerűsítése, anyagfelhasználási, vagy anyagkihozatali normák képzése. Ezek többnyire becsléssel, műszaki-gazdasági számításokkal alátámasztottan, illetve statisztikai módszerekkel kerülnek meghatározásra, azaz tartalmazznak pontatlansági elemeket, amelyek akár jelentősen meg is növelhetik a költségeket.

A termelési folyamat egyes szakaszait más és más mértékű forgóeszköz szükséglet jellemzi.

A folyamat forgóeszköz ellátásának megszervezésében fontos szerepet játszik a forgóeszköz szükséglet meghatározása, mellyel biztosítható a zavartalan termeléshez

szükséges forgóeszközök állománya, nagysága. A **forgóeszköz szükséglet megállapításakor** figyelembe kell venni a termelés sajátosságait is.

A folyamat kezdetekor szükség van egy minimálisan lekötött forgóeszköz mennyiségre, a termelési folyamat végén meghatározható a maximálisan lekötött forgóeszköz értéke, míg a teljes folyamat átlagosan lekötött forgóeszköz értéke súlyozott számtani átlagként számítható a havi szükségletekből.

A termelésben vannak állandó, tartós jelleggel lekötött forgóeszközök, amik a termelésben mindig jelen vannak, és ezen felül változó jelleggel jelentkezhet idényszerű, átmeneti forgóeszköz szükséglet. Ezen sajátosságokat figyelembe véve kell, illetve lehet meghatározni a finanszírozási forrásokat. Az állandóan lekötött forgóeszközöket célszerű saját forrásból finanszírozni, míg az átmeneti eszközszükséglet fedezhető hitelből is.

2.8.2. Felhasznált termelési tényezők

A termelés legjelentősebb erőforrása az emberi erőforrás, hiszen az ember egyben a termelés mozgatórugója is. Sajátos erőforrás, mert önálló, szabad akarattal, gondolkodással, célokkal, értékekkel, érdekekkel rendelkezik. Munkavállalóként az ember saját munkaképességét adja a vállalkozás hatékony működéséhez, amiért fizetséget vár, mindezt piaci, kereslet-kínálati viszonyok között. **A munkavállaló hozzájárul a vállalkozás hatékony működéséhez** és ez egyúttal költséget jelent a vállalkozásnak, melyet természetesen az szeretne minimalizálni, míg a munkavállaló a bérnövekedésben érdekelt. Ellentétes érdekek feszülnek a munkavállaló és a munkáltató között.

Az emberi erőforrással való gazdálkodást tehát ezen kettősség jellemzi. Az emberi erőforrással való gazdálkodásnál meg kell különböztetni annak időtávja szerint stratégiai, taktikai, illetve operatív döntéseket. Ezen döntések kiterjednek a humán erőforrás tervezésre, az operatív munkaszervezésre, a díjazásra, illetve az érdekegyeztetésre.

A humán erőforrás megfelelő tervezése kiindulópontja ezen erőforrással való hatékony gazdálkodásnak. Ehhez elemezni kell a vállalkozás munkaerő helyzetét, a munkaerő mennyiségi és minőségi állapotát, ki kell jelölni a célokat, össze kell hangolni a keresletet a kínálattal, meg kell oldani az alkalmazással kapcsolatos feladatokat. (BYARS – RUE, 1984)

Az élelmiszeripari vállalkozás termelési feladatait eltérő mértékű és összetételű munkaerővel tudja csak megoldani, amelyhez megfelelőképpen **össze kell hangolni a munkaerő szükségletet a rendelkezésre álló fedezettel**. Az optimalizálásnál lehetséges megoldás a megfelelő struktúrájú munkaerő alkalmazása, vagy műszaki fejlesztéssel a munkaerő szükséglet csökkentése, esetleg a termelési szerkezet átalakítása. A döntésnél figyelembe kell venni a lehetőségek költségvonzatát is. **A műszaki fejlesztés** akkor célravezető megoldás, ha a kiváltott élőmunka költsége nagyobb, mint a műszaki fejlesztés költsége. A változtatást oly módon kell végrehajtani, hogy ne csökkenjen a vállalkozás jövedelme, illetve **a tevékenység hatékonysága legyen összhangban a változás mértékével**. A döntést mindig különböző gazdaságossági számításokkal kell alátámasztani. (BUZÁS et al., 2000.; PUSKÁS et al., 2000.)

A munkaerő megtartása biztosítéka lehet a hatékony vállalkozásnak.

Nem elhanyagolható szempont az sem, hogy ha a vezetők és az alkalmazottak közvetlenül részesülnek a vállalat sikereiből, akkor várható a vállalat teljesítményének, hatékonyságának javulása is. Az **ösztönzés** kérdése így természetesen nemcsak azokra a helyzetekre vonatkozik, amikor megváltoztatják a vállalat tulajdonosi formáját (privatizáció, hitelből történő kivásárlás), mindenütt érvényes az, hogy tervezni kell, miként kompenzálható a vezetők és az alkalmazottak erőfeszítése, illetve miként sarkallhatók még nagyobb hatékonyság elérésére, még több eredmény megtermelésére.

Alapvető kérdés, hogy a vezetők és az alkalmazottak tudnak-e azonosulni a tulajdonosi érdekekkel, és törekszenek-e arra, hogy a tulajdonosok számára értéket hozzanak létre a vállalat működtetése során.

Ennek megvalósítása érdekében alkalmazni kell valamilyen ösztönzési rendszert, jövedelmük egy részét a vállalat részvényeiben kell nyújtani, vagy függővé kell tenni jövedelmüket a részvények tőkepiaci árfolyamának alakulásától, stb.

Persze ezzel az ösztönző rendszerrel szemben felmerülhetnek ellenvetések is, mint például az, hogy vajon nem fog-e a vezetés csak rövidtávon a kedvező árfolyam alakulásra koncentrálni, hanem figyelembe veszi a hosszú távú érdekeket is döntéseiben. Ennek elérésére egy kombinált, a lehetőségekhez képest minden szempontot figyelembe vevő egyedi ösztönzési rendszert célszerű kialakítani.

A hatékonyság mérésére irányuló vizsgálatok egyértelműen kimutatták, hogy a tulajdonosi szerkezetnek és a vállalat múltjának meghatározó szerepe van a hatékonyságban. A volt állami cégek hatékonysága alacsonyabb, mint az újonnan alapított cégeké. (KOVÁCS – CSITE, 1999.)

„Az emberi erőforrás a vállalatnál alkalmazott munkavállalóknak a munkavégzéshez szükséges képességeik, szakismeretük és a munkamegosztásban elfoglalt helyük szerint strukturált összessége.” (CHIKÁN, 1997.)

Az emberi erőforrás a versenyképesség egyik fő tényezője, **a magasan kvalifikált szakembergárda a sikeres vállalkozás kulcsa**. Az emberi erőforrásokkal való gazdálkodás olyan stratégiai eszköz, amely döntően befolyásolja a jövedelmezőséget, a sikert. (SZAKÁL – SZÉKELY, 2000.)

Az emberi erőforrásokkal való gazdálkodás elemzési feladatai sokfélék, mint például a SWOT-analízis, a létszám nagyság és összetétel vizsgálata, a munkaidő kihasználtságának elemzése, a munkaügyi tényezők és a termelés kapcsolatának

számszerűsítése, a munkatermelékenység, hatékonyság vizsgálata. Ezek közül csak az utolsóval foglalkozom.

A munka hatékonysága, vagy más néven a munka termelékenysége az előállított termékek és az előállításukra fordított munka viszonylatában fejezhető ki.

$$\text{Munkatermelékenység, hatékonyság} = \frac{\text{Termelési érték}}{\text{Felhasznált munka}}$$

Az általános képlet különböző formákban jelenhet meg:

- 1 napra jutó termelési érték,
- 1 foglalkoztatottra jutó bruttó termelési érték,
- 1 foglalkoztatottra jutó nettó termelési érték,
- 1 foglalkoztatottra jutó hozzáadott érték,
- 100 Ft munkabérre jutó termelési érték.

A termelési értéket kifejezhetjük naturáliában, illetve értékben is, ennek megfelelően számíthatunk műszaki és gazdasági hatékonysági mutatókat. A műszaki hatékonysági mutató mennyiségi adatokkal számszerűsít, így alkalmas idősorok vizsgálatára, nemzetközi összehasonlításokra.

A mutató reciprokaként a **munkaigényességet** számíthatjuk ki, azaz, hogy egységnyi munkaidő alatt mennyi termelési érték került előállításra.

$$\text{Munkaigényesség} = \frac{\text{Felhasznált munka}}{\text{Termelési érték}}$$

A termelés növelése függ a termelésben dolgozók számától és a munka termelékenységétől, hatékonyságától. **Nő a munkatermelékenység**, ha azonos idő alatt több termelési értéket állítunk elő, vagy ugyanannyi termelési érték előállításához kevesebb munkaidő ráfordítás szükséges. **A munka hatékonyságának vizsgálata során** a termelési értéket befolyásoló tényezőket célszerű elemezni, s a változások okait feltárni. A termelési érték változását okozhatja a dolgozói létszám változása, a munka hatékonyságának változása, ami több tényező hatásából tevődik össze. Az egy főre jutó termelési érték nagysága függ:

- a vizsgált periódus munkanapjainak számától,
- a munkanap hosszától,

Az egy munkaóraóra jutó termelési érték nagyságától.

Ebből következően:

Termelés érték = dolgozói létszám x munkanapok száma x munkanap hossza x egy órára jutó termelési érték

Kérdés az, hogy az egyes tényezők mennyiben befolyásolták a termelési érték alakulását?

A munka hatékonyság vizsgálata során figyelembe kell venni az abszolút és relatív munkamegtakarítást is. Abszolút munkamegtakarításról beszélünk, ha a termelési folyamatban kevesebb élőmunka kerül felhasználásra a korábbi időszakokhoz viszonyítottan, ami azt jelenti, hogy munkaerő szabadul fel. Ez a hatás viszont gyakran úgy jelentkezik, hogy a élőmunka holtmunkával kerül helyettesítésre, amiből viszont következik az is, hogy az élő- és holt munka aránya megváltozik. A helyettesítésnél figyelembe kell venni a költségekre, jövedelemre gyakorolt hatását is. A relatív munkamegtakarítás pedig azt jelenti, hogy fajlagosan csökken az élőmunka felhasználás.

A munka hatékonyság változása dinamikusan vizsgálható, azaz a változásokat számszerűsítjük, miközben a változások okait is felderítjük.

Önmagában a munka hatékonysági mutatókból nem vonhatunk le következtetéseket, hiszen a jövedelemtermelésben az élőmunka mellett a holt munka, a befektetett eszközök, forgóeszközök is részt vesznek. Ezen kívül nem mindegy, hogy **mekkora az élelmiszeriparban működő vállalkozás élőmunka igénye, illetve mekkora a gépesítettség.**

Ezért az összes ráfordításokat tükröző mutatókkal szemben másodlagos szerepet játszanak a hatékonyság megítélésében. Hasznos lehet viszont azonos tevékenységek élőmunka felhasználás szempontjából történő összehasonlításánál.

3. A HATÉKONYSÁG ÉS A JÖVEDELMEZŐSÉG ALAKULÁSA A VIZSGÁLT ÉLELMISZERIPARI VÁLLALKOZÁSOKNÁL

Az módszertani ismereteket, illetve a szakirodalmi áttekintést figyelembe véve dolgoztam fel a kérdőíves felmérésre és a mélyinterjúkra kapott válaszokat, a kiinduló hipotézisek alátámasztására. A kérdőív feldolgozása során az egymással logikailag párhuzamba állítható kérdések közti összefüggések kerültek az adott válaszok alapján számszerűsítésre, és ennek eredményeként jöttek létre a számszaki adatokat tartalmazó táblázatok. Ezen táblázatok szöveges értékelése és statisztikai számításokkal való alátámasztása gyakorlati adatokkal erősíti meg állításaimat. A vizsgálat során 128 vállalkozás beszámolóiból nyert adatokkal folytattam több évre visszamenőleg vizsgálatokat a hatékonyság és a jövedelmezőség területén. A számítások eredményei megerősítették a kérdőíves vizsgálat elemzése során kapott összefüggéseket. A hatékonyság és a jövedelmezőség alakulására kidolgoztam egy modell vállalkozás több évre visszamenő értékelését. Rendszereztem az általam szükségesnek ítélt mutatókat, melyek rendszeres, összehasonlító vizsgálatával a vállalkozás vezetése folyamatos információkat kaphat a tevékenységek hatékonyságáról, jövedelmezőségéről, biztosítva ezzel a szükséges és gyors beavatkozás lehetőségét. Ezen mutatók segítségével azokat a tényezőket lehet figyelemmel kísérni, amelyek befolyással vannak a hatékonyságra. Így a folyamatokba történő beavatkozás lehetővé teszi a termelési tényezők hatékonyságának fokozását, a jövedelmezőség növelését. Ilyen módon az információs rendszer alkalmazása hozzájárulhat a gazdasági hatékonyság növeléséhez.

3.1. Anyag és módszer

Kutatásom célja az volt, hogy olyan mennyiségű kérdőíves felmérést, illetve mélyinterjút készítsek, amelyek segítségével megítélhetővé válik a hazai élelmiszeripari vállalkozások hatékonyságának helyzete, a hatékonyságukat befolyásoló tényezők, versenyképességük akadályozó tényezői.

A kérdőíves felmérés az egyszerű véletlen típusú **valószínűségi mintavételen** alapult, minden vizsgálatban részt vevő véletlenszerűen került a mintába, ezért jól reprezentálja a teljes körű populációt.

A kérdőíves felmérés mellett megvizsgáltam az élelmiszeripari vállalkozásokon belül a **sütőiparban** tevékenykedő vállalkozások **számviteli adataiból képzett hatékonysági mutatóit** négy évre visszamenőleg. A számviteli adatok a rendelkezésre álló adatbázisból véletlenszerűen kerültek kiválasztásra, hogy megfelelőképpen reprezentálják a sokaságot.

A **kérdőívet** a kutatási céloom figyelembe vételével állítottam össze. **Szerkezetét** tekintve az első rész alapvetően a vállalkozással kapcsolatos alap információkra kérdez rá, úgy mint fő tevékenységi kör, tulajdonosi összetétel, a vállalkozás mérete a foglalkoztatottak létszáma, illetve az éves nettó árbevétel nagysága szerint. A következő kérdések a hatékonyság területéről származó információkkal való vezetői ellátottságra, a tervezésre, illetve a vezetők szakmai továbbképzésére vonatkoznak. Vizsgálják az információs igény gyakoriságát, a vállalkozásnál folyó tervezést, az információs rendszer meglétét, az információk hasznosításának mibenlétét. Ezt követően a kérdések a vizsgált vállalkozás hatékonyságának megítélésére vonatkoznak. A termelésben lekötött erőforrások, a munkaerő kihasználtsága, a termelési költségek és az értékesítési árak alakulása, a hatékonyságot befolyásoló tényezők mibenléte, a beruházási tevékenység kerülnek vizsgálat alá. Az utolsó öt kérdés a környezetvédelem hatékonyságot befolyásoló hatását, illetve az egészséges életmód elterjesztésével kapcsolatos összefüggéseket kutatja.

A kérdőív tartalmaz nyitott és zárt kérdéseket is. A nyitott kérdésekre a válaszadó saját gondolatainak megfogalmazásával válaszol, zárt kérdések esetén a kutató által előre megadott válaszlehetőségek közül jelöli meg a számára leginkább megfelelőt.

A nyitott kérdések nagyon informatívak, de feldolgozásuk nem egyszerű feladat, szubjektív értékítéleten alapul. A zárt kérdések esetén nem lehet elég árnyaltan

megfogalmazni minden válaszadó számára a legmegfelelőbb variációt, mert a kutató fogalmazza meg a lehetséges válaszokat. A kérdőív ezen kívül tartalmaz úgynevezett sorba rendezéses kérdéseket is, melyeket a válaszadó rangsorol. A kérdések összeállítása egy meghatározott logikai sorrendet követ, illetve tartalmaz ellenőrző kérdéseket is, a válaszok hihetőségének vizsgálatára.

A **mélyinterjúk** során a felkeresett élelmiszeripari vállalat vezetőinek szóban lettek feltéve a kérdések és a válaszok jegyzetelésre kerültek. A személyes megkeresés során a válaszadási hajlandóság magasabb szintű, eredményesebb volt, a kérdezőbiztos jelenléte csökkentette a nemleges válaszok számát.

A kérdőív kitöltésével összesen 400 vállalkozást kerestem fel, ebből 332 esetben kaptam vissza kitöltött kérdőívet. Ez azt jelenti, hogy **a válaszadási hajlandóság** 83%-os volt, ami nagyarányúnak mondható és a kérdezőbiztosok hathatós közreműködésének köszönhető.

A kérdőívek és a mélyinterjúk kérdéseire **kapott válaszok feldolgozása** során először rögzítettem a számítógépes adatfeldolgozó rendszer segítségével az adatokat. Az adatok helyességét folyamatosan ellenőriztem a rögzítés során. Megállapítottam, hogy mely kérdőíveknél vannak logikailag ellentmondó válaszok, mert azokat kivettem a végleges elemzésre kerülő adatbázisból. A rögzített adatokat különböző **statisztikai adatfeldolgozási módszerek** segítségével elemeztem.

Figyelembe véve, hogy az elsődleges adatgyűjtés szempontjából primer kutatást végeztem, információszerzésem hatékonynak bizonyult, a létrehozott adatbázis alkalmas a megfogalmazott hipotéziseim tényadatokon nyugvó alátámasztására.

Kérdőíves kutatásom egy része a kvalitatív adatok mellett kvantitatív adatokat tartalmaz, melyek **statisztikai, matematikai módszerekkel jól elemezhetők**, a táblázatok, diagramok jól prezentálják a vizsgált kérdéskörre kapott válaszokat. Statisztikai módszerekkel részletesebb vizsgálatot készítettem, melyek közül a t próba, a varianciaanalízis, a lineáris trend és a regresszió elemzés segítségével vizsgáltam a létrehozott adatbázist. Az elemzés során az **SPSS (Statistical Package for Social Sciences)** számítógépes adatfeldolgozási rendszert alkalmaztam.

A kérdőíves felmérésem alapján a létrehozott adatbázis reprezentatív. A minta hitelességét biztosítja a minta elemszáma, valamint a minta kiválasztásának módja, azaz az általam alkalmazott valószínűségi mintavétel.

3.2. A vizsgálatba bevont vállalkozások bemutatása

A **hatékonyság vizsgálatának gyakorlati alátámasztására** egy 48 kérdésből álló kérdőív került összeállításra. A kérdőív az élelmiszeriparban tevékenykedő gazdálkodók vezetőit vette célba. A felmérés az ország egész területén működő élelmiszeripari vállalkozásoknál készült. A kérdőívet 332 vállalkozás juttatta vissza kitöltve, melyből 276 volt értékelhető.

A **vizsgálatban részt vevő vállalkozások a foglalkoztatottak létszámát tekintve,** illetve fő tevékenységük alapján az 7. táblázat szerinti megoszlást mutatták. A kérdőív kitöltésében részt vevő vállalkozások közül a foglalkoztatottak létszáma szerint 34 % a mikroállalkozás kategóriájába esik, 42 % kisvállalkozás, 16 % középvállalkozás, és csupán 8 % esetben éri el a létszám a 250 főt. Ez a megoszlás jól mutatja a jelenlegi Magyarországon működő vállalkozások megoszlását.

Nagyságrendjét tekintve hasonló megoszlást mutatnak a vizsgált vállalkozások akkor is, ha a nagyságrendi mutatóként az **éves nettó árbevétel nagyságát** vesszük figyelembe.

A **tulajdonosi szerkezetet** vizsgálva a 276 vállalkozásból 28 működik külföldi tulajdon bevonásával, azaz 90 % tisztán magyar tulajdonosi érdekeltségű.

A vizsgált vállalkozások 75 %-a kizárólag csak belföldön forgalmazza a termékeit, a fennmaradó 25 % esetében válaszolták azt, hogy exportálnak is. Az export tevékenységet is folytató vállalkozások 60 %-ánál az export aránya a teljes értékesítési árbevételből 20 % alatt maradt.

7. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozások megoszlása a foglalkoztatottak létszáma és a fő tevékenységük szerint 2008-ban

A vizsgált vállalkozások fő tevékenysége	Foglalkoztatottak létszáma				Összesen
	10 fő vagy annál kevesebb	11 és 50 fő között	51 és 250 fő között	251 fő vagy annál több	
Cukrászati tevékenység	32	18	0	0	50
Sütőipari tevékenység	32	51	19	4	106
Édesség gyártás	4	8	1	4	17
Bortermelés	6	1	0	1	8
Húsfeldolgozás	10	17	6	7	40
Száraztészta gyártás	2	12	3	1	18
Üdítő gyártás	2	2	2	0	6
Sörgyártás	1	0	0	2	3
Tejipari tevékenység	1	3	4	1	9
Zöldség- gyümölcs feldolgozás	3	4	9	2	18
Dohánytermékek gyártása	0	0	1	0	1
Összesen	93	116	45	22	276

Forrás: A kérdőív adataiból saját szerkesztés

8. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozások megoszlása az éves nettó árbevétel és a fő tevékenységük szerint 2008-ban

A vizsgált vállalkozások fő tevékenysége	Éves nettó árbevétel				Összesen
	50 millió forintnál kevesebb	50 és 250 millió forint között	250 és 1.000 millió forint között	1.000 millió forint felett	
Cukrászati tevékenység	40	9	0	1	50
Sütőipari tevékenység	36	43	19	8	106
Édesség gyártás	6	6	1	4	17
Bortermelés	5	0	2	1	8
Húsfeldolgozás	8	8	11	13	40
Száraztészta gyártás	3	7	4	4	18
Üdítő gyártás	2	0	1	3	6
Sörgyártás	1	0	0	2	3
Tejipari tevékenység	0	3	3	3	9
Zöldség- gyümölcs feldolgozás	2	5	2	9	18
Dohánytermékek gyártása	0	0	0	1	1
Összesen	103	81	43	49	276

Forrás: A kérdőív adataiból saját szerkesztés

3.3. A vizsgálat eredményei

Az élelmiszeripari vállalkozások **versenyképessége**, és ezáltal a **hatékonyságuk** nagymértékben függ attól, hogy megfelelő-e az **információs és döntési rendszerük**. Ehhez megfelelően kiépített számviteli, illetve kontrolling rendszerre van szükség. **Nem elég azonban az információs rendszer megléte, azt alkalmazni is kell**, illetve a változó igények, elvárások függvényében folyamatosan továbbfejleszteni. A mai gazdasági környezetben, az információs társadalom korában senki sem mondhat le a tervezés, az ellenőrzés, az információellátás összehangolásáról. A vizsgálat eredményei egyértelműen alátámasztják azt a megállapítást, hogy főként a kis- és középvállalkozások azok, amelyek nem élnek a kontrolling, illetve a számvitel információs lehetőségeivel, s ezáltal jelentősen beszűkülnek a lehetőségeik a hatékonyságuk javítása területén. A fejlődésük szempontjából meghatározó jelentősége lenne annak, hogy ezen vállalkozások döntéseik meghozatalánál figyelembe vegyék a belső adottságaikat, a külső befolyásoló tényezőket, és lehetőségeiket mérlegelve a lehető leghatékonyabban folytassák tevékenységüket. A **hatékonyságot** célszerű **néhány mutatóval meghatározott időközönként számításba venni**, s időbeli összehasonlításokat tenni az így kapott számítási eredmények alapján az előző mérések eredményeivel, ami lehetőséget ad a rendszerbe történő gyors beavatkozásra, a kedvezőtlen folyamatok megállítására, visszafordítására, avagy negatív hatásuk mérséklésére.

Elsőként a vizsgálatba bevont vállalkozások információval való ellátottságát és azok hasznosítására vonatkozó összefüggéseket mutatom be a kérdőív ezen kérdéseire kapott válaszok alapján.

Vizsgáltam a vállalkozás éves nettó árbevételével mért nagysága és a menedzsment információ ellátottságának szükségessége közötti kapcsolatot. A vizsgálatba bevont 276 gazdálkodó által szolgáltatott adatok alapján a következő kontingencia táblázatot állítottam össze.

9. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozások megoszlása az éves nettó árbevétel és a menedzsment információ ellátottságának szükségessége szerint 2008-ban

Megnevezés		Menedzsment információ ellátottságának szükségessége				Összesen
		Nincs rá szükség	Nem jelentős	Fontos	Elegendet- hetetlenül fontos	
Árbevétel	50 millió forintnál kevesebb	5	14	52	32	103
	50 és 250 millió forint között	0	6	41	34	81
	250 és 1.000 millió forint között	2	0	16	25	43
	1.000 millió forint felett	0	1	22	26	49
Összesen		7	21	131	117	276

Forrás: A kérdőív adataiból saját szerkesztés

A táblázat elemzése során egyértelműen kiderül, hogy szinte mindegyik vizsgált vállalkozás számára **fontos, hogy a saját tevékenységi területének hatékonyságáról információt kapjon**, függetlenül az éves nettó árbevételtől, hiszen összesen 248-an válaszolták azt, hogy az információ áramlás „fontos” vagy „elengedhetetlenül fontos”.

A megkérdezettek mindössze 2,5%-nak nincs szüksége semmilyen információra, ők döntő többségében az 50 millió forintnál kevesebb éves árbevételt elérők kategóriájába tartoznak. A válaszadók 7,6%-a számára nem jelentős az információval való ellátottság. Ezek a vállalkozások az árbevétel szempontjából szintén az alsó két kategóriából kerültek ki. Az 1.000 millió forint feletti árbevételt realizáló vállalkozások mindegyike számára elengedhetetlenül fontos, vagy legalábbis fontos szerepe van az információnak.

Az adatok statisztikai elemzéséből nyert mutatók is a fenti megállapítást támasztják alá. Ugyanis a két ismérv között a szokásos szignifikancia szinteken vizsgálva kapcsolat van, azonban ennek a kapcsolatnak a szorossága nem túl erős, a minta alapján a szorossági mutató értéke: 0,209.

A kisvállalkozások esetében az a tény, hogy kevésbé tartják fontosnak a rendszeres információt tevékenységük hatékonyságáról, mint a méretét tekintve nagyobb vállalkozások, összefüggésben lehet azzal, hogy **a kisvállalkozások esetében nincs elkülönült szervezeti struktúra**, a tulajdonos egyben a menedzser is, aki a teljes vállalkozást egyszemélyben irányítja, átfogja a teljes tevékenységet, és rálátása van minden területre. Ettől függetlenül éppen ezen vállalkozások számára mutathat meglepő eredményeket egy hatékonyság vizsgálat. Ezek a vállalkozások sokszor átfogó

koncepció nélkül, csak a túlélésre játszanak, feladva ezzel a fejlődés, a továbblépés lehetőségét.

De az hogy többségében (89,9%) fontosnak tartják az információt, még nem jelenti azt, hogy élnek is vele, hasznosítják azt a döntések megalapozására, amint az a következő kérdésekből ki is derül. Vizsgáltam a menedzsment információ ellátottságának szükségességét a foglalkoztatottak létszáma függvényében, és ahogy azt vártam, ott is hasonló eredmények születtek, amint azt a következő táblázatból is láthatjuk. Ahol kevesebb a foglalkoztatottak létszáma, ott jelenik meg az a válasz, hogy nincs szükség információra.

10. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozások megoszlása a foglalkoztatottak létszáma és a menedzsment információ ellátottságának szükségessége szerint 2008-ban

Megnevezés		Foglalkoztatottak létszáma				Összesen
		10 fő vagy annál kevesebb	11 és 50 fő között	51 és 250 fő között	251 fő vagy annál több	
Menedzsment információ ellátottságának szükségessége	Nincs rá szükség	5	1	1	0	7
	Nem jelentős	11	9	1	0	21
	Fontos	50	55	17	9	131
	Elengedhetetlenül fontos	27	51	26	13	117
Összesen		93	116	45	22	276

Forrás: A kérdőív adataiból saját szerkesztés

A következő kérdés az volt, hogy **milyen gyakran igénylik az információt**. A megadott intervallumokon kívül lehetőség volt más válasz megadására is. A vizsgált 276 vállalkozásból 27 vállalkozás jelölt meg más választ, ami többnyire, a napi időközönkénti információ ellátás volt, és ez mind az árbevétel, mind pedig a foglalkoztatottak létszáma alapján a nagyobb vállalkozásokra volt jellemző. A felkínált lehetőségek közül választó 249 vállalkozás válaszait mutatja a következő táblázat.

11. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál a hatékonyságról nyert információk szükségessége és az információ igénylés gyakorisága 2008-ban

Megnevezés		Az információ igénylés gyakorisága				Összesen
		Fél- évente	Negyed- évente	Havonta	Hetente	
A rendszeresen információt ellátás fontossága a tevékenységi terület hatékonyságáról	Nincs rá szükség	1	0	0	0	1
	Nem jelentős	7	4	3	0	14
	Fontos	8	31	62	26	127
	Elengedhetetlenül fontos	2	7	39	59	107
Más választ adott						27
Összesen		18	42	104	85	276

Forrás: A kérdőív adataiból saját szerkesztés

A táblázat adatai alapján egyértelmű az összefüggés, hogy **azok a vállalkozások, amelyek fontosnak, illetve elengedhetetlenül fontosnak tartják az információval való ellátottságot** a tevékenységük hatékonyságáról, **gyakrabban is igénylik azokat**. A válaszadók 34%-a heti rendszerességgel, 42%-a havi rendszerességgel, 17%-a negyedévente, 7%-a félévente igényli az információt a tevékenységi területük hatékonyságáról.

A hatékonyság vizsgálatának információs bázisát alapvetően a számviteli és kontrolling rendszerek adják. A számviteli információs rendszeren belül a **vezetői információs rendszer** az, amely a megfelelő részletezettségű és struktúrájú információkat képes szolgáltatni a hatékonyság elemzéséhez. (KONDOROSINÉ, 1997.) A vezetői információs rendszer és így a vezetői számvitel kiépítése és alkalmazása nem kötelező a vállalkozások számára. A vezetői számvitel a számvitelnek az a területe, amely olyan információkat szolgáltat a menedzsment részére, melynek **segítségével a költségek csökkenthetők, az eredmény növelhető, azaz a hatékonyság javítható**. A számviteli törvény a pénzügyi számvitelt szabályozza, a beszámolóra helyezve a hangsúlyt. A vezetői számvitelt a vállalkozó szabályozza, alakítja ki.

12. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál a vezetői információs rendszer, vagy kontrolling rendszer megléte a foglalkoztatottak létszámának függvényében 2008-ban

Megnevezés		Vezetői információs rendszer, vagy kontrolling rendszer megléte		Összesen
		Nem	Igen	
Foglalkoztatottak létszáma	10 fő vagy annál kevesebb	65	28	93
	11 és 50 fő között	47	69	116
	51 és 250 fő között	8	37	45
	251 fő vagy annál több	0	22	22
Összesen		120	156	276

Forrás: A kérdőív adataiból saját szerkesztés

A vizsgálatba bevont vállalkozások 43 %-ánál **nem működik semmilyen vezetői információs rendszer**. A táblázat adataiból jól látszik, hogy ezek a **mikro-, kis-, és középvállalkozások**. Azok a vállalkozások, ahol 10 főnél kevesebb a foglalkoztatottak létszáma, 70%-a válaszolt nemmel a kérdésre. A 11 és 50 fő közötti vállalkozások 41%-a, az 51 és 250 fő közötti vállalkozások csupán 18%-a. A 251 főnél több alkalmazottat foglalkoztató cégek mindegyike rendelkezik valamilyen vezetői információs rendszerrel, vagy kontrolling rendszerrel.

A mikro-, kis- és középvállalkozások számára is fontos lenne valamilyen információs rendszer kiépítése, hiszen a hatékonyságuk növelése érdekében ez elengedhetetlen. Ugyanakkor hozzá kell tenni, hogy ezek a vállalkozások többségükben a számviteli törvényben előírt kötelezettségeiknek is könyvelő irodák megbízásával tesznek eleget, így még a napi nyilvántartások vezetéséből származó információk sem állnak mindig rendelkezésre, hiszen a könyvelő iroda havi rendszerességgel dolgozza fel a bizonylatokat. A menedzsment nem jut minden esetben az általa igényelt mélységű és struktúrájú adatokhoz.

Hasonló képet mutat a következő táblázat is, ahol a vállalkozás méretét az árbevétel nagyságrendje adja. Az 50 millió forint éves árbevétel alatt teljesítő vállalkozások 66%-a nem rendelkezik információs rendszerrel, 50 és 250 millió forintos éves árbevétel között ez az arány 48%, 250 és 1.000 millió forint között 16%, 1.000 millió forint felett 12%.

13. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál a vezetői információs rendszer, vagy kontrolling rendszer megléte az árbevétel függvényében 2008-ban

Megnevezés		Vezetői információs rendszer, vagy kontrolling rendszer megléte		Összesen
		Nem	Nem	
Árbevétel	50 millió forintnál kevesebb	68	35	103
	50 és 250 millió forint között	39	42	81
	250 és 1.000 millió forint között	7	36	43
	1.000 millió forint felett	6	43	49
Összesen		120	156	276

Forrás: A kérdőív adataiból saját szerkesztés

A következőkben megvizsgáltam, hogy **mennyiben jut hozzá a menedzsment a döntéshozatalt alátámasztó információkhoz** a számvitel és a kontrolling területéről. A foglalkoztatottak létszáma függvényében az alábbi adatokat mutatja a felmérés eredménye.

14. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál az információ ellátottság a foglalkoztatottak létszámának függvényében 2008-ban

Megnevezés		A számviteli vagy kontrolling osztálytól, vagy az ezen a területen dolgozó szakembertől történő, a döntéshozatalhoz szükséges információhoz való hozzájutás mértéke					Összesen
		Nem	Ritkán	Általában	Esetenként	Minden esetben	
Foglalkoztatottak létszáma	10 fő vagy annál kevesebb	28	7	14	13	31	93
	11 és 50 fő között	12	4	21	11	68	116
	51 és 250 fő között	2	2	7	4	30	45
	251 fő vagy annál több	0	0	2	3	17	22
Összesen		41	13	44	31	146	276

Forrás: A kérdőív adataiból saját szerkesztés

A vizsgált vállalkozásoknak csak mintegy **53%-a jut hozzá minden esetben a döntéshozatalt megalapozó információkhoz, 15%-a pedig egyáltalán nem, 5%-a ritkán, 16%-a általában, és 11%-a esetenként.** A nemmel válaszolók 66%-a a 10 főnél kevesebbet, 29%-a pedig a 11 és 50 fő között foglalkoztató vállalkozások közül kerül ki. A 251 főnél többet foglalkoztató vállalkozások 77%-a minden esetben hozzájut a szükséges információhoz. Az adatokból tehát egyértelműen kiderül, hogy **a mikro-, kis- és középvállalkozások azok, amelyek egyrészt nem rendelkeznek önálló kiépített**

információs rendszerrel, másrészt nem is jutnak minden esetben hozzá még a számviteli információkhoz sem.

Ebben az esetben viszont felmerül a kérdés, hogy ahol nincs képzett vezetői információs rendszer, vagy kontrolling rendszer, ott mi alapján történik a döntéshozatal, megalapozottak-e a döntések, van-e visszacsatolás a döntés végrehajtást követően, tudják-e számszerűsíteni a döntések eredményét?

Nem elegendő az információhoz hozzájutni, azt hasznosítani is kell. A felmérés során vizsgáltam azt is, hogy **mennyiben hasznosítják a számviteli vagy kontrolling területről kapott információkat.** Ennek eredményét mutatja a következő táblázat.

15. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál az információ hasznosításának szintje a foglalkoztatottak létszámának függvényében 2008-ban

Megnevezés		A rendszeresen kapott információ hasznosításának mértéke					Összesen
		Nem	Ritkán	Általában	Esetenként	Minden esetben	
Foglalkoztatottak létszáma	10 fő vagy annál kevesebb	28	8	13	21	23	93
	11 és 50 fő között	12	7	28	22	47	116
	51 és 250 fő között	1	1	18	7	18	45
	251 fő vagy annál több	0	0	5	6	11	22
Összesen		40	16	64	56	99	276

Forrás: A kérdőív adataiból saját szerkesztés

Kedvezőtlen helyzetet mutatott a kérdőíves felmérés során az információ hasznosításáról szóló kérdésre adott válasz. Még abban az esetben is, **ha rendelkezésre áll az információ, a vizsgált vállalkozásoknak mindössze 36 % -a hasznosítja azt minden esetben.** A vállalkozások 20 %-a esetenként, 23 %-a csak általában, és 21 %-uk ritkán, vagy egyáltalán nem. Az információkat egyáltalán nem hasznosító vállalkozások 67%-a a 10 főnél kevesebbet foglalkoztató vállalkozások közül kerül ki, 30%-a pedig a 11 és 50 fő közötti alkalmazotti létszámmal rendelkező vállalkozás. A 251 főnél többet foglalkoztató vállalkozások 50%-a minden esetben hasznosítja az információkat, illetve a másik 50% pedig általában, vagy esetenként. Ez az összefüggés is alátámasztja, hogy **a mikro-, kis- és középvállalkozások nem élnek a számvitel és kontrolling rendszerek által nyújtott információkkal a döntéseik megalapozása**

során, így hatékonyságukat sem tudják kellően megalapozottan és tudatosan befolyásolni.

Ezt az összefüggést mutatja részletesebben a következő két táblázat is.

16. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál az információ hasznosításának szintje és az információ ellátottság mértékének összefüggései 2008-ban

Megnevezés		A rendszeresen kapott információ hasznosításának mértéke					Összesen
		Nem	Ritkán	Általában	Esetenként	Minden esetben	
A számviteli vagy kontrolling osztálytól, vagy az ezen a területen dolgozó szakembertől történő, a döntéshozatalhoz szükséges információhoz való hozzájutás mértéke	Nem	39	2	1	0	0	42
	Ritkán	1	9	1	2	0	13
	Általában	0	0	29	8	7	44
	Esetenként	0	2	5	18	6	31
	Minden esetben	1	3	28	28	86	146
Összesen		41	16	64	56	99	276

Forrás: A kérdőív adataiból saját szerkesztés

A vizsgálatba bevont vállalkozások csak mintegy 31%-a hasznosítja minden esetben a számviteli és kontrolling területről minden esetben megkapott információkat. Ez az arány meglehetősen alacsonynak tűnik. Felmerül a kérdés, hogy ha ilyen **alacsony az információk hasznosításának mértéke** – függetlenül attól, hogy rendelkezésre állnak az információk – a vállalkozás vezetői azokat az információkat kapják-e meg, amire szükségük van a döntéshozatalhoz? Vagy kapnak egy sor információt, de azok nem olyan struktúrában készülnek, vagy nem arra vonatkoznak, amire a vezetésnek szüksége lenne.

*17. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál az információ
hasznosításának szintje és az információ ellátottság szükségessége 2008-ban*

Megnevezés		A rendszeresen kapott információ hasznosításának mértéke					Összesen
		Nem	Ritkán	Általában	Esetenként	Minden esetben	
A rendszeresen információt ellátás fontossága a tevékenységi terület hatékonyágáról	Nincs rá szükség	6	1	1	0	1	9
	Nem jelentős	7	4	4	3	3	21
	Fontos	17	8	42	31	31	129
	Elengedhetetlenül fontos	11	3	17	22	64	117
Összesen		41	16	64	56	99	276

Forrás: A kérdőív adataiból saját szerkesztés

Érdekes képet mutat a fenti táblázat. A 117 vállalkozásból, amelyek elengedhetetlenül fontosnak tartották az információhoz való jutást, csak 64-en hasznosítják azokat minden esetben. Ez mindössze az 55%. 9% egyáltalán nem hasznosítja az információt, hiába tartja elengedhetetlenül fontosnak. Ha kibővítjük a kört azon vállalkozásokra is, akik fontosnak tartják az információval való ellátottságot, akkor az azt nem hasznosítók aránya 11%-ra nő. Felmerül a kérdés, hogy **ha fontos, illetve elengedhetetlenül fontos lenne számukra az információ, akkor azt miért nem hasznosítják.** Nem a megfelelő részletezettségű adatot kapják, vagy nem olyan struktúrában, ahogy azt ők szeretnék? Mi az oka ennek? Nem a menedzsment igényeinek megfelelően működik az információs rendszer? De akkor kik hasznosítják az információkat? Kiknek készül?

*18. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál a tervezési tevékenység
megléte és az információs rendszer kiépítettsége 2008-ban*

Megnevezés		Vezetői információs rendszer, vagy kontrolling rendszer megléte		Összesen
		Nem	Igen	
Tervezési tevékenység megléte	Nem	41	11	52
	Igen	79	145	224
Összesen		120	156	276

Forrás: A kérdőív adataiból saját szerkesztés

A vizsgált vállalkozások 19%-a nem folytat tervezési tevékenységet, 81%-a igen. **A 276 vállalkozás 15 %-ánál nem folytatnak tervezési tevékenységet, és nincs kiépített információs rendszerük sem.** Ahol mindkettő egyidejűleg jelen van, az csak 53 %-ra jellemző. 29% mondta azt, hogy folyik tervezés, de nincs vezetői információs

rendszer, vagy kiépített kontrolling rendszer. Ezek a vállalkozások mivel alapozzák meg a terveiket, milyen kiinduló adatokat használnak fel a tervezés során, illetve a megvalósult eredményeket hogyan tudják mérni?

19. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál a foglalkoztatottak száma és a tervezési tevékenység összefüggései 2008-ban

Megnevezés		Tervezési tevékenység megléte		Összesen
		Nem	Igen	
Foglalkoztatottak létszáma	10 fő vagy annál kevesebb	28	65	93
	11 és 50 fő között	23	93	116
	51 és 250 fő között	1	44	45
	251 fő vagy annál több	0	22	22
Összesen		52	224	276

Forrás: A kérdőív adataiból saját szerkesztés

A fenti táblázatból kiderül, hogy a vizsgálatba bevont vállalkozások 19 %-nál nincs tervezési tevékenység. Ezek a vállalkozások egyértelműen a mikro és kis vállalkozási körből kerülnek ki. Ez egyértelművé teszi, hogy náluk a hatékonyság mérése nem megoldott, **összehasonlító tervadatok nélkül nehéz a döntéshozatalt megalapozottá tenni.**

20. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál a tervekben megfogalmazott célok túlteljesítésében való érdekeltség a foglalkoztatottak létszámának függvényében 2008-ban

Megnevezés		A tervben meghatározott célok túlteljesítésében való érdekeltség			Összesen
		Nem	Részben	Teljes mértékben	
Foglalkoztatottak létszáma	10 fő vagy annál kevesebb	14	14	54	82
	11 és 50 fő között	11	30	63	104
	51 és 250 fő között	4	11	28	43
	251 fő vagy annál több	3	12	7	22
Nem adott választ					25
Összesen		32	67	152	276

Forrás: A kérdőív adataiból saját szerkesztés

A foglalkoztatottak létszámát tekintve a mikro és kisvállalkozások 63 %-a teljes mértékben, 24 %-a részben érdekelt a tervezett célkitűzések teljesítésében, illetve túlteljesítésében. Véleményem szerint ez abból adódik, hogy ezen vállalkozások esetében nem különül el élesen a tulajdonosi kör és a menedzsment. A nagyobb

volumenű vállalkozások esetében már nem ilyen szembetűnő ez az arány. Ezeknél a vállalkozásoknál a menedzsment érdekeltiségének növelésével lehetne javítani a helyzeten, ami egyben a tulajdonosok érdeke is. Hiszen, ha a menedzsment érdekelt a hatékonyság fokozásában, akkor az a tulajdonos vagyoni, jövedelmi helyzetének javulását is jelentheti.

21. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál a költségcsökkentésben való érdekelttség a foglalkoztatottak létszámának függvényében 2008-ban

Megnevezés		A termelési feladatok kisebb költséggel történő megoldásában való érdekelttség		Összesen
		Nem	Igen	
Foglalkoztatottak létszáma	10 fő vagy annál kevesebb	0	93	93
	11 és 50 fő között	2	114	116
	51 és 250 fő között	3	42	45
	251 fő vagy annál több	1	21	22
Összesen		6	270	276

Forrás: A kérdőív adataiból saját szerkesztés

A vizsgálatba bevont vállalkozások 97 % válaszolta azt, hogy érdekelt a termelési feladatok minél kisebb költséghányaddal való megvalósításában. Ez azt jelenti, hogy a vállalkozások tisztában vannak azzal a ténnyel, hogy piaci pozíciójukból adódóan árkövető magatartást gyakorolhatnak csak, így **a hatékonyságuk növelésének egyetlen eszköze a költségekkel való hatékony gazdálkodás.** Felmerül a kérdés, hogy ez csak költségtudatosság, vagy tudatos költséggazdálkodás. Utóbbi lényegesen túllép az egyébként fontos előfeltételen, a költségtudatosságon. A tervezés, az információk hasznosításának alacsony szintje azt valószínűsíti, hogy ez utóbbi inkább csak vágyként jelenik meg a vizsgált vállalkozásoknál.

22. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál az előállított élelmiszeripari termékek minősége 2008-ban

Megnevezés		A termékek megítélése a piacon egy 5 fokozatú skálán a minőség szempontjából (5 = kiváló minőség, 1 = gyenge minőség)?			Összesen
		3	4	5	
Foglalkoztatottak létszáma	10 fő vagy annál kevesebb	6	53	34	93
	11 és 50 fő között	5	67	44	116
	51 és 250 fő között	1	22	22	45
	251 fő vagy annál több	0	9	13	22
Összesen		12	151	113	276

Forrás: A kérdőív adataiból saját szerkesztés

A vizsgálatba bevont vállalkozások 95 %-a minősítette kiválóra, illetve majdnem kiválóra az általuk előállított termékeket.

23. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál az előállított élelmiszeripari termékek ára 2008-ban

Megnevezés		A termék megítélése a piacon egy 5 fokozatú skálán az ár szempontjából (5 = nagyon drága, 1 = nagyon olcsó)?					Összesen
		1	2	3	4	5	
Foglalkoztatottak létszáma	10 fő vagy annál kevesebb	5	7	45	29	7	93
	11 és 50 fő között	3	8	45	53	7	116
	51 és 250 fő között	0	2	21	18	4	45
	251 fő vagy annál több	1	1	8	11	1	22
Összesen		9	18	119	111	19	276

Forrás: A kérdőív adataiból saját szerkesztés

Az ár szempontjából már sokkal differenciáltabb képet mutat a felmérés. A vállalkozásoknak csak mintegy 7 % gyárt drága, exkluzív termékeket, a többség a közepkategóriájú árfekvésű termékek gyártásával foglalkozik, és csak 9 % mondta ki, hogy olcsó, illetve nagyon olcsó termékeket gyártanának. Ha viszont megnézzük a multinacionális áruházláncok kínálatát, inkább az olcsó és kevésbé minőségi termékek a jellemzők. Akkor ki gyártja ezeket, illetve van-e kereslet a középső árfekvésű termékekre, vagy csak a két szélsőség a jellemző? A nagyon jó minőségű, ám méregdrága, vagy a minőségileg kifogásolható, ám olcsó termék?

24. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozások menedzsmentjének szakmai továbbképzése 2008-ban

Megnevezés		Részt vesz Ön valamilyen szakmai továbbképzésben?				Összesen
		Nem	Esetenként	Szükség szerint	Rendszeresen	
Foglalkoztatottak létszáma	10 fő vagy annál kevesebb	16	35	32	10	93
	11 és 50 fő között	23	35	30	28	116
	51 és 250 fő között	4	11	16	14	45
	251 fő vagy annál több	1	4	6	11	22
Összesen		44	85	84	63	276

Forrás: A kérdőív adataiból saját szerkesztés

A továbbképzésen való részvétel szempontjából is igen megosztott a kép. Sok vállalkozás még mindig **nem tartja szükségesnek a szakmai továbbképzést**, holott napjaink felgyorsult világában elengedhetetlen a fejlődés, a szakmai újdonságok megismerése, különösen igaz ez az élelmiszeripar területére. A vizsgált vállalkozások 16%-ának menedzsmentje egyáltalán nem vesz részt semmilyen továbbképzésen, 31%-uk csak esetenként, 30%-uk szükség szerint, és csak 23%-uk rendszeresen. A 10 főnél kevesebb alkalmazottat foglalkoztató vállalkozások között a rendszeresen szakmai továbbképzésen részt vevők aránya mindössze 11 %, a teljes vizsgálati kör 23%-os átlagához képest. A 11 és 50 fő közötti alkalmazotti létszámmal rendelkező vállalkozások esetében ez az arány 24 %, az 51 és 250 fő között 31%, és 251 főnél többet foglalkoztató vállalkozásoknál pedig 50 %. A szakmai továbbképzésen soha részt nem vevő vállalkozások 89%-a az 50 főnél kevesebb alkalmazottat foglalkoztató élelmiszeripari vállalkozások közül kerül ki.

A továbbképzés gyakoriságát szemlélteti az alábbi táblázat.

25. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozások menedzsmentjének szakmai továbbképzésének gyakorisága 2008-ban

Megnevezés		Szakmai továbbképzésen való részvétel gyakorisága				Összesen
		Két évente	Évente	Félévente	Havonta	
Foglalkoztatottak létszáma	10 fő vagy annál kevesebb	15	28	11	3	57
	11 és 50 fő között	16	31	27	4	78
	51 és 250 fő között	5	13	13	7	38
	251 fő vagy annál több	0	6	10	3	19
Összesen		36	78	61	17	192

Forrás: A kérdőív adataiból saját szerkesztés

A következőkben a vizsgálatba bevont vállalkozások hatékonyságával **kapcsolatos kérdésekből nyert adatok** kerülnek bemutatásra és értékelésre.

26. sz. táblázat **A vizsgálatba bevont vállalkozások várakozása a hatékonyság tekintetében 2008-ban**

Megnevezés		A cég helyzetének várható alakulása a hatékonyság szempontjából a jelenlegihez képest a következő évben			Összesen
		Romlik	Nem változik	Javul	
Foglalkoztatottak létszáma	10 fő vagy annál kevesebb	18	46	29	93
	11 és 50 fő között	20	47	49	116
	51 és 250 fő között	6	12	27	45
	251 fő vagy annál több	0	11	11	22
Összesen		44	116	116	276

Forrás: A kérdőív adataiból saját szerkesztés

A vizsgált vállalkozások 42 %-a optimista, azaz mondta azt, hogy javulni fog a hatékonyságuk, a másik 42 % szerint nem lesz változás, míg 16 % negatív tendenciát vár. A 251 főnél több alkalmazottat foglalkoztató vállalkozások 50-50% arányban választották a javul és a nem változik válaszlehetőséget. Az 51 és 250 fő között foglalkoztatott vállalkozás esetében 13% negatív irányú változást vár, 60% viszont pozitívan tekint a jövőbe. A 11 és 50 fő közötti alkalmazotti létszámmal rendelkező vállalkozások 17%-a bizonyult pesszimistának, és mindössze 42%-uk optimista. A 10 főnél kevesebb alkalmazottat foglalkoztató vállalkozások 19%-a vár csökkenést a hatékonyság területén, míg mindössze 31%-uk szerint fog növekedni a hatékonyságuk. Az adatok egyértelműen azt mutatják, hogy **a kisebb méretű vállalkozások helyzete a bizonytalanabb, ők a leginkább kiszolgáltatottak, illetve ők tudnak legkevésbé reagálni a változásokra.** A vizsgálat azt mutatja, hogy a kisebb vállalkozások a kiszolgáltatottabbak, még akkor is, ha a méretükből adódóan egyik előnyük éppen a rugalmasság volna. Ennek az előnynek a kihasználásához azonban lényegesen több, célzottabb információ felhasználásra, tudatos tervezésre, és azt megalapozó számításokra volna szükség, melyhez megfelelő számviteli és kontrolling rendszer kiépítettsége szükséges.

A termelési tevékenység szempontjából hasonló a kép, amint azt az alábbi táblázat is mutatja. 38 % szerint fog élénkülni a termelési tevékenység, 17 % szerint visszaesés várható, a többiek (45%) a jelenlegi szint megtartását tartják elérhetőnek.

27. sz. táblázat **A vizsgálatba bevont vállalkozások várakozása a termelési tevékenység tekintetében 2008-ban**

Megnevezés		A termelési tevékenység várható alakulása a következő évben			Összesen
		Lenyhul	Nem változik	Élénkül	
Foglalkoztatottak létszáma	10 fő vagy annál kevesebb	21	44	28	93
	11 és 50 fő között	19	50	47	116
	51 és 250 fő között	7	16	22	45
	251 fő vagy annál több	0	15	7	22
Összesen		47	125	104	276

Forrás: A kérdőív adataiból saját szerkesztés

Az adatok alapján itt is **a kisebb vállalkozások bizonyultak pesszimistábbnak**. Az 50 főnél kevesebb alkalmazottat foglalkoztató vállalkozások 19%-a várja a termelési tevékenysége visszaesését, míg ugyanez az arány az 50 főnél több alkalmazottat foglalkoztató vállalkozások esetében csak mindössze 10%.

A következő két táblázat a vizsgált vállalkozások **erőforrásainak kihasználtságát** mutatja. Az egyik az emberi erőforrás, a másik pedig a termelésben lekötött gépi erőforrások kihasználtságát mutatja, amely mutatók alapvető hatékonysági mutatóknak minősülnek.

28. sz. táblázat **A vizsgálatba bevont vállalkozások munkaerő kihasználtsága a belföldi rendelésállomány függvényében 2008-ban**

Megnevezés		A munkaerő kihasználtság százalékban					Összesen	
		0-50 %	51-60%	61-70%	71-80%	81-90%		91-100%
A belföldi rendelésállomány, illetve a termékek iránti kereslet jelenleg	Nagyon alacsony	0	0	0	0	0	1	1
	Alacsony	2	2	3	5	2	3	17
	Közepes	4	20	28	63	37	43	195
	Magas	0	1	3	18	13	28	63
Összesen		6	23	34	86	52	75	276

Forrás: A kérdőív adataiból saját szerkesztés

A munkaerő kihasználtság a vizsgált vállalkozások 2%-ánál 50% alatt van, 8%-ánál 51-60% között, 12%-ánál 61-70% között, 31%-ánál 71-80% között, 19%-ánál 81-90% között, míg mindössze 27% esetében van 91 és 100% között. A vállalkozások 23%-a

rendelkezik magas rendelésállománnyal, illetve az ő termékeik iránt nagy a kereslet. 71% mondta azt, hogy közepes, 6% pedig azt, hogy alacsony, vagy nagyon alacsony.

29. sz. táblázat **A vizsgálatba bevont vállalkozások erőforrás kihasználtsága a belföldi rendelésállomány függvényében 2008-ban**

Megnevezés		A meghatározó erőforrások (gépi eszközellátottság) kihasználtsága százalékban						Összesen
		0-50 %	51-60%	61-70%	71-80%	81-90%	91-100%	
A belföldi rendelésállomány, illetve a termékek iránti kereslet jelenleg	Nagyon alacsony	0	0	0	0	0	1	1
	Alacsony	3	3	4	3	1	3	17
	Közepes	10	33	36	56	38	22	195
	Magas	3	2	4	17	24	13	63
Összesen		16	38	44	76	63	39	276

Forrás: A kérdőív adataiból saját szerkesztés

A gépi erőforrások kihasználtsága tekintetében a vizsgált vállalkozások 6%-ánál alacsonyabb, mint 50%, 14%-ánál 51-60% között van, 16%-ánál 61-70% között, 28%-ánál 71-80% között, 23%-ánál 81-90% között és mindössze 14%-ánál van 91 és 100 % között. Ez még kedvezőtlenebb arányt mutat, mint a munkaerő kihasználtság. Ehhez természetesen hozzájárul az is, hogy **a munkaerőt könnyebb mobilizálni, mint a gépi kapacitásokat. A termelés visszaesése során a menedzsment első reakciója a munkaerő elbocsátása.**

Mindkét táblázat adataiból egyértelműen látszik, hogy **mind a munkaerő kihasználtság, mind pedig a gépi erőforrás kihasználtság ott magasabb szintű, ahol magasabb a rendelésállomány, illetve a termékek iránti kereslet.**

A vállalkozások meghatározó kapacitásainak kihasználtsága relatív alacsony. A kapacitások beruházások miatt alig bővülnek, így a csökkenő kapacitáskihasználás oka a **csökkenő keresletre történő termelés-csökkenéssel való reagálás.** A kapacitáskihasználás mértékében sem az eltérő tulajdonosi szerkezet, sem pedig az export részaránya nem indukál jelentős eltéréseket. A vállalatméretet figyelembe véve a **közepes vállalkozások tudták leginkább kihasználni kapacitásaikat, míg a legkisebbek a legkevésbé.**

A következő két táblázat a munkaerő és a gépi kapacitáskihasználtságot mutatja a vizsgálatba bevont vállalkozások export rendelésállományának függvényében. A vizsgált vállalkozások csak kis hányada termel exportra. 73% csak a belföldi kereslet kielégítésével foglalkozik. Az viszont leolvasható az adatokból, hogy **azoknál a vállalkozásoknál, ahol magasabb az export rendelésállomány, kedvezőbb a kapacitások kihasználtsága is.**

30. sz. táblázat **A vizsgálatba bevont vállalkozások munkaerő kihasználtsága az export rendelésállomány függvényében 2008-ban**

Megnevezés		A meghatározó erőforrások (gépi eszközellátottság) kihasználtsága százalékban						Összesen
		0-50 %	51-60%	61-70%	71-80%	81-90%	91-100%	
Az export rendelésállomány, illetve a termékek iránti kereslet jelenleg	Nincs	13	35	36	49	41	28	202
	Nagyon alacsony	0	1	2	4	3	2	12
	Alacsony	2	1	0	9	5	3	20
	Közepes	1	1	4	11	8	5	30
	Magas	0	2	2	2	5	1	12
Összesen		16	40	44	75	62	39	276

Forrás: A kérdőív adataiból saját szerkesztés

32. sz. táblázat **A vizsgálatba bevont vállalkozások erőforrás kihasználtsága az export rendelésállomány függvényében 2008-ban**

Megnevezés		A munkaerő kihasználtság százalékban						Összesen
		0-50 %	51-60%	61-70%	71-80%	81-90%	91-100%	
Az export rendelésállomány, illetve a termékek iránti kereslet jelenleg	Nincs	5	22	25	65	32	53	202
	Nagyon alacsony	0	0	3	4	2	3	12
	Alacsony	1	0	3	3	6	7	20
	Közepes	0	3	2	10	9	6	30
	Magas	0	0	1	3	2	6	12
Összesen		6	25	34	85	51	75	276

Forrás: A kérdőív adataiból saját szerkesztés

A következő táblázat a vizsgált vállalkozások **alkalmazotti létszámának változását és a munkaerő kihasználtság közti összefüggést** mutatja. A 276 vizsgált vállalkozásból

23% esetében csökkent az alkalmazottak létszáma az elmúlt évben, 30%-nál volt növekedés ezen a területen és 47%-nál nem volt változás.

32. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozások munkaerő kihasználtsága az alkalmazotti létszámváltozás függvényében 2008-ban

Megnevezés		A munkaerő kihasználtság százalékban						Összesen
		0-50 %	51-60%	61-70%	71-80%	81-90%	91-100%	
Az alkalmazottak létszámának változása az elmúlt évben	Csökkenet	4	6	13	11	12	16	62
	Nem változott	1	11	14	51	20	33	130
	Növekedett	1	7	7	24	19	26	84
Összesen		6	24	34	86	51	75	276

Forrás: A kérdőív adataiból saját szerkesztés

Azoknál a vállalkozásoknál, ahol növekedett az alkalmazotti létszám, ott 31%-nál volt a munkaerő kihasználtsága 91 és 100 % között, illetve 82%-nál volt 70% fölött a kihasználtság. Azoknál a vállalkozásoknál, ahol csökkent az alkalmazotti létszám, ott mindössze a 62% esetében magasabb a munkaerő kihasználtság 70%-nál. Ez is mutatja az összefüggést, hogy **azok a vállalkozások, ahol csökkent a megrendelés állomány, ott csökkent a munkaerő létszáma is, és alacsonyabb mind a munkaerő, mind a gépi kapacitások kihasználtsága is.**

33. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozások hatékonyság megítélése tevékenységek szerinti bontásban 2008-ban

A vizsgált vállalkozások fő tevékenysége	A jelenlegi hatékonysági helyzet megítélése				Összesen
	Rossz	Közepes	Jó	Nagyon jó	
Cukrászati tevékenység	4	22	23	1	50
Sütőipari tevékenység	2	49	48	7	106
Édesség gyártás	0	6	11	0	17
Bortermelés	0	2	6	0	8
Húsfeldolgozás	2	12	26	0	40
Szárzatszta gyártás	2	4	12	0	18
Üdítő gyártás	1	3	2	0	6
Sörgyártás	0	1	2	0	3
Tejipari tevékenység	0	4	5	0	9
Zöldség- gyümölcs feldolgozás	1	3	14	0	18
Dohánytermékek gyártása	0	0	0	1	1
Összesen	12	106	149	9	276

Forrás: A kérdőív adataiból saját szerkesztés

A táblázat adatai szerint a vizsgált vállalkozások 4%-a van nagyon rossz véleménnyel saját hatékonyságáról. 38% szerint hatékonyságuk közepes, 54% szerint jó és mindössze 4% szerint nagyon jó.

A vizsgált vállalkozások fő tevékenysége szerinti bontás alapján a legkedvezőbben a saját hatékonyságuk helyzetét a zöldség- és gyümölcs feldolgozás területén működő vállalkozások ítélték meg. A második helyre a bortermelés került, harmadik helyen holtversenyben a sörgyártás és a száraztészta gyártás áll. Utánuk következnek a húsfeldolgozás és az édesség gyártás területén működő vállalkozások, majd őket követik sorrendben a tejipar, a sütőipar, a cukrászat, az üdítő gyártás. Az egyetlen dohánygyár nagyon jónak minősítette a hatékonyságát.

A következő táblázat a hatékonyság változását mutatja az előző évhez viszonyítva a megkérdezett vállalkozásoknál.

34. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozások termelési tevékenységének hatékonyságváltozása megítélése 2008-ban az előző évhez képest

A vizsgált vállalkozások fő tevékenysége	A termelési tevékenység hatékonysága az előző évhez viszonyítva				Összesen
	Nagyon csökkenő	Enyhén gyengülő	Változatlan	Javuló	
Cukrászati tevékenység	1	16	16	17	50
Sütőipari tevékenység	1	24	43	38	106
Édesség gyártás	1	1	4	11	17
Bortermelés	0	2	3	3	8
Húsfeldolgozás	1	9	13	17	40
Száraztészta gyártás	2	3	4	9	18
Üdítő gyártás	0	2	3	1	6
Sörgyártás	0	1	1	1	3
Tejipari tevékenység	0	2	2	5	9
Zöldség- gyümölcs feldolgozás	0	3	5	10	18
Dohánytermékek gyártása	0	0	0	1	1
Összesen	6	63	94	113	276

Forrás: A kérdőív adataiból saját szerkesztés

A vizsgált vállalkozások 2%-a vélte úgy, hogy nagyon csökkent az előző évhez képest a hatékonyságuk, 23% szerint enyhén gyengült, 34% megítélése szerint változatlan és 41% érez javulást.

A termelési hatékonyság legnagyobb mértékű javulását az édesség gyártás területén figyelhettük meg. Azt követik második helyen egyenlő mértékben a tejipari tevékenységet folytató vállalkozások, illetve a zöldség- és gyümölcs feldolgozás

területén működő vállalkozások. Őket követik sorrendben a szárasztészta gyártás, a húsfeldolgozás, a bortermelés, a sütőipar, a cukrászat, a sörgyártás, és az üdítő ital gyártás.

A hatékonyság visszaesése tekintetében a legkedvezőtlenebb helyzetet az üdítőital és a sörgyártás, valamint a cukrászat mutatja.

35. sz. táblázat **A vizsgálatba bevont vállalkozások hatékonyság megítélése a foglalkoztatottak létszáma függvényében 2008-ban**

Megnevezés		Foglalkoztatottak létszáma				Összesen
		10 fő vagy annál kevesebb	11 és 50 fő között	51 és 250 fő között	251 fő vagy annál több	
A jelenlegi hatékonyság helyzete	Rossz	4	4	2	2	12
	Közepes	43	42	17	4	106
	Jó	45	67	22	15	149
	Nagyon jó	1	3	4	1	9
Összesen		93	116	45	22	276

Forrás: A kérdőív adataiból saját szerkesztés

A foglalkoztatottak létszámával jellemzett vállalati nagyság alapján **a hatékonyság legkedvezőtlenebb képet a 10 főnél kevesebbet és a 10 és 50 fő közötti alkalmazottat foglalkoztató vállalkozásoknál mutat.** A nagyobb méretű vállalkozások nagyobb arányban ítélik meg jónak, vagy nagyon jónak a tevékenységük hatékonyságát. Ez is azt támasztja alá, hogy a kisebb vállalkozások kedvezőtlenebb, illetve kiszolgáltatottabb helyzetben vannak. Kevésbé képesek a megváltozott helyzetre reagálni, kisebb a mozgásterük és kevesebb a lehetőségük a továbblépésre.

Az előző évhez viszonyítva **a hatékonyság változásának megítélése szintén a kisebb vállalkozások esetében a kedvezőtlenebb.** A 10 főnél kevesebb alkalmazottat foglalkoztató vállalkozások 33%-a szerint csökkent a hatékonyságuk az előző időszakhoz képest. A 11 és 50 fő közötti foglalkoztatotti létszámú vállalkozások esetében a csökkenést 23% regisztrálta, míg az 51 és 250 fő közötti vállalkozásoknak csak 15%-a, 251 fő felett pedig 18%. Javuló tendenciát mért a 10 fő alatti vállalkozások 36%-a, a 11 és 50 fő közötti vállalkozások 40%-a, az 51 és 250 fő közötti vállalkozások 53%-a, és a 251 főnél több alkalmazottat foglalkoztató vállalkozások 45%-a.

36. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozások termelési tevékenységének hatékonyságváltozása megítélése 2008-ban az előző évhez képest a foglalkoztatottak létszáma függvényében

Megnevezés		Foglalkoztatottak létszáma				Összesen
		10 fő vagy annál kevesebb	11 és 50 fő között	51 és 250 fő között	251 fő vagy annál több	
A termelési tevékenység hatékonysága ebben az évben az előző évhez viszonyítva	Nagyon csökkenő	3	3	0	1	7
	Enyhén gyengülő	28	24	7	3	62
	Változatlan	29	43	14	8	94
	Javuló	33	46	24	10	113
Összesen		93	116	45	22	276

Forrás: A kérdőív adataiból saját szerkesztés

Az előző évhez viszonyítva a vizsgált vállalkozások 41%-a ítélte meg úgy, hogy javult a hatékonyságuk. 34% szerint termelési tevékenységük hatékonysága változatlan, míg 25% mondta azt, hogy csökkent a hatékonyságuk az előző időszaki adatokhoz képest. Azok a vállalkozások, amelyek csökkenő hatékonyságot állapítottak meg, többségében a 10 főnél kevesebb (44%), illetve a 11 és 50 fő közötti (40%) alkalmazottat foglalkoztató vállalkozások közé tartoznak. A 10 főnél kevesebb alkalmazottat foglalkoztató vállalkozások 36%-ánál regisztráltak javuló tendenciát, 32%-ánál változatlan a hatékonyság és 32%-ánál csökkent a hatékonyság az előző időszakhoz képest. A 11 és 50 fő közötti alkalmazottat foglalkoztató vállalkozások 40%-ánál javult, 37%-ánál változatlan és 23%-ánál csökkent a hatékonyság. Az 51 és 250 fő közötti foglalkoztatotti létszámmal rendelkező vállalkozások 53%-a javuló, 31%-a változatlan és 16%-a csökkenő tendenciát mutat a hatékonyság területén. A 251 főnél több alkalmazottat foglalkoztató vállalkozások 45%-ánál javult, 36%-ánál változatlan és mindössze 18%-ánál csökkent a termelés hatékonysága.

A következő táblázatból a termelési költségek és a belföldi értékesítési árak változása közti összefüggést láthatjuk.

37. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozások termelési költségeinek és belföldi értékesítési árainak alakulása 2008-ban

Megnevezés		A termelési költségek alakulása az elmúlt évben								Összesen
		Növekedtek, 10 százaléknál nagyobb mértékben	Növekedtek, 8-10 százalékkal	Növekedtek, 6-8 százalékkal	Növekedtek, 4-6 százalékkal	Növekedtek, 2-4 százalékkal	Növekedtek, 0-2 százalékkal	Nem változtak	Csökkentek	
A belföldi értékesítési árak alakulása az elmúlt évben	Csökkentek	8	6	5	2	1	0	1	1	24
	Nem változtak	18	13	7	6	4	7	3	2	60
	Növekedtek, 0-2 százalékkal	6	1	2	5	6	4	1	0	25
	Növekedtek, 2-4 százalékkal	5	6	4	6	9	9	1	0	40
	Növekedtek, 4-6 százalékkal	7	9	5	8	4	0	0	1	34
	Növekedtek, 6-8 százalékkal	13	5	7	5	1	1	1	0	33
	Növekedtek, 8-10 százalékkal	22	14	2	2	0	0	0	0	40
	Növekedtek, 10 százaléknál nagyobb mértékben	17	1	1	0	0	0	0	1	20
Összesen	96	55	33	34	25	21	7	5	276	

Forrás: A kérdőív adataiból saját szerkesztés

A termelési költségek a vizsgált vállalkozások 2%-ánál csökkentek, és 2,5%-ánál voltak változatlanok az elmúlt időszakban az előző évhez képest. Az összes többi vállalkozásnál a termelési költségek növekedést mutattak. **A költségnövekedés a vizsgált vállalkozások 34%-ánál 10% fölött volt.** A vizsgált vállalkozások 20%-a mért 8-10% közötti költségnövekedést, 12%-a 6-8%-os költségnövekedés, 12%-a 4-6%-os, 9%-a 2-4%-os és 8%-a 2%-nál kisebb mértékű költségnövekedést.

Az értékesítési árak a vizsgált vállalkozások 8%-ánál csökkentek, 22%-ánál nem változtak az előző időszakhoz képest. 10%-nál nagyobb mértékű áremelést csak a vizsgált vállalkozások 7%-a tudott érvényesíteni, a többiek 10%-nál kisebb mértékű áremelést hajtottak végre.

A táblázat adataiból egyértelműen kiderül, hogy **a vállalkozások a költségeik növekedését nem tudták érvényesíteni az eladási áraikban, mert az esetek többségében kisebb mértékű áremelést hajtottak végre, mint amilyen mértékű volt**

a költségnövekedésük. Ez viszont a **fedezeti összeg szűküléséhez vezet, csökkenti a vállalkozások hatékonyságát.** Tekintettel arra, hogy ezen élelmiszeripari vállalkozások nincsenek árdiktáló pozícióban, a hatékonyságuk fokozása csak a költségekkel való racionálisabb gazdálkodással valósítható meg. Úgy vélem, hogy egy bizonyos ponton túl a költségek csökkentése viszont már egyértelműen a minőség rovására megy.

38. sz. táblázat **A vizsgálatba bevont vállalkozások belföldi értékesítési árainak alakulása 2008-ban a termékek minősége szempontjából**

Megnevezés		A termékek megítélése a piacon egy 5 fokozatú skálán a minőség szempontjából (5 = kiváló minőség, 1 = gyenge minőség)			Összesen
		3	4	5	
A belföldi értékesítési árak változása az elmúlt évben	Csökkentek	3	16	5	24
	Nem változtak	4	33	23	60
	Növekedtek, 0-2 százalékkal	2	12	11	25
	Növekedtek, 2-4 százalékkal	2	25	13	40
	Növekedtek, 4-6 százalékkal	1	19	14	34
	Növekedtek, 6-8 százalékkal	0	17	16	33
	Növekedtek, 8-10 százalékkal	1	18	21	40
	Növekedtek, 10 százaléknál nagyobb mértékben	0	11	9	20
Összesen		13	151	112	276

Forrás: A kérdőív adataiból saját szerkesztés

A közepes minőségű termékek 83%-ánál az áremelés mértéke 4%-alatt volt, illetve változatlan áron kerültek értékesítésre, vagy még csökkentek is az áraik. A jó minőségű termékek 7%-ánál sikerült 10%-nál nagyobb mértékű áremelést végrehajtani. 11%-ánál csökkentek az árak, 22%-ánál nem változtak és 25%-nál 4% alatti áremelésre került sor. A 4 és 10% közötti áremelés ezen termékkategóriánál 36%-ban volt jellemző. A kiváló minőségű termékek esetében az árcsökkenés mindössze ezen termékek 4%-ára vonatkozott, a változatlan áron történő értékesítés 21%-os arányt képvisel, míg a 4% alatti áremelés 21%-ban fordult elő. A 4% fölötti áremelést ezen termékek 54%-ánál tudtak elérni. Az adatok tehát egyértelműen azt mutatják, hogy **a kiváló minőségű termékek jobban eladhatók, illetve az áremelés jobban érvényesíthető ezen termékek esetében.**

39. sz. táblázat **A vizgálatba bevont vállalkozások belföldi értékesítési árainak alakulása 2008-ban a termékek ármegettelése szempontjából**

Megnevezés		A termék megettelése a piacon egy 5 fokozatú skálán az ár szempontjából (5 = nagyon drága, 1 = nagyon olcsó)					Összesen
		1	2	3	4	5	
A belföldi értékesítési árak változása az elmúlt évben	Csökkentek	3	3	6	11	1	25
	Nem változtak	3	4	29	20	4	60
	Növekedtek, 0-2 százalékkal	0	2	9	12	2	25
	Növekedtek, 2-4 százalékkal	0	5	19	15	1	40
	Növekedtek, 4-6 százalékkal	0	0	19	14	1	34
	Növekedtek, 6-8 százalékkal	1	1	14	16	1	33
	Növekedtek, 8-10 százalékkal	2	3	13	17	5	40
	Növekedtek, 10 százaléknál nagyobb mértékben	1	0	10	6	3	20
Összesen		10	18	119	111	18	276

Forrás: A kérdőív adataiból saját szerkesztés

A táblázat adatai szerint a nagyon olcsó és olcsó termékek ára kisebb mértékben emelkedett. A legnagyobb mértékű áremelést a középső árfekvésű termékeknél sikerült realizálnia a vizsgált vállalkozásoknak. A nagyon drága termékek esetében vagy nem volt árváltozás, vagy az nagyobb mértékű volt, azaz 8%-ot meghaladó.

40. sz. táblázat **A vizgálatba bevont vállalkozások termelési költségeinek alakulása 2008-ban az erőforrások kihasználtsága viszonyában**

Megnevezés		A meghatározó erőforrások (gépi eszközellátottság) kihasználtsága százalékban				Összesen
		0-50%	51-60%	61-70%	71-100%	
A termelési költségek alakulása az elmúlt évben	Növekedtek, 10 százaléknál nagyobb mértékben	46	35	15	0	96
	Növekedtek, 8-10 százalékkal	26	21	8	0	55
	Növekedtek, 6-8 százalékkal	11	18	4	0	33
	Növekedtek, 4-6 százalékkal	17	13	2	2	34
	Növekedtek, 2-4 százalékkal	12	6	6	1	25
	Növekedtek, 0-2 százalékkal	11	7	3	0	21
	Nem változtak	2	4	1	0	7
	Csökkentek	2	3	0	0	5
Összesen		127	107	39	3	276

Forrás: A kérdőív adataiból saját szerkesztés

A vizsgálat adatai szerint a termelési költségek növekedését azok a vállalkozások érezték nagyobb mértékűnek, amelyeknél alacsonyabb a kapacitások kihasználtsága.

41. sz. táblázat **A vizsgálatba bevont vállalkozások termelési költségeinek alakulása 2008-ban a munkaerő kihasználtsága viszonyában**

Megnevezés		Mekkora Vállalkozása munkaerő kihasználtsága százalékban?						Összesen
		0-50%	51-60%	61-70%	71-80%	81-90%	91-100%	
Hogyan alakultak Vállalkozása termelési költségei az elmúlt évben?	Növekedtek, 10 százaléknál nagyobb mértékben	18	3	35	7	14	19	96
	Növekedtek, 8-10 százalékkal	15	3	20	4	4	9	55
	Növekedtek, 6-8 százalékkal	2	2	17	1	4	7	33
	Növekedtek, 4-6 százalékkal	9	0	14	2	5	4	34
	Növekedtek, 2-4 százalékkal	3	0	10	2	4	6	25
	Növekedtek, 0-2 százalékkal	2	0	5	1	7	6	21
	Nem változtak	1	0	2	0	1	3	7
	Csökkentek	0	0	3	0	1	1	5
Összesen		50	8	106	17	40	55	276

Forrás: A kérdőív adataiból saját szerkesztés

Ezek az adatok is azt a megállapítást támasztják alá, hogy azok a vállalkozások, amelyeknél alacsonyabb a munkaerő kihasználtsága, nagyobb mértékű költségnövekedést tapasztaltak.

42. sz. táblázat **A vizsgálatba bevont vállalkozások kapacitásának alakulása 2008-ban, a következő évben várható értékesítési volumenhez viszonyítva**

Megnevezés		A kapacitások mennyisége a következő évben várható rendelésekhez képest				Összesen
		Nagyon nagy	Kevés lesz	Marad némi kihasználatlan kapacitás	Éppen elegendő	
Az értékesítési volumen várható alakulása a következő évben	Csökken	4	8	32	9	53
	Nem változik	3	2	77	28	110
	Növekszik	5	8	59	41	113
Összesen		12	18	168	78	276

Forrás: A kérdőív adataiból saját szerkesztés

A vizsgált vállalkozások csak mintegy 7%-a véli kevésnek a termelési kapacitásait a várható értékesítési volumenhez képest. Túlságosan nagy és kihasználatlan kapacitással rendelkezik a vizsgált vállalkozások 4%-a. A kapacitásai teljes mértékben kihasználó vállalkozások aránya 28%. A 276 vállalkozás közül 61% rendelkezik kihasználatlan kapacitással, de azt nem tekintik túlzott mértékűnek. Az értékesítési volumen csökkenésével a vizsgált vállalkozások 19%-a számol, 40% vélekedik úgy, hogy változatlan mennyiségű terméket el tud adni a következő évben is, míg 41% számít az értékesíthető mennyiség növekedésére.

43. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál az alkalmazotti létszám várható alakulása 2008 után az értékesítési volumen alakulása függvényében

Megnevezés		Az alkalmazotti létszám várható alakulása a következő évben			Összesen
		Csökken	Nem változik	Növekszik	
Az értékesítési volumen várható alakulása a következő évben	Csökken	24	29	0	53
	Nem változik	12	95	3	110
	Növekszik	5	71	37	113
Összesen		41	195	40	276

Forrás: A kérdőív adataiból saját szerkesztés

A vizsgált vállalkozások 19%-ánál várható a következő évben az értékesítési volumen csökkenése, 40%-ál változatlan mennyiséggel számolnak és 41%-nál várható a kereslet bővülése. Ehhez képest az alkalmazotti létszám várható alakulása tekintetében a helyzet a következő: a vizsgált vállalkozások 15%-a tervez létszámleépítést, 14%-a új munkaerő felvételét és 71%-nál változatlan létszámmal tervezik a termelés folytatását. Azok a vállalkozások, ahol csökken az értékesítés volumene, ott természetesen a létszám nem növekszik, viszont 55% esetében nem is csökken. **Változatlan munkaerő kapacitás mellett a csökkenő termelés a hatékonyság csökkenésével jár**, illetve csökkenti a vállalkozás eredményét, ha nem sikerül a volumencsökkenést áremeléssel kompenzálni, márpedig a vizsgálat eredményei egyértelműen azt mutatják, hogy nem tudnak az élelmiszeripari vállalkozások jelentősebb árnövekedést elérni. A munkaerővel összefüggő személyi jellegű ráfordítások változatlansága mellett az anyagjellegű ráfordítások csökkentésével lehetne esetleg az eredményt kedvező irányba befolyásolni. De ennek is korlátai vannak, hiszen az alapanyagok beszerzési árai többnyire növekedést mutatnak. A hatékonyság csökkenésének oka a rugalmatlan kapacitáskihasználás is.

44. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál a kapacitások 2008. évet követő várható alakulásának és szerkezetének összefüggései

Megnevezés		A kapacitások mennyisége a következő évben várható rendelésekhez képest				Összesen
		Nagyon nagy	Kevés lesz	Marad némi kihasználatlan kapacitás	Éppen elegendő	
A kapacitások szerkezete a következő évben várható rendelésekhez képest	Korszerűtlen	1	7	9	5	22
	Megfelelő	9	11	149	73	242
	Túl korszerű	2	0	10	0	12
Összesen		12	18	168	78	276

Forrás: A kérdőív adataiból saját szerkesztés

A vizsgált vállalkozások gépi kapacitásai a vizsgálat szerint korszerűségüket tekintve megfelelőek. Mindössze 8% találja korszerűtlennek a kapacitásait, illetve 4% mondta azt, hogy azok túl korszerűek a várható rendelésállomány teljesítési feltételeit figyelembe véve. Ezen vállalkozások mindegyikénél marad kihasználatlan kapacitás. A korszerűtlen technológiával működő vállalkozások 32%-ánál mutatkozik kevésnek a kapacitás, és 23%-ánál éppen elegendő a megrendelések kielégítésére. A megfelelő technológiával dolgozó vállalkozások 62%-ánál is marad némi kihasználatlan kapacitás.

45. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozások beruházási tevékenysége és az eszközkihasználtság összefüggései 2008-ban

Megnevezés		A várható beruházások a következő időszakban				Összesen
		Igen, építési beruházást	Igen, gépberuházást	Igen, mindkettőt	Nem	
A meghatározó erőforrások (gépi eszközellátottság) kihasználtsága százalékban	0-50 %	2	5	1	8	16
	51-60 %	3	10	3	22	38
	61-70 %	2	15	4	23	44
	71-80 %	9	24	16	27	76
	81-90 %	4	25	11	23	63
	91-100 %	1	8	9	21	39
Összesen		21	87	44	124	276

Forrás: A kérdőív adataiból saját szerkesztés

A vizsgált vállalkozások 45%-a nem tervez semmilyen beruházást a közeljövőben. 8%-uk építési beruházás megvalósítását tervezi, 32% gépberuházást és 16% tervez egyidejűleg építési és gépberuházást is.

46. sz. táblázat A vizgálatba bevont vállalkozások beruházási tevékenysége a foglalkoztatottak létszáma függvényében 2008-ban

Megnevezés		A várható beruházások a következő időszakban				Összesen
		Igen, építési beruházást	Igen, gép-beruházást	Igen, mindkettőt	Nem	
Foglalkoztatottak létszáma	10 fő vagy annál kevesebb	4	32	3	54	93
	11 és 50 fő között	11	35	11	59	116
	51 és 250 fő között	5	8	23	9	45
	251 fő vagy annál több	1	12	7	2	22
Összesen		21	87	44	124	276

Forrás: A kérdőív adataiból saját szerkesztés

A beruházási tevékenység az adatok alapján egyértelműen a nagyobb vállalkozásokat jellemzi. Míg a 10 főnél kevesebb alkalmazottat foglalkoztató vállalkozások 58%-a, a 11 és 50 fő közötti foglalkoztatotti létszámmal rendelkező vállalkozások 51%-a, 51 és 250 fő között 20%-a, addig a 251 főnél több alkalmazottat foglalkoztató vállalkozásoknak csak mindössze 9%-a nem tervez semmilyen beruházást.

47. sz. táblázat A vizgálatba bevont vállalkozásoknál beruházási tevékenysége a főtevékenység függvényében 2008-ban

Megnevezés		A várható beruházások a következő időszakban				Összesen
		Igen, építési beruházást	Igen, gép-beruházást	Igen, mindkettőt	Nem	
A vizsgált vállalkozások fő tevékenysége	Cukrászati tevékenység	6	9	2	33	50
	Bortermelés	1	4	0	3	8
	Sütőipari tevékenység	2	37	16	51	106
	Édesség gyártás	0	8	1	8	17
	Húsfeldolgozás	5	14	9	12	40
	Szárasztésza gyártás	1	7	5	5	18
	Zöldség- gyümölcs feldolgozás	3	5	5	5	18
	Üdítő gyártás	0	1	1	4	6
	Sörgyártás	0	1	1	1	3
	Tejipari tevékenység	3	0	4	2	9
	Dohánytermékek gyártása	0	1	0	0	1
Összesen		21	87	44	124	276

Forrás: A kérdőív adataiból saját szerkesztés

A vállalkozások fő tevékenységét figyelembe véve a legkisebb arányban beruházást tervező ágazat a cukrászat és sütőipar, az édesség gyártás valamint az üdítőital gyártás területén működő vállalkozások.

48. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál az alapanyag és félkésztermék szint 2008-ban a beszerzések várható alakulásához viszonyítva

Megnevezés		A jelenlegi alapanyag- és félkésztermék készlet szintje				Összesen
		Nincs készlet	Alacsony	Megfelelő	Magas	
A beszerzések volumenének várható alakulása a következő év során	Nem lesz	1	1	6	0	8
	Csökken	3	3	30	2	38
	Nem változik	7	11	122	5	145
	Növekszik	1	6	73	5	85
Összesen		12	21	231	12	276

Forrás: A kérdőív adataiból saját szerkesztés

A vizsgált vállalkozások 31%-ánál fog növekedni a beszerzések volumene, 53%-nál marad változatlan szinten és 14%-nál fog csökkenni. **Ez egyértelműen a megrendelések visszaesésével hozható összefüggésbe.** Alacsonynak tartja a készlet szintjét a vizsgált vállalkozások 8%-a, túl magasnak 4%, 84% pedig megfelelő szintűnek. A készletek túl alacsony vagy magas szintje a nem megfelelő logisztikának is lehet az oka.

A következő néhány táblázat adatai segítségével a **környezetvédelem élelmiszeripari vállalkozásokra gyakorolt hatása** kerül vizsgálat alá.

49. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozások felkészültsége a környezetvédelmi előírások teljesítésére 2008-ban

A vizsgált vállalkozások fő tevékenysége	A hazai és EU-s környezetvédelmi előírások teljesítésére való felkészültség				Összesen
	egyáltalán nem	kevésbé	közepesen	teljes mértékben	
Cukrászati tevékenység	0	2	18	30	50
Sütőipari tevékenység	1	5	48	52	106
Édesség gyártás	0	1	9	7	17
Bortermelés	0	1	3	4	8
Húsfeldolgozás	0	0	17	23	40
Szárított zöldség gyártás	0	0	11	7	18
Üdítő gyártás	0	0	2	4	6
Sörgyártás	0	0	0	3	3
Tejipari tevékenység	0	0	6	3	9
Zöldség- gyümölcs feldolgozás	0	3	4	11	18
Dohánytermékek gyártása	0	0	0	1	1
Összesen	1	12	118	145	276

Forrás: A kérdőív adataiból saját szerkesztés

A vizsgált vállalkozásoknak csak 53% készült fel teljes mértékben a hazai és EU-s környezetvédelmi előírások teljesítésére. 42% felkészültsége közepes mértékű, 5% kevésbé, illetve egyáltalán nem készült fel ezen előírások teljesítésére.

A vizsgált vállalkozások közül a sörgyártás és a dohánytermékek gyártása területén működő vállalkozások mindegyike teljes mértékben felkészült, a következő legjobban felkészült terület az üdítőital gyártás, majd a zöldség- és gyümölcsfeldolgozók, őket követik a cukrászatok, a húsfeldolgozás, a borászatok, a sütőipar, majd utolsó helyeken az édesség gyártás, a száraztészta gyártás és legvégül a tejipar.

50. sz. táblázat **A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál a környezetvédelmi követelmények teljesítésének költségvonzata 2008-ban**

A vizsgált vállalkozások fő tevékenysége	A környezetvédelmi követelmények teljesítése által okozott költségnövekedés mértéke					Összesen
	<i>Nagymértékű költségnövekedést</i>	<i>közepes költségnövekedést</i>	<i>alacsony költségnövekedést</i>	<i>nagyon alacsony költségnövekedést</i>	<i>nem okoz</i>	
Cukrászati tevékenység	5	17	12	5	11	50
Sütőipari tevékenység	15	52	27	4	8	106
Édesség gyártás	1	6	6	2	2	17
Bortermelés	1	4	3	0	0	8
Húsfeldolgozás	12	19	2	2	5	40
Száraztészta gyártás	2	10	5	0	1	18
Üdítő gyártás	0	2	2	0	2	6
Sörgyártás	0	1	1	0	1	3
Tejipari tevékenység	4	5	0	0	0	9
Zöldség- gyümölcs feldolgozás	4	6	5	2	1	18
Dohánytermékek gyártása	1	0	0	0	0	1
Összesen	45	122	63	15	31	276

Forrás: A kérdőív adataiból saját szerkesztés

A vizsgált vállalkozások 16%-ának jelent nagymértékű költségnövekedést a környezetvédelmi követelmények teljesítése. 11% számára nem jelent költségváltozást, 5%-nak csak nagyon alacsony mértékű költségnövekedést okoz, 23%-nak alacsony mértékű költségnövekedést, míg 44%-nak közepesen fog hatni a költségeire. Leginkább a húsfeldolgozás és a sütőipar területén működő vállalkozásoknak jelent komoly kihívást a környezetvédelmi előírásoknak való megfelelés, illetve számukra okoz ez a legnagyobb mértékű költségnövekedést. A sütőiparban az amúgy is igen alacsony jövedelmezőséget ez még jobban visszaveti.

51. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál a csomagolóanyagok újrahasznosítása 2008-ban

A vizsgált vállalkozások fő tevékenysége	A csomagoló anyagok újrahasznosításának megoldottsága			Összesen
	<i>nem</i>	<i>részben</i>	<i>teljes mértékben</i>	
Cukrászati tevékenység	23	19	8	50
Sütőipari tevékenység	58	43	5	106
Édesség gyártás	8	8	1	17
Bortermelés	0	5	3	8
Húsfeldolgozás	21	13	6	40
Száraztésza gyártás	9	4	5	18
Üdítő gyártás	0	2	4	6
Sörgyártás	0	1	2	3
Tejipari tevékenység	6	2	1	9
Zöldség- gyümölcs feldolgozás	5	10	3	18
Dohánytermékek gyártása	0	0	1	1
Összesen	130	107	39	276

Forrás: A kérdőív adataiból saját szerkesztés

A vizsgált vállalkozások 47%-ánál nem megoldott a csomagolóanyagok újrahasznosítása. Teljes mértékben megoldott ez a kérdés mindössze a vállalkozások 14%-ánál, részben megoldott pedig 39%-nál. A legnagyobb problémát ez a kérdés a húsfeldolgozás, a sütőipar és a cukrászat, valamint a tejipar területén okozza.

52. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozások saját megítélése szerint az egészséges életmód követelményeinek megfelelően korszerűsítésre szoruló termékek aránya és a termékek minőségének összefüggései 2008-ban

Megnevezés	Az egészséges életmód követelményeinek megfelelően a termékek szükséges korszerűsítésének mértéke						Összesen	
	81-100%	61-80%	41-60%	21-40%	1-20%	Nem kell semmit		
A termékek megítélése a piacon egy 5 fokozatú skálán a minőség szempontjából (5 = kiváló minőség, 1 = gyenge minőség)	5	1	2	2	2	3	12	
	4	2	3	16	21	66	44	152
	3	6	0	11	15	42	38	112
Összesen	9	5	29	38	110	85	276	

Forrás: A kérdőív adataiból saját szerkesztés

A táblázat adatai alapján egyértelmű az összefüggés, hogy azok a vállalkozások szerint lenne fontos a termékstruktúra átalakítása, **amelyek kevésbé jó minőségű terméket gyártanak.**

53. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozások felkészültsége a környezetvédelmi előírások teljesítésére az éves nettó árbevétel függvényében 2008-ban

Megnevezés		Éves nettó árbevétel				Összesen
		50 millió forintnál kevesebb	50 és 250 millió forint között	250 és 1.000 millió forint között	1.000 millió forint felett	
A felkészültség mértéke a hazai és EU-s környezetvédelmi előírások teljesítésére	egyáltalán nem	1	0	0	0	1
	kevésbé	9	1	1	1	12
	közepesen	44	36	20	18	118
	teljes mértékben	49	44	22	30	145
Összesen		103	81	43	49	276

Forrás: A kérdőív adataiból saját szerkesztés

A környezetvédelmi előírások teljesítésére arányait tekintve a legkevésbé a kisebb vállalkozások vannak felkészülve. A környezetvédelmi előírások teljesítése komoly kihívást jelent az élelmiszeripar területén működő vállalkozások számára.

54. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál a foglalkoztatottak létszáma függvényében a csomagolóanyagok újrahasznosítása 2008-ban

Megnevezés		Foglalkoztatottak létszáma				Összesen
		10 fő vagy annál kevesebb	11 és 50 fő között	51 és 250 fő között	251 fő vagy annál több	
A csomagolóanyagok újrahasznosításának megoldottsága	Nem	39	67	19	5	130
	Részben	43	33	18	13	107
	Teljes mértékben	11	16	8	4	39
Összesen		93	116	45	22	276

Forrás: A kérdőív adataiból saját szerkesztés

A vizsgált vállalkozások 47%-ánál egyáltalán nem megoldott, 39%-ánál részben és mindössze 14% válaszolta azt, hogy teljes mértékben megoldott ez a kérdés. **A csomagolóanyagok újrahasznosítása az 50 főnél kevesebb alkalmazottat foglalkoztató vállalkozások esetében a legkevésbé megoldott.** Ezen a területen szükséges a fejlesztés.

A felmérés eredményeképpen kapott és az előzőekben bemutatott kontingencia táblázatok mindegyikére elvégeztem a **statisztikai vizsgálatot**, melynek eredménye a mellékletben található. Kijelenthető, hogy a hipotézisvizsgálat statisztikai eszköztárával mért kapcsolat ezen esetekben azt mutatja, hogy a vizsgálatba bevont vállalkozások esetében a páronként vizsgált két ismérv között 5%-os szignifikancia szinten statisztikailag kimutatható hibahatárt meghaladó **szignifikáns kapcsolat van**.

A kérdőíves felmérés adatai alapján beigazolódott, hogy a magyar élelmiszer-gazdaságban problémát jelentenek a piac szerkezeti torzulásai, és túl sok az olyan piaci szereplő jelenléte, amelyek nem tudnak költség-hatékonyan működni. A mezőgazdaságban a privatizáció szétaprózott birtokstruktúrát hozott létre. (LENTNER, 2004) Az élelmiszeriparban a nagyobb vállalatokat is kisebbekre bontották fel, hogy a magyar magánbefektetők számára is elérhetővé váljanak. Ez sok esetben vezetett csődhez, hisz a szükséges fejlesztésekhez nem volt meg a kellő erőforrás. Ezek közül sok cég külföldi vezetés alá került és nyereségessé vált. Ezek a vállalkozások további kis cégeket vásároltak fel, koncentrálták a feldolgozó kapacitásokat, valamint az adminisztrációt, és több kisebb üzem bezárására is sor került. Komoly gondot okoz a feldolgozó kapacitások alacsony kihasználtsága. (BUDAY-SÁNTHA, 2001.) A versenyképesség egyik kulcsterülete az élelmiszeriparban a **minőség**. Az ezen a területen működő vállalkozásoknak csak egy alacsony hányada felel meg az EU élelmiszer-biztonsági, higiéniai, környezetvédelmi és minőségi előírásainak, ami akadályozza a piac hatékony működését. Gondot okoz az **infrastruktúra elmaradott** állapota, a logisztikai rendszer fejletlensége, a gazdaságban jelen lévő bizonytalanság és az **információhiány**. (ABONYINÉ, 2007) Az információ alapvető erőforrás a modern gazdaságban, az információhoz való hozzájutás az egyik meghatározó tényezője a hatékonyan működő piac kialakulásának. Az élelmiszer-gazdaságban működő vállalkozások számára az **állami szabályozás kiszámíthatatlansága** is komoly gondot jelent. Jelenleg az élelmiszeriparban koncentráció megy végbe, a decentralizált struktúra kezd átalakulni, és hatékonyabban működő nagyobb cégek jönnek létre. A mezőgazdaság és az élelmiszeripar hatékonyságának szempontjából fontos kérdés a magyar támogatási rendszer és az agrárpolitika sikeres megvalósítása. (BURJÁN et al., 2007.) A hazai agrárszabályozás feladatai között fontos szerepet tölt be a támogatások segítségével megvalósuló hatékonyság növelése. (HUSTI, 2002.) Az ország

gazdaságának hatékony fejlesztése érdekében célszerű növelni a beruházási támogatásokat, valamint **fejleszteni szükséges az infrastruktúrát.** (ALVINCZ – GUBA, 2003.) A fejlesztési támogatások odaítélésénél fontos szempont, hogy érvényesüljön a szektorsemlegesség elve. A támogatások mellett a megfelelő adópolitikával növelhető a gazdasági aktivitás, környezetvédelmi kritériumokhoz kötött adókedvezményekkel javítható a környezet állapota. (MOLNÁR – GODA, 2007)

A gyakorlati tapasztalatok azt mutatják, hogy a támogatások sok esetben nem jutnak el a gazdálkodóhoz, és az agrárpolitika a rendelkezésre álló eszközöket nem kellő hatékonysággal használta fel, és ezzel nem megfelelően segítette elő az élelmiszer-gazdaság hatékonyságának és versenyképességének növelését.

A magyar élelmiszeripar jövőjét tekintve meghatározó szerepe van a minőségnek, illetve a minőség javításának. „A többnyire „túlzsúfolt” piacon érvényesülni akarók számára jó ideje az egyik legfontosabb stratégiai fegyver a minőség.” (HUSTI, 2003) A **minőség**, ami a klasszikus termékminőség értelmezésen túl a vevői elégedettség maximalizálását jelenti, azaz a vevők igényeinek, elvárásainak a vevő által is elfogadható áron történő kielégítését. Az elmúlt időszak eseményei is rávilágítottak arra, hogy milyen fontos az élelmiszerbiztonság. (ELEKES et al., 2007; LAKNER et al., 2007)

- 2002.01.01-től kötelező az élelmiszert előállító üzemek számára a **HACCP** bevezetése és alkalmazása.
- A minőség szempontjából fontos a döntéshozatalnál figyelembe venni, hogy milyen termelési célok mentén folyják a gazdálkodás, azt milyen technológia alkalmazásával lehet megvalósítani. Mindezekhez elengedhetetlenül szükséges a **korszerű tudással, tapasztalatokkal rendelkező szakembergárda.**
- A magyar élelmiszeriparban működő vállalkozások számára a minőség javítása szempontjából a HACCP szintnél tovább kell(ene) lépni az **ISO** rendszerek bevezetése felé, illetve következő lépésben a **TQM** alkalmazásához. És ezt már az alapanyagot szállító mezőgazdaság szintjén kell kezdeni, hiszen sok esetben a partnerek követelik meg beszállítójuktól a minőségbiztosítási rendszerek működtetését. A mezőgazdaság jelenlegi helyzetét tekintve ez nem egyszerű feladat.

A versenyképes vállalkozás számára a versenyképes termék mellett elengedhetetlen a marketingrendszer kialakítása és a disztribúciós stratégia folyamatos újragondolása.

(HAJDUNÉ – LAKNER, 2004) Ez elengedhetetlen az egyre élesebb nemzetközi verseny és a kereskedelmi vállalatok óriási erőfölénye mellett. Szükséges lenne a termelők és feldolgozók együttes fellépésére is a marketing területén. Azok a vállalkozások maradhatnak hosszabb távon is sikeresek a piacon, illetve tevékenységüket tekintve hatékonyak, amelyek időben a piac- és vállalatpolitikájukban is figyelembe veszik a folyamatosan változó piaci feltételeket és kialakítják az ennek megfelelő marketing stratégiájukat. (BECKER, 1991.; IRRGANG, 1989.) Alacsony az önszerveződés szintje, a kamarák és egyéb fórumok helyi szervezetei sem töltik be a szerepüket ezen a területen. (TÓTH, 2007a.; TÓTH, 2007b.)

Az élelmiszeripar fejlesztése során több szempontot is figyelembe kell venni:

- a globalizáció követelményeit,
- az EU követelményeit,
- a hazai viszonyokból adódó követelményeket.

A fejlesztés során a források mellett olyan hosszú távú átgondolt **stratégiai döntésekre** van szükség, amelyek biztosítják a követelményekhez való alkalmazkodást, valamint a rendelkezésre álló erőforrások hatékony felhasználását. Problémát jelent az állandó tőkehiány, az elavult technológia, a piaci kapcsolatok hiánya, stb. A fenntartható gazdasági növekedés, fejlesztés elősegítheti a globális kihívásokhoz való alkalmazkodást, az igények minőségi kielégítését, a hatékonyság javítását. (ERDŐS, 2003; CSETE, 2005.)

Átfogó vidékfejlesztési célok megfogalmazására van szükség és nem az időről időre fellépő piaci zavarok eseti kezelésére. **A versenyképesség legfőbb elemei:**

- „termelési koncentráció, integráció;
- technológiai fejlettség;
- magas fokú eszközhatékonyság és munkatermelékenység;
- élelmiszerbiztonság;
- fajlagos termelési költségek csökkentése.” (BUDAI-SÁNTHA, 2004)

A hazai élelmiszeripar gyenge hatékonyságának, illetve versenyképességének több oka is van, melyek közül a következőket emelem ki:

- a termékszerkezet nem a fogyasztói igények legmagasabb szintű kielégítését szolgálja,

- az élelmiszeripari vállalkozások jelentős része nem felel meg a legmagasabb szintű élelmiszerbiztonsági követelményeknek,
- elaprózódott, differenciált a szerkezet (kevés a versenyképes méretű vállalkozás)
- nagy számú termelő, előállító jelenik meg a piacon kis volumenű termékkel, amit a termékpályák szervezetlensége is okoz,
- technológiai lemaradás,
- tőkehiány,
- a kereskedelmi vállalatok oldalán kialakult óriási erőfölény,
- a szaktudás hiányosságai, stb.

Ezzel a témával az utóbbi években több tanulmány is foglalkozott. (GUBA, 2001.; MARSELEL et al., 2003.; KOVÁCS – UDOVECZ, 2003.; LOSONCZ, 2003.; FERTŐ – HUBBARD, 2005; NAGY, 2007.; ALVINCZ, 2007.; MURAKÖZY, 2008; PODRUZSIK – KASZA, 2008.; UDOVECZ, 2008.)

„Az agrárgazdaság jövőbeni fontosságát jól érzékelteti az, hogy az élelmiszertermelés nélkül nem oldható meg az alultápláltak és az éhező százmilliók, valamint a szegények szociális problémái. Továbbá az, hogy a mező-, erdőgazdaság a természeti környezettel szorosan összefonódva, térben nagy kiterjedésben tevékenykedik, s így annak legfontosabb őrzője, újratermelője, sőt gazdagítója lehet.” (CSETE, 2003)

3.4. Az élelmiszeripari vállalkozások közül a sütőipar területén működő vállalkozások értékelése

Az élelmiszeripari vállalkozások vizsgálatán keresztül **kiemelten kezeltem a sütőipari vállalkozások vizsgálatát.** Ennek eredményeit foglalom össze ebben a fejezetben.

A sütőipar jelentős változásokon ment keresztül a rendszerváltást követően. 1988-ban a sütőipari termelés több mint 90%-át 39 állami tulajdonban lévő nagyvállalat adta, amelyek mintegy 31 ezer embert foglalkoztattak. A 80-as évek végén kb. 500 egyéni vállalkozás is működött ezen a területen, többnyire családi tulajdonban lévő vállalkozásokról volt szó, amelyek mintegy 974 üzemet működtettek. A nagyvállalatokból kivált önálló vállalkozásokkal, az újonnan létrehozott cégekkel az üzemek száma az 1991. év végére több mint 1200, ami aztán tovább emelkedett, de 1996 után elkezdett csökkenni.

1987. jelentős év volt a sütőipar történetében, mert megvalósult a részleges önfinanszírozás, ami 1991-től aztán teljessé is vált, megszűnt az állami dotáció, lezajlott az árreform.

A másik jelentős állomás a privatizáció, amely a sütőipar decentralizációját valósította meg, nőtt a vállalkozások önállósága, piaci aktivitása, felgyorsult a gyártmányfejlesztés is.

Jelenleg **a sütőipari szakágazat az élelmiszeripari termelés mintegy 8%-át adja**, a teljes ipari termelésből 1,8-2%-kal részesedik. Az élelmiszeriparon belül a sütőipar szakágazatában van a legtöbb vállalkozás, kb. 1400-1450 vállalkozás, amely mintegy 1500-1550 üzemet működtet. Ezen kívül sütőipari termékek előállítására, forgalmazására még további kb. 1200-1300 kisvállalkozás keretében történik, pl. piacokon, benzinkutaknál, aluljárókban, stb. többnyire látványpékségek keretében, készre gyártott fagyasztott alapanyagból.

Az ágazatban működő 1400-1450 vállalkozás megoszlása nagyságrend szerint a következő:

- 10 főnél kevesebb alkalmazottat foglalkoztató vállalkozás 77%,
- 11-50 alkalmazottat foglalkoztató vállalkozás 19%,
- 51-250 alkalmazottat foglalkoztató vállalkozás 3%,
- 251-nél több alkalmazottat foglalkoztató vállalkozás 1%.

Fontos tényezőt jelentenek a kereskedelmi láncok által működtetett, saját tulajdonú üzemek is, melyeknek a termelése közel 10%-a a szakágazaténak.

A sütőipari vállalkozások piaci részesedése a méretük szerint a következő:

- kisüzemek (3 t/16 h kapacitásnál kisebb) piaci részesedése 20%,
- középüzemek (3-10 t/16 h kapacitású) piaci részesedése 40%,
- nagyüzemek (10 t/16 h kapacitásnál nagyobb) piaci részesedése 40%.

A sütőipar jegyzett tőkéjének 72%-a belföldi, 26%-a külföldi és 2%-a állami tulajdonban van.

A sütőiparban kb. 1080-1130 kisvállalkozás van, 260 középvállalkozás és 60 nagyüzemi vállalkozás. A vállalkozások száma természetesen folyamatosan változik, a legnagyobb mozgás a kisvállalkozásoknál figyelhető meg.

Az ágazatban foglalkoztatottak száma mintegy 21 000 fő, melynek 84,7%-a a fizikai állományba tartozik. Az ágazatban a kereseti szint csak mintegy 75%-a a nemzeti átlagjövedelemhez viszonyítva. Ez a sütőipar alacsony jövedelmezőségével van szoros összefüggésben.

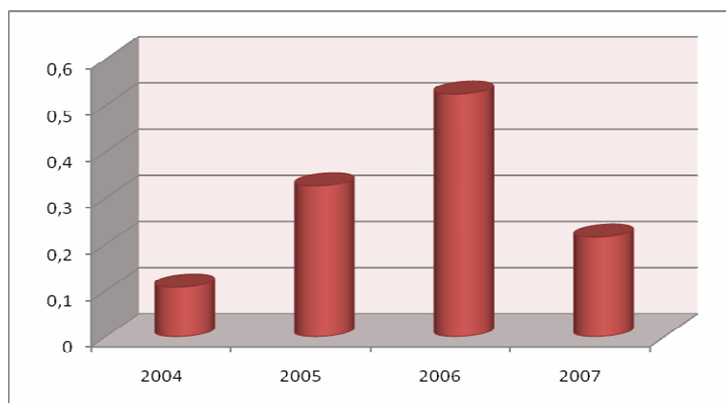
A sütőipar hatékonyságának vizsgálata keretében 128 sütőipari vállalkozás beszámolóból nyert adatait vizsgáltam 4 évre visszamenőleg.

A vizsgált adatok a következők voltak: értékesítés nettó árbevétele, jegyzett tőke, saját tőke, adózott eredmény, mérlegfőösszeg.

Ezekből az adatokból kerültek számszerűsítésre a következő hatékonysági mutatók:

- Jegyzett tőke arányos nyereség (adózott eredmény/jegyzett tőke)
- Saját tőke arányos nyereség ROE (adózott eredmény/saját tőke)
- Eszközarányos eredmény ROA (adózott eredmény/mérlegfőösszeg)
- Árbevétel arányos eredmény ROS (adózott eredmény/értékesítés nettó árbevétele)
- Eszközarányos árbevétel (értékesítés nettó árbevétele/mérlegfőösszeg)

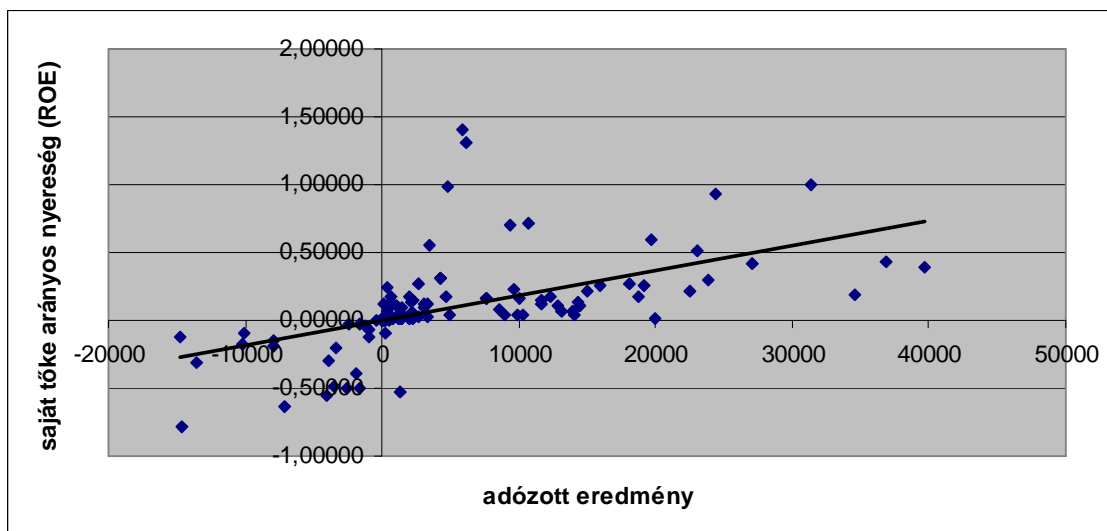
A számítások eredményeit mutatják a következő ábrák:



Forrás: Saját számítások alapján saját szerkesztés

15. ábra Saját tőke arányos nyereség ROE átlagának változása a vizsgált minta alapján

A saját tőke arányos nyereség a sütőiparban a vizsgált minta alapján 2006-ig folyamatos növekedést mutatott, majd 2007-re ez a tendencia megtört, és a 2005-ös szint alá süllyedt, ami az előző, kiemelkedő teljesítményt mutató évhez képest **jelentős visszaesésnek minősül.**

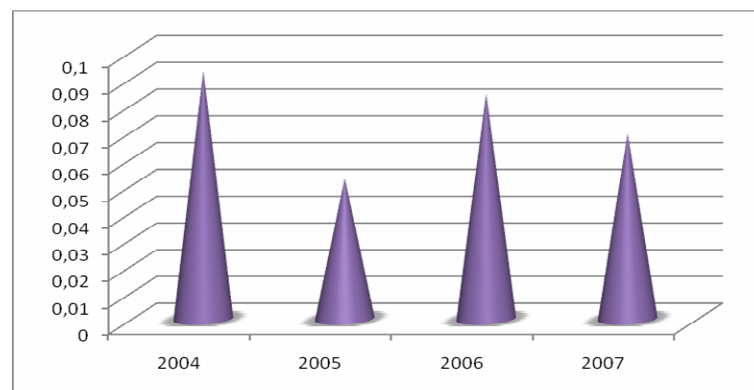


16. ábra Saját tőke arányos nyereség ROE alakulása az adózott eredmény függvényében a vizsgált minta alapján 2007-ben

A mellékletben szereplő varianciaanalízissel folytatott statisztikai számítások eredményei a következők:

- A nullhipotézis szerinti feltételezés 5%-os szignifikancia szint mellett elvethető, megállapítható, hogy van kapcsolat az adózott eredmény és a saját tőke arányos nyereség között.

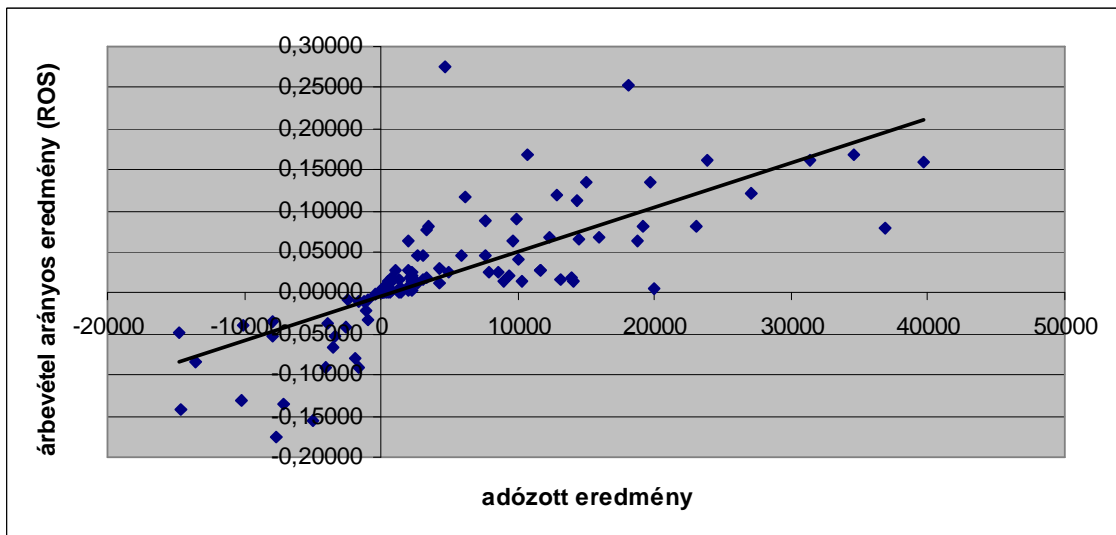
- A lineáris korrelációs együttható alapján azt mutatja, hogy igen szoros pozitív irányú kapcsolat van az adózott eredmény értéke és a saját tőke arányos nyereség között.
- Az adózott eredmény nagysága 31,04%-ban magyarázza a saját tőke arányos nyereség szóródását.
- A szorossági mérőszám alapján megállapítható, hogy az adózott eredmény és a mutató között közepesen erős sztochasztikus kapcsolat van.
- A mutató szóródását 68,96%-ban a vizsgálatba be nem vont egyéb tényezők okozzák.



Forrás: Saját számítások alapján saját szerkesztés

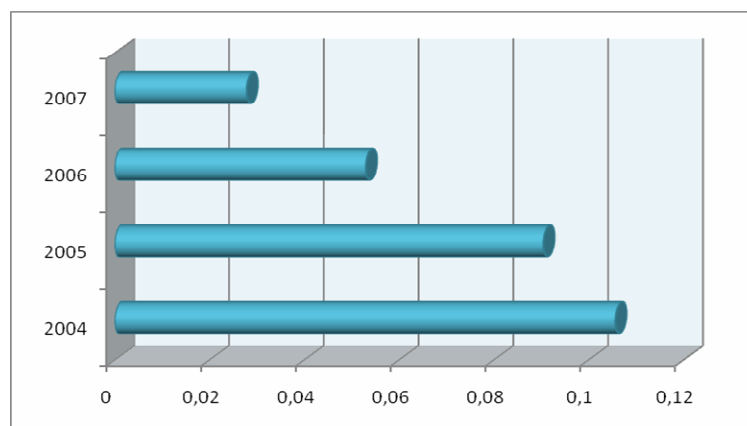
17. ábra Árbevétel arányos nyereség, ROS átlagának változása a vizsgált minta alapján

Az árbevétel arányos nyereség vizsgálata is azt támasztja alá, hogy **2007-ben visszaesés következett be a sütőipari cégek hatékonyságában.** Az árbevétel arányos nyereség ingadozó teljesítményt mutat. Kiemelkedik a vizsgált időszakból 2006., illetve 2004.



18. ábra Árbevétel arányos eredmény ROS alakulása az adózott eredmény függvényében a vizsgált minta alapján 2007-ben

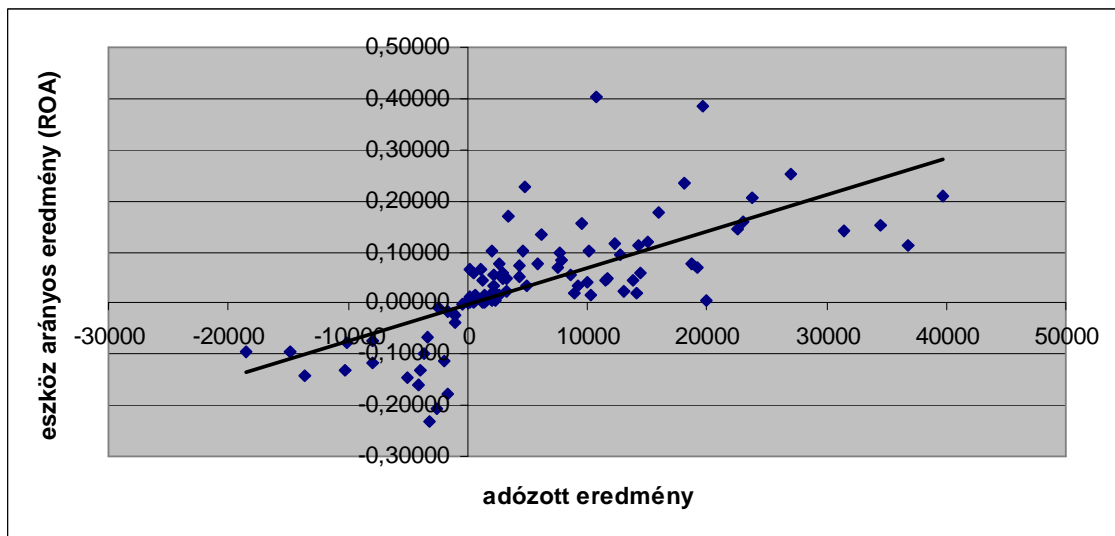
A nullhipotézis szerinti feltételezés 5%-os szignifikancia szint mellett elvethető, azaz van kapcsolat az adózott eredmény és a saját tőke arányos nyereség között, még hozzá igen szoros pozitív irányú a kapcsolat a lineáris korrelációs együttható alapján. Az adózott eredmény nagysága 54,93%-ban magyarázza a saját tőke arányos nyereség szóródását. A szorossági mérőszám alapján megállapítható, hogy az adózott eredmény és a mutató között közepesen erős sztochasztikus kapcsolat van.



Forrás: Saját számítások alapján saját szerkesztés

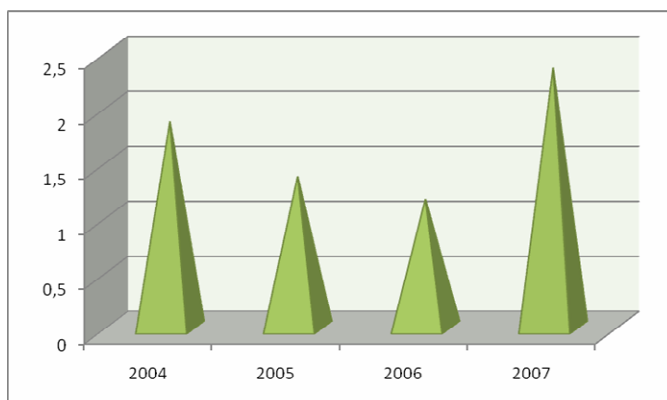
19. ábra Eszközarányos eredmény ROA átlagának változása a vizsgált minta alapján

Az eszközarányos eredmény 2004-től folyamatos csökkenést mutat. Ezt a **kapacitások alacsony kihasználtsága** magyarázza, amit a kérdőíves megkérdezés eredményei is egyértelműen alátámasztottak. A sütőiparban elavultak a gépi berendezések, alacsony hatékonyságú termelést lehet velük folytatni, de az ágazat általános kedvezőtlen helyzete nem teszi lehetővé az új modern technológiát jelentő beruházások megvalósítását. A kérdőív adataiból is egyértelműen kiderült, hogy a sütőipari vállalkozásoknál relatív alacsony a beruházási hajlandóság. Mindezt finanszírozási problémák is alátámasztják.



20. ábra Eszközarányos eredmény (ROA) alakulása az adózott eredmény függvényében a vizsgált minta alapján 2007-ben

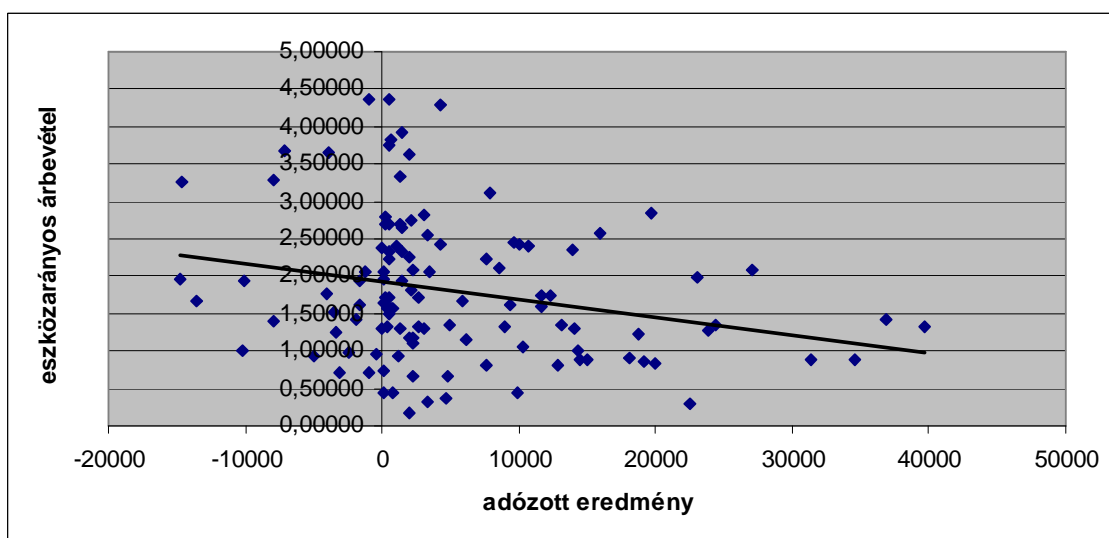
A nullhipotézis szerinti feltételezés 5%-os szignifikancia szint mellett elvethető, megállapítható, hogy van kapcsolat az adózott eredmény és az eszközarányos eredmény között. Az adózott eredmény 49,07%-ban okozza a vizsgált mutató szóródását. A lineáris korrelációs együttható alapján igen szoros pozitív irányú kapcsolat van az adózott eredmény értéke és az eszközarányos eredmény között. A szorossági mérőszám alapján megállapítható, hogy az adózott eredmény és a mutató között közepesen erős sztochasztikus kapcsolat van.



Forrás: Saját számítások alapján saját szerkesztés

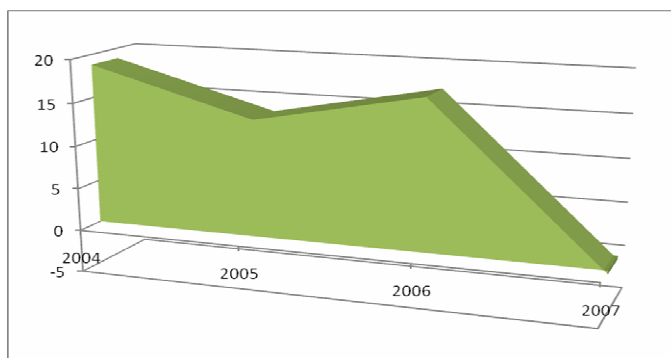
21. ábra Eszközarányos árbevétel átlagának változása a vizsgált minta alapján

Az eszközarányos árbevétel tekintetében 2007 kiemelkedő év volt, a csökkenő tendencia megtört. Ennek oka lehet, hogy a sütőipari szervezetek, testületek tevékenysége következtében sikerült némi áremelést elérni a pékeknek.



22. ábra Eszközarányos árbevétel alakulása az adózott eredmény függvényében a vizsgált minta alapján 2007-ben

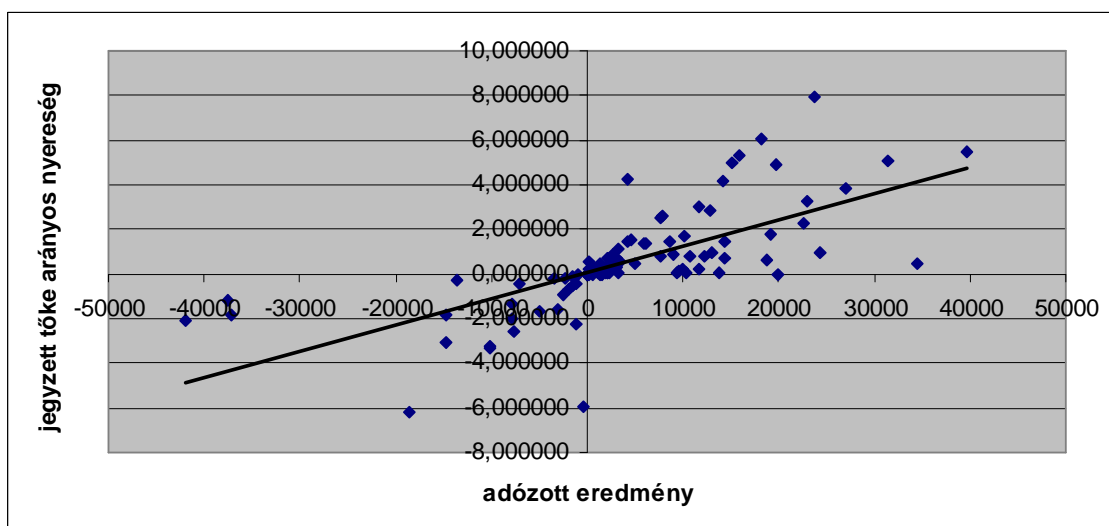
A nullhipotézis szerinti feltételezés 5%-os szignifikancia szint mellett elvethető, megállapítható, hogy van kapcsolat az adózott eredmény és az eszközarányos árbevétel között.



Forrás: Saját számítások alapján saját szerkesztés

23. ábra Jegyzett tőke arányos nyereség átlagának változása a vizsgált minta alapján

A vizsgált minta alapján a jegyzett tőke arányos nyereség folyamatos csökkenő tendenciát mutat, ami adódik a sütőipari vállalkozások alultőkésítettségéből is.



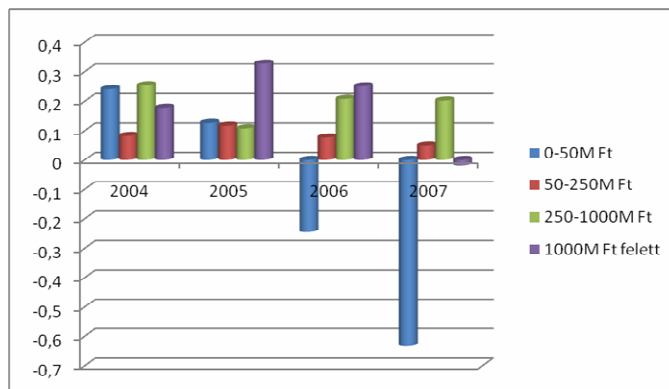
24. ábra Jegyzett tőke arányos nyereség alakulása az adózott eredmény függvényében a vizsgált minta alapján 2007-ben

A mellékletben szereplő varianciaanalízissel folytatott statisztikai számítások eredményeképpen a következőket állapítom meg. A nullhipotézis szerinti feltételezés 5%-os szignifikancia szint mellett elvethető, megállapítható, hogy van kapcsolat az adózott eredmény és a jegyzett tőke arányos nyereség között. A lineáris korrelációs együttható alapján azt mutatja, hogy igen szoros pozitív irányú kapcsolat van az adózott eredmény értéke és a jegyzett tőke arányos nyereség között. Az adózott eredmény nagysága 48,32%-ban magyarázza a jegyzett tőke arányos nyereség szóródását. A

szorossági mérőszám alapján megállapítható, hogy az adózott eredmény és a mutató között közepesen erős sztochasztikus kapcsolat van. A mutató szóródását 51,68%-ban a vizsgálatba be nem vont egyéb tényezők okozzák.

A vizsgált vállalkozások elemzését elvégeztem az árbevétel nagysága szerinti csoportosítás szerint is. Az árbevétel alapján a vizsgált vállalkozások a következő megoszlást mutatták:

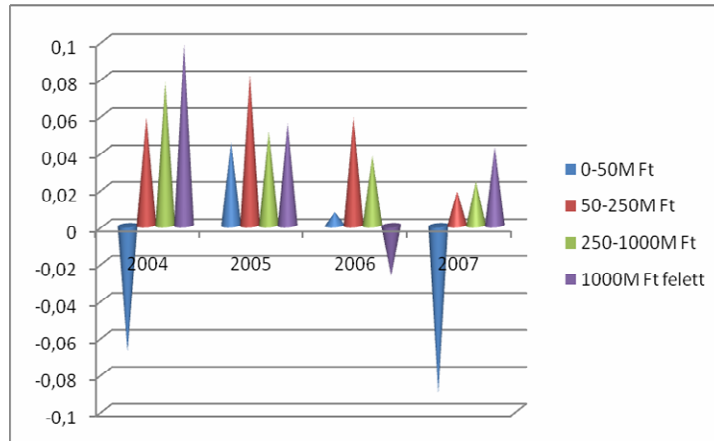
50 millió forint alatti árbevétel	25 vállalkozás
50 és 250 millió forint közötti árbevétel	67 vállalkozás
250 és 1 000 millió forint közötti árbevétel	29 vállalkozás
<u>1 000 millió forint feletti árbevétel</u>	<u>7 vállalkozás</u>
Összesen	128 vállalkozás



Forrás: Saját számítások alapján saját szerkesztés

25. ábra Saját tőke arányos nyereség ROE átlagának változása a vizsgált minta alapján az árbevétellel jellemzett vállalatnagyság szerinti bontásban

A vizsgált minta alapján a saját tőke arányos nyereség tekintetében **a legkisebb vállalkozások vannak a legkedvezőtlenebb helyzetben, amelyeknek az éves nettó árbevétele nem éri el az 50 millió forintot. A legkiegyensúlyozottabb teljesítményt a második és harmadik kategóriába tartozó vállalkozások mutatták. Az 1 000 millió forint feletti éves nettó árbevétel realizáló vállalkozások ROE mutatója jelentős visszaesést mutat. Ezek a vállalkozások tudják legkevésbé kihasználni kapacitásaikat.**

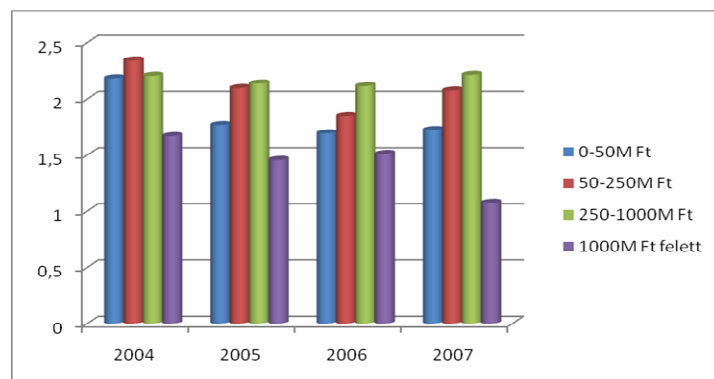


Forrás: Saját számítások alapján saját szerkesztés

26. ábra Eszközarányos eredmény ROA átlagának változása a vizsgált minta alapján az árbevétellel jellemzett vállalatnagyság szerinti bontásban

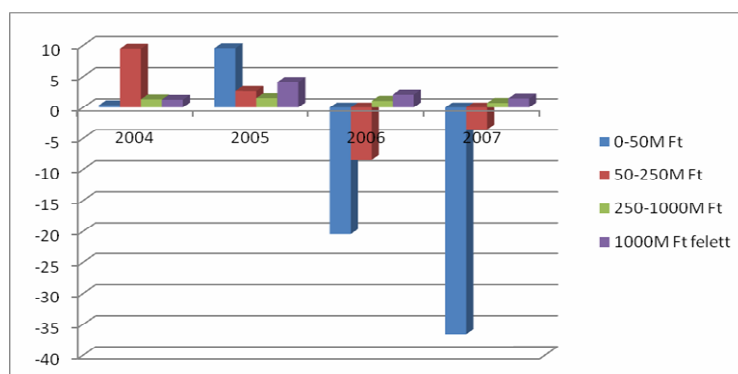
Az eszközarányos eredmény tekintetében szintén a legkisebb méretű vállalkozások vannak a legkedvezőtlenebb helyzetben. Mindegyik csoportba tartozó vállalkozás csökkenő tendenciát mutat a ROA tekintetében. **A sütőipari vállalkozások eszközállománya elavult, előregedett, kapacitáskihasználtságuk relatíve alacsony.**

A következő ábra az eszközarányos árbevételt mutatja az elmúlt négy évben. Megállapítható, hogy **a 250 és 1 000 millió forint közti árbevételt elérő vállalkozások teljesítménye a legegyszerűsebb.** A legkedvezőtlenebb a legkisebb és a legnagyobb vállalkozások helyzete. A folyamatos csökkenés ezen a téren is megfigyelhető az elmúlt időszakban.



Forrás: Saját számítások alapján saját szerkesztés

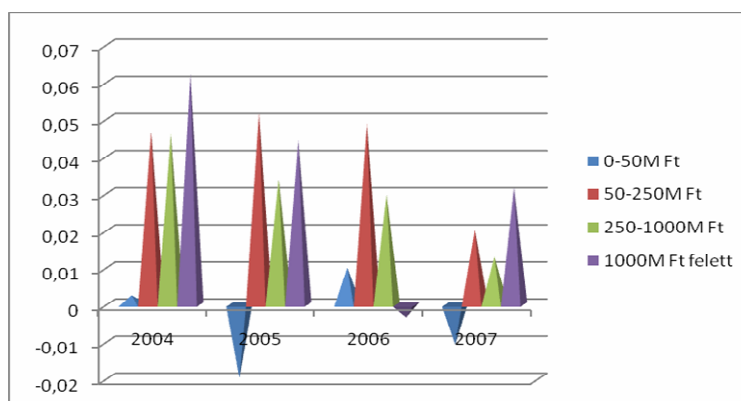
27. ábra Eszközarányos árbevétel átlagának változása a vizsgált minta alapján az árbevétellel jellemzett vállalatnagyság szerinti bontásban



Forrás: Saját számítások alapján saját szerkesztés

28. ábra Jegyzett tőke arányos nyereség átlagának változása a vizsgált minta alapján az árbevétellel jellemzett vállalatnagyság szerinti bontásban

A **jegyzett tőke arányos nyereség** a legnagyobb mértékben az 50 millió forint éves nettó árbevétel alatt forgalmazó sütőipari vállalkozásoknál csökkent. Ezen a téren az 50 és 250 millió forint éves nettó árbevétel közötti vállalkozások is kedvezőtlen helyzetben vannak. A 250 millió forint feletti árbevételt realizáló vállalkozások vannak a legkedvezőbb helyzetben, bár a csökkenés itt is megfigyelhető.



Forrás: Saját számítások alapján saját szerkesztés

29. ábra Árbevétel arányos eredmény ROS átlagának változása a vizsgált minta alapján az árbevétellel jellemzett vállalatnagyság szerinti bontásban

Az **árbevétel arányos eredmény** is megerősíti azt a tényt, hogy a közepes vállalkozások helyzete a legkedvezőbb, és a leginkább kiszolgáltatottak a legkisebb vállalkozások. Ezek a gazdasági környezet legkisebb változására is alig tudnak reagálni, működésükre a túlélés a jellemző stratégia. Ez az iparág meglehetősen

eszközigényes, de nincs lehetőségük fejlesztésekre. A megfelelő minőségű és hatékonyságú termeléshez a modern eszközökön kívül szakképzett munkaerőre is szükség van. A kérdőíves felmérés eredményei azt mutatják, hogy a vállalkozások főbb problémái között a gazdasági környezet kiszámíthatatlansága és a finanszírozási nehézségek mellett a szakképzett munkaerő hiánya kiemelt szerepet foglal el. Ez a kérdés felveti a jelenlegi szakképzési rendszer esetleges hiányosságait is.

A sütőipar jövedelmezősége és hatékonysága jelentősen alulmarad az élelmiszeripari átlagtól. Ennek okai többek között:

- jelentős a kapacitás felesleg
- a sütőipar a termékeit csak rendkívül alacsony termelői áron tudja értékesíteni,
- az árakban nem mindig tudják érvényesíteni még a gyártási költséget sem, nemhogy a fejlesztések forrásainak alapot teremtsenek,

A sütőiparban problémát jelent, hogy nem tudnak megfelelő árakat érvényesíteni.

Ennek okai:

- a multinacionális kereskedelmi láncok erőfölénye, árdiktáló magatartása,
- nincs a sütőiparnak kialakult vevőköre, nincs saját tulajdonú és saját üzemeltetésű bolthálózatuk,
- az ágazatban uralkodó tőkehiány,
- a túl sok piaci szereplő jelenléte, stb.

Az élelmiszer-kereskedelem területén lezajlott koncentráció és pozícióerősödés általános tendencia, nemcsak a sütőipar egyedüli sajátossága. Következménye a kisárutermelés és az óriási méretű kereskedelem között feszülő konfliktus, amely főként az árleszorító magatartásban jelenik meg, amely alapvetően meghatározza a termelők hatékonyságát. (JUHÁSZ et al., 2008)

A sütőipari termelés költségszerkezete a következő:

- (alap) anyagköltség 35%,
- személyi jellegű ráfordítások (bérek és járulékai) 32%,
- energiaköltség 27%.

Ezen költségek emelkedése figyelhető meg az elmúlt években és várható a jövőben is.

Jelentős az energiaárak emelkedése, a járulékterhek változása.

Ebből következik, hogy nem jut elegendő forrás a fejlesztésekre. A fejlesztéseknek három kiemelt területén vannak hiányosságok, a higiéniai fejlesztések, a környezetvédelmi fejlesztések és a konkrét sütőipari beruházások, modernizációt jelentő fejlesztések területén.

A sütőipari cégeknek csak mintegy 15%-a rendelkezik önálló kiskereskedelmi hálózattal. Ez az arány az EU fejlettebb tagállamaiban 75-80%. A multinacionális cégek alacsony, sokszor előállítási költség alatti, ún. „vevőcsalogató” árai mellett elterjedt az is, hogy még a kisebb, kevésbé tőkeerős láncok is felvásárolnak sütőipari cégeket, így ezen keresztül mesterségesen alacsonyan tudják tartani az árakat. Ezt a veszteséget a kevésbé ár érzékeny termékek áraiban érvényesítik. De hol tud egy sütőipari cég kompenzálni?

Tekintettel arra, hogy a sütőipari vállalkozások nagy része a kereskedelemtől függ, a profit ott csapódik le és nem a gyártónál.

Az EU csatlakozás után sajnos nem a várakozásoknak megfelelően alakultak az események. A sütőipart érintő szabályozási munkálatai lezárultak, a HACCP bevezetése megtörtént, de a jövedelmezőség javulásán ez természetesen nem segített.

A sütőiparban jelentős változások következnek be. Azok a sütőipari vállalkozások, amelyek nem tudtak fejleszteni, le fognak maradni. A kis- és középvállalkozások túlélési lehetősége, ha a minőségi termékek gyártására rendezkednek be, illetve részt találnak a piacon, illetve a saját bolthálózat kialakításával hosszútávon megteremtik az értékesítési csatornájukat.

Sajnos a hazai fogyasztási szokások még nem igazán igénylik a bio- és egyéb egészséges (magvas, teljes kiőrlésű) termékeket, de ezek folyamatosan változnak.

4. A MODELL VÁLLALKOZÁS GAZDASÁGI HATÉKONYSÁGÁNAK ÉS JÖVEDELMEZŐSÉGÉNEK VIZSGÁLATA

A fejezetben egy modell vállalkozás 5 évre visszamenő vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetét vizsgáltam beszámoló adatokból. A vizsgálat eredményei elősegíthetik a hatékonyság növelését. A modellhez a beszámolókat a vizsgálatba bevont sütőipari cégek legjellemzőbb adataiból állítottam össze, az adatok a mellékletben megtalálhatók. A modell vállalkozás sütőipari tevékenységet folytat, termékeit főként kiszállítás útján értékesíti, illetve rendelkezik két mintabolttal, amelyet a saját előállítású sütőipari termékei értékesítésével, élelmiszer vegyes üzletként üzemeltet. A modell vállalkozás mérlege „A” típusú mérleg, eredménykimutatása forgalmi költség eljárással készül, „A” verzióban. A számviteli törvény előírásai értelmében a költségeit költségnemek szerinti csoportosításban, valamint az aktivált saját teljesítmények értékét a kiegészítő mellékletében mutatja be. A mérleg fordulónapja december 31., az üzleti év megegyezik a naptári évvel.

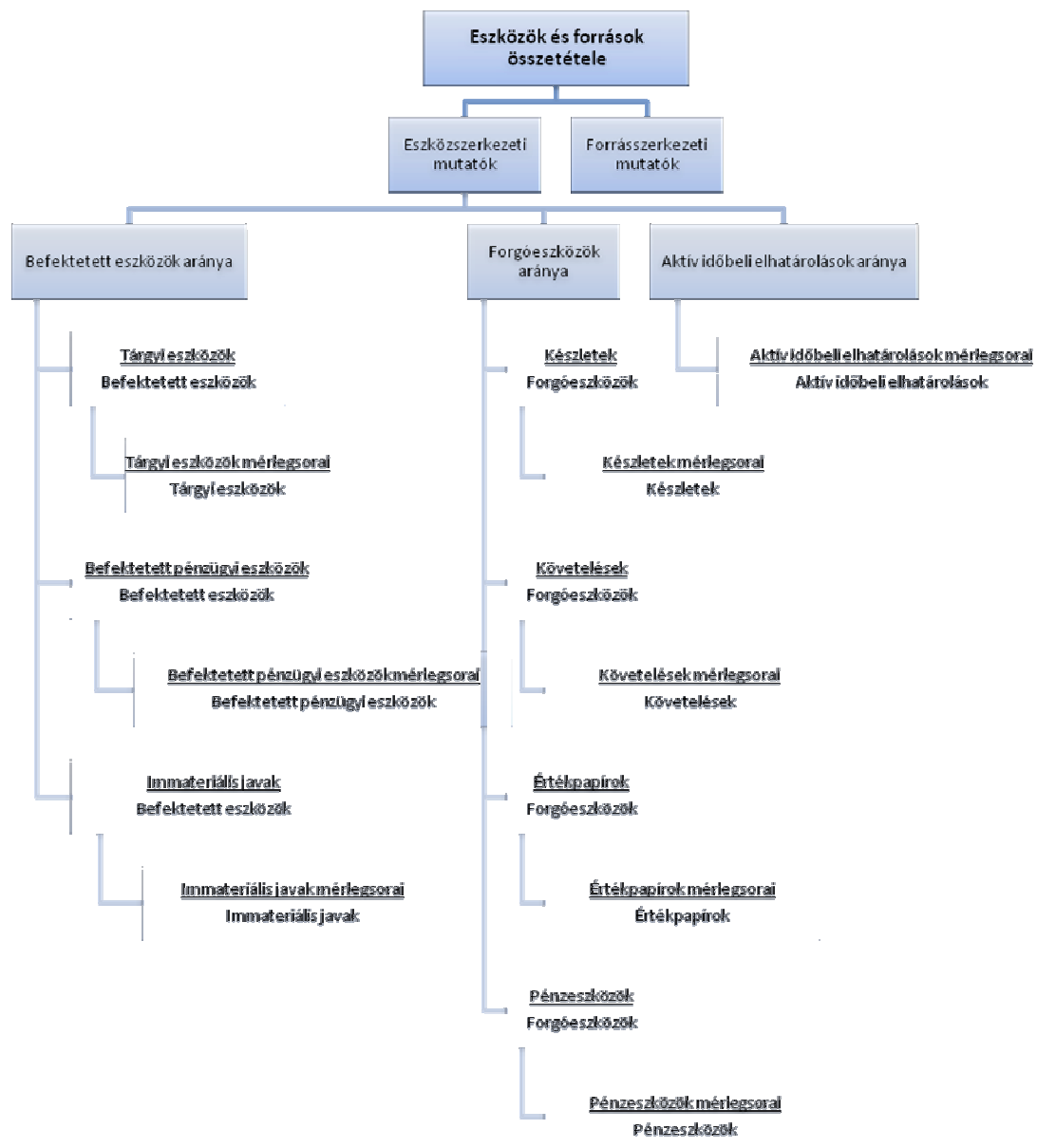
Az elemzés során megkülönböztetett figyelmet fordítottam arra, hogy az iparág sajátosságait figyelembe véve a leginkább jellemző mutatók kerüljenek számításra.

Az elemzés négy jól elkülöníthető területre fókuszál:

- a vagyoni helyzet elemzésére,
- a pénzügyi helyzet elemzésére
- a jövedelmezőség számítására,
- a gazdasági hatékonyság vizsgálatára.

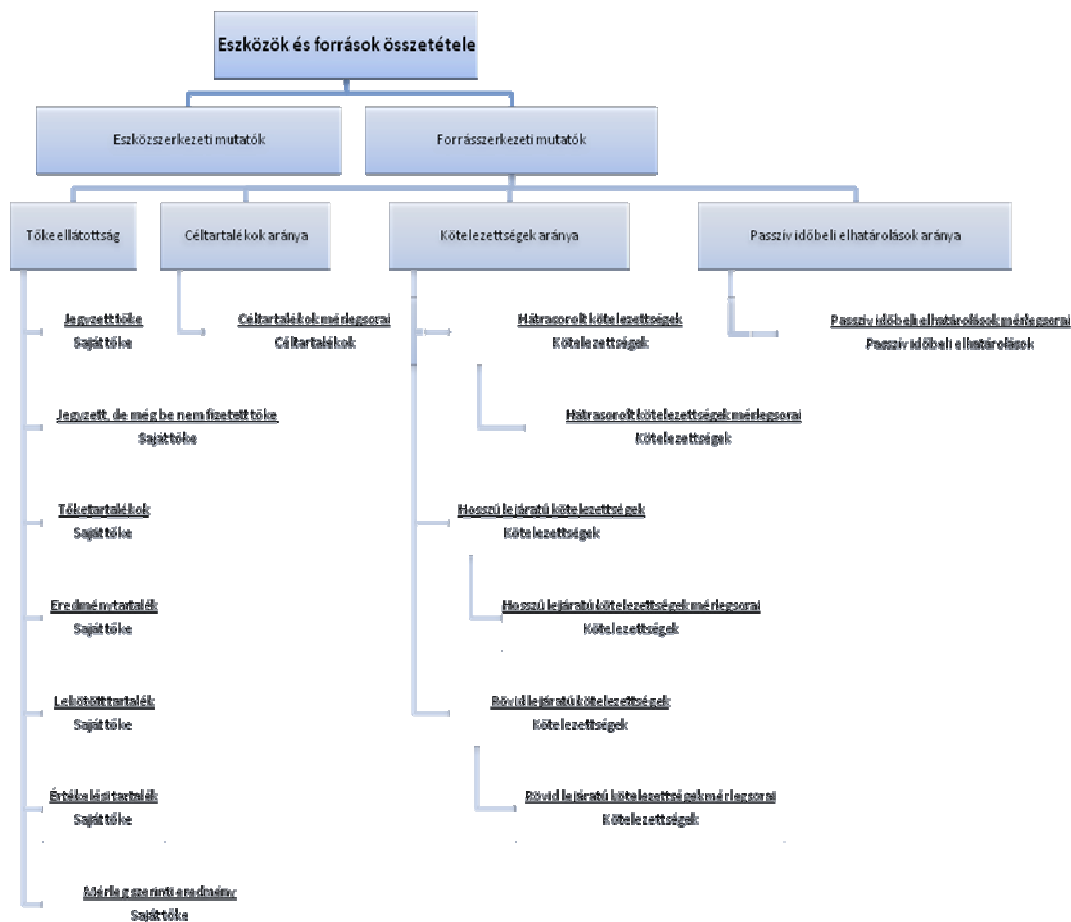
4.1. A vagyoni helyzet elemzése

A vállalkozás csak az eszközök és a források megfelelő aránya esetén működtethető eredményesen, illetve hatékonyan. A befektetett eszközök hasznosításához olyan forgóeszköz állományra van szükség, amely biztosítja ezen eszközök hatékony kihasználását. A vagyoni helyzet elemzéséhez a következő két ábrában összefoglalt mutatószámok alkalmazását javaslom:



Forrás: Saját szerkesztés

30. ábra A vagyoni helyzet elemzésének mutatószám rendszere 1.



Forrás: Saját szerkesztés

31. ábra A vagyoni helyzet elemzésének mutatószám rendszere 2.

Az eszköz és a forrásállomány összetételének elemzése hatékonyabbá tehető, ha a vizsgálat több év tényadataira épül, azaz ha a vizsgálatba a korábbi évek mérlegadatai alapján meghatározott arányszámokat is bevonjuk.

A modell vállalkozás eszközeinek és forrásainak összetételét mutatja a következő táblázat 2003 és 2007 között. Az eszközszerkezeti mutatók elemzése során a befektetett és forgóeszközök értékét viszonyítottam a mérlegfőösszeghez. A mutatók értékelésekor kiemelt figyelemmel kísértem azok időbeli alakulását. A forrásszerkezeti mutatók vizsgálatánál is az elemzés a tendenciaszerű változásokra tért ki. A saját és idegen források arányára vonatkozóan nincs egyértelmű iránymutatás, hogy mi az elfogadható érték, de a saját tőke arányának fokozatos növekedése az idegen források arányával szemben kedvezőnek mondható.

55. sz. táblázat Az eszközök és források összetétele a modell vállalkozásnál 2003-2007 között

A tétel megnevezése	2003	2004	2005	2006	2007
	Megoszlás %-ban				
A. Befektetett eszközök	58,370	58,802	59,969	56,248	61,233
I. Immateriális javak	0,917	0,654	0,299	0,798	0,749
II. Tárgyi eszközök	57,421	58,114	59,620	55,400	60,433
III. Befektetett pénzügyi eszközök	0,031	0,034	0,050	0,049	0,051
B. Forgóeszközök	40,913	40,963	39,720	43,349	38,663
I. Készletek	5,157	3,215	3,347	4,001	3,683
II. Követelések	23,748	25,992	27,838	27,855	31,094
III. Értékpapírok	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
IV. Pénzeszközök	12,007	11,756	8,535	11,494	3,887
C. Aktív időbeli elhatárolások	0,715	0,235	0,311	0,403	0,103
Eszközök összesen	100,000	100,000	100,000	100,000	100,000
D. Saját tőke	61,661	68,228	69,424	69,265	70,116
I. Jegyzett tőke	43,279	46,864	47,459	47,024	48,673
II. Jegyzett, de még be nem fizetett tőke	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
III. Tőketartalék	4,688	5,077	5,141	5,433	5,624
IV. Eredménytartalék	11,273	13,122	15,109	14,871	15,885
V. Lekötött tartalék	1,890	1,706	1,384	1,460	3,331
VI. Értékelési tartalék	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
VII. Mérleg szerinti eredmény	0,530	1,459	0,331	0,476	-3,398
E. Céltartalékok	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
F. Kötelezettségek	31,263	27,436	25,537	26,053	23,968
I. Hátrasorolt kötelezettségek	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
II. Hosszú lejáratú kötelezettségek	0,804	0,689	0,584	0,609	0,000
III. Rövid lejáratú kötelezettségek	30,459	26,747	24,953	25,444	23,968
G. Passzív időbeli elhatárolások	7,076	4,336	5,038	4,682	5,916
Források összesen	100,000	100,000	100,000	100,000	100,000

Forrás: saját számítás

A vagyon optimális összetételére nincs általánosan elfogadott nézet, a vagyon belső szerkezetét tekintve iparáganként eltérő lehet. Az elemzés szükségességét hangsúlyozza, hogy az előző időszakokkal történő összehasonlítás a vagyonstruktúra változásának tendenciájáról tájékoztat.

A befektetett eszközök aránya $\left(\frac{\text{Befektetett eszközök}}{\text{Eszközök összesen}} \times 100 \right)$ kifejezi, hogy a társaság

összes eszközéből milyen hányadot tesznek ki a befektetett eszközök. A mutató értékének növekedése jelzi, hogy az állandó „vagyonelem” aránya nőtt, s ennek állandó költségével (értékcsökkenése) számolni kell.

A vizsgált vállalkozás esetén 55 – 60% körül mozog a befektetett eszközök aránya, ami jónak mondható. Ez az érték 30-70% között elfogadható. A befektetett eszközökön belül a tárgyi eszközök dominálnak, hiszen a sütőiparban működő vállalkozásoknak nagy az eszközigénye. A befektetett eszközök arányának növekedése arról tájékoztat, hogy az eszközpótlás milyen mértékben biztosított. A sütőiparban az eszközök elhasználódását folyamatos beruházással kellene ellensúlyozni, de ez a vizsgált modell vállalkozásnál csak részben valósult meg. A vizsgált időszakban sor került beruházásra, fejlesztési támogatás igénybevételével, de az eszközpark értéke így is csökkenést mutat, szinten tartása nehezen megvalósítható.

A forgóeszközök részarányának csökkenése kedvezően hat a vállalkozás stabilitására. Jövedelmezőség szempontjából szerencsés, ha a készletek aránya minél kisebb, hiszen a készletállomány annál kevesebb tőkét köt le.

A tőkeerősség $\left(\frac{\text{Saját tőke}}{\text{Források összesen}} \times 100 \right)$ a vizsgált időszakban 60 – 70% között

mozgott. Folyamatos növekedést mutat az aránya, ezzel egyidejűleg a kötelezettségek csökkenése figyelhető meg. A magas saját tőke arány jelzi, hogy a vállalkozás főként saját forrásból finanszírozza az eszközeit, illetve a befektetett eszközök fedezetét a saját tőke teljes mértékben biztosítja. De figyelembe kell venni azt is, hogy a tárgyi eszközök pótlása, megújítása nem valósítható meg kizárólag saját forrásból, mint ahogy azt az eszközpark elöregedése is mutatja. Mérlegelni kell, hogy milyen mértékű eladósodási terhet képes a vállalkozás felvállalni, illetve egy új beruházás milyen megtérülési mutatókat produkálna.

A saját tőke növekedési mutató $\left(\frac{\text{Saját tőke}}{\text{Jegyzett tőke}} \times 100 \right)$ a saját tőke változását mutatja,

vagyis azt, hogy a tevékenység során a saját tőke nagyságában milyen változás következett be. Nyilvánvalóan a saját tőke változását a tőketartalék, eredménytartalék, lekötött tartalék, értékelési tartalék és a mérleg szerinti eredmény alakulása befolyásolja.

56. sz. táblázat **A saját tőke növekedési mutató a modell vállalkozásnál 2003-2007 között**

Megnevezés	2003	2004	2005	2006	2007
Saját tőke növekedési mutató (%)	142,47	145,59	146,28	147,30	144,05

Forrás: saját számítás

A mutató minden vizsgált évben kedvező képet mutat, de a növekvő tendencia a 2007. évi veszteség miatt megtört.

A *tárgyi eszközök fedezettsége* ($\frac{\text{Saját tőke}}{\text{Tárgyi eszközök}} \times 100$) megmutatja, hogy a befektetett

eszközökön belül a tárgyi eszközök finanszírozására a saját tőke milyen mértékben nyújt fedezetet. Kedvezően alakult az elmúlt években, mert egyértelműen látszik a számokból, hogy a saját tőke elsősorban ezt az eszközcsoportot fedezi a legnagyobb arányban.

57. sz. táblázat **A tárgyi eszközök fedezettsége mutató a modell vállalkozásnál 2003-2007 között**

Megnevezés	2003	2004	2005	2006	2007
<i>Tárgyi eszközök fedezettsége (%)</i>	107,38	117,40	116,44	125,03	116,02

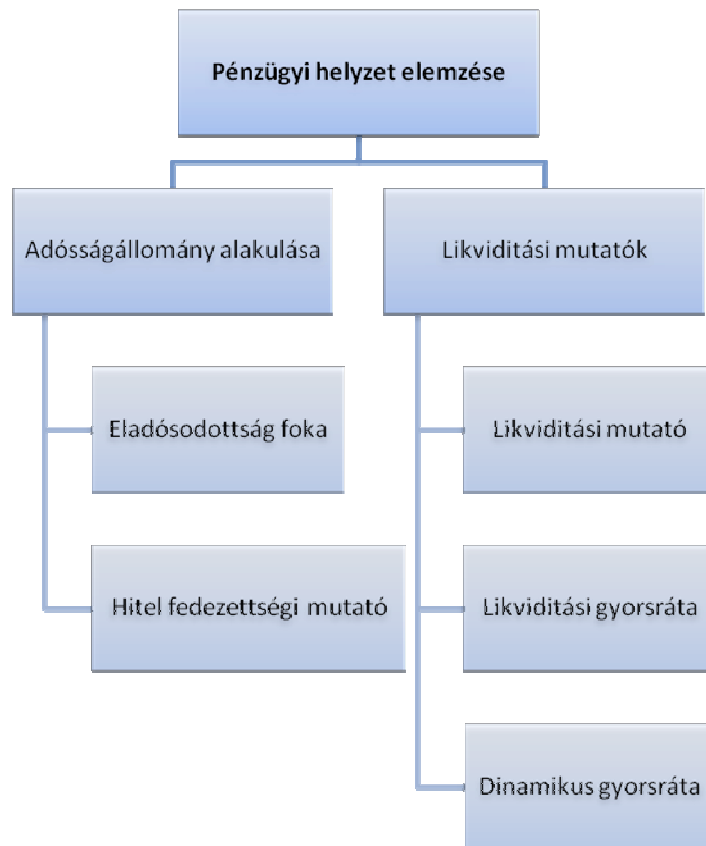
Forrás: saját számítás

Az eszköz- és forrásszerkezeti mutatók közül a leggyakrabban alkalmazott mutatók kerültek bemutatásra. Számításuk egyszerű, mégis fontos következtetések levonására adnak alkalmat, ha a tendenciákat időszakról időszakra nyomon követjük. A sütőipar speciális helyzetére jellemző, hogy magas a befektetett eszközök aránya a forgóeszközökkel szemben. A befektetett eszközökön belül a tárgyi eszközök aránya igen magas. A beruházás a vizsgált időszakban alacsony mértékű volt, ami az eszközpark előregedéséhez vezethet. Ez felhívja a figyelmet arra, hogy a beruházások finanszírozása a sütőiparban komoly problémát jelent. A fejlesztési támogatások kiaknázása nélkülözhetetlen lenne. A hosszú távú fennmaradás érdekében szükséges a saját forráslehetőségek, a hitelfelvételi lehetőségek mérlegelése mellett támogatások igénybevételel a fejlesztések végrehajtása. A kérdőíves felmérés adatai is azt tükrözték, hogy alacsony a beruházási hajlandóság az ágazatban. A forgóeszközök vizsgálatából kiderült, hogy legmagasabb arányt a követelések képviselik. Meglehetősen komoly gondokat jelent a kintlévőségek behajtása, magas a lejárt követelések aránya.

A saját tőke aránya egyenletes növekedést mutatott. Az eredménye a 2004. évi kiugróan magas nyereségtől eltekintve folyamatosan csökkent, 2007-ban a vállalkozás veszteséget könyvelhetett el, amit a fedezeti összeg alacsony volta is okozott. A kötelezettségek aránya alacsony szintű, főként rövid lejáratú kötelezettségei vannak a vállalkozásnak.

4.2. A pénzügyi helyzet alakulásának elemzése

A pénzügyi helyzet vizsgálatához a legjellemzőbb mutatókat vettem figyelembe. Ezek tükrözik a vállalkozás pénzügyi stabilitását.



Forrás: Saját szerkesztés

32. ábra A pénzügyi helyzet elemzésének mutatószám rendszere

Az *eladósodottság foka* $\left(\frac{\text{Kötelezettségek}}{\text{Eszközök összesen}} \times 100\right)$ mutató kifejezi, hogy a társaság eszközállománya milyen mértékben van megterhelve kötelezettségvállalással. A mutató kedvező képet tükröz, mert viszonylag alacsony a vállalkozás eladósodottsága, és ez folyamatos csökkenést mutat.

58. sz. táblázat Az eladósodottság foka mutató a modell vállalkozásnál 2003-2007 között

Megnevezés	2003	2004	2005	2006	2007
<i>Eladósodottság foka (%)</i>	31,263	27,436	25,537	26,053	23,968

Forrás: saját számítás

A mutató folyamatos csökkenést mutat, ami azt tükrözi, hogy a modell vállalkozás nincs jelentősen eladósodva, éppen ezért mérlegelés tárgyát képezheti az eszközpark hitelből történő megújítása.

A *hitel fedezettségi mutató* $\left(\frac{\text{Követelések}}{\text{Rövidlejáratúkötelezettségek}} \times 100\right)$ kifejezi, hogy a

társaság követelései milyen mértékben fedezik a rövid lejáratú kötelezettségek összegét. A mutató értéke akkor tekinthető kedvezőnek, ha értéke 100 %-nál magasabb, ugyanis ez esetben a társasággal szembeni adósok nagyobb összeggel tartoznak, mint amekkorával a társaság tartozik a hitelezőinek. A 2003-ban aktuális helyzet mára megfordult, évről-évre kedvezőbb képet mutat a vállalkozás. Természetesen a mutató értelmezéséhez a pénzeszköz állomány értékét is figyelembe kell venni, mert a kedvezőtlen érték akkor ad igazán aggodalomra okot, ha nincs mellette megfelelő mennyiségű pénz sem. Ebben az esetben a kötelezettségek fedezete valóban komoly gondokat okozhat.

59. sz. táblázat A hitel fedezettségi mutató a modell vállalkozásnál 2003-2007 között

Megnevezés	2003	2004	2005	2006	2007
<i>Hitel fedezettségi mutató (%)</i>	77,97	97,18	111,56	109,47	129,73

Forrás: saját számítás

A *likviditási mutató* $\left(\frac{\text{Forgóeszközök}}{\text{Rövid lejáratú kötelezettségek}}\right)$ kifejezi az összes forgóeszköz-

állomány arányát az összes rövid lejáratú kötelezettséghez. A mutató a társaság fizetőképességét általánosan jellemző mutató, ugyanis a likvid és kevésbé likvid eszközök és a rövid lejáratú kötelezettségek arányát mutatja. A mutató akkor megfelelő, ha egységnyi kötelezettség teljesítéséhez minél több forgóeszköz áll rendelkezésre.

60. sz. táblázat A likviditási mutató a modell vállalkozásnál 2003-2007 között

Megnevezés	2003	2004	2005	2006	2007
<i>Likviditási mutató</i>	1,343241	1,531519	1,591776	1,703694	1,613117

Forrás: saját számítás

A mutató értéke 1 felett tekinthető elfogadottnak. A mutató folyamatos növekedést mutat, ami azt jelenti, hogy az egy éven belül pénzzé tehető eszközök bőven fedezik a vállalkozás kötelezettségeit.

Likviditási gyorsráta $\left(\frac{\text{Forgóeszközök} - \text{Készletek}}{\text{Rövid lejáratú kötelezettségek}} \right)$ E mutató számításánál figyelmen

kívül hagyjuk a vásárolt és saját előállítású készleteket. Így elméletileg a mobilizálható eszközöket tartalmazza csak a mutató összehasonlítva a rövid lejáratú kötelezettségekkel. A mutató a biztonságos minimális érték 1,3 körül van.

61. sz. táblázat **A likviditási gyorsráta a modell vállalkozásnál 2003-2007 között**

Megnevezés	2003	2004	2005	2006	2007
Likviditási gyorsráta	1,1739	1,4113	1,4576	1,5464	1,4595

Forrás: saját számítás

A dinamikus likviditás $\left(\frac{\text{Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye}}{\text{Rövid lejáratú kötelezettségek}} \times 100 \right)$ vizsgálatok arra

keressük a választ, hogy a társaság üzemi (üzleti) tevékenységének eredménye milyen mértékben nyújt fedezetet a rövid távú kötelezettségekre. A mutató értéke a nemzetközi gyakorlatnak megfelelően 50 %-nál nagyobb a jól működő társaságoknál.

62. sz. táblázat **A dinamikus likviditás a modell vállalkozásnál 2003-2007 között**

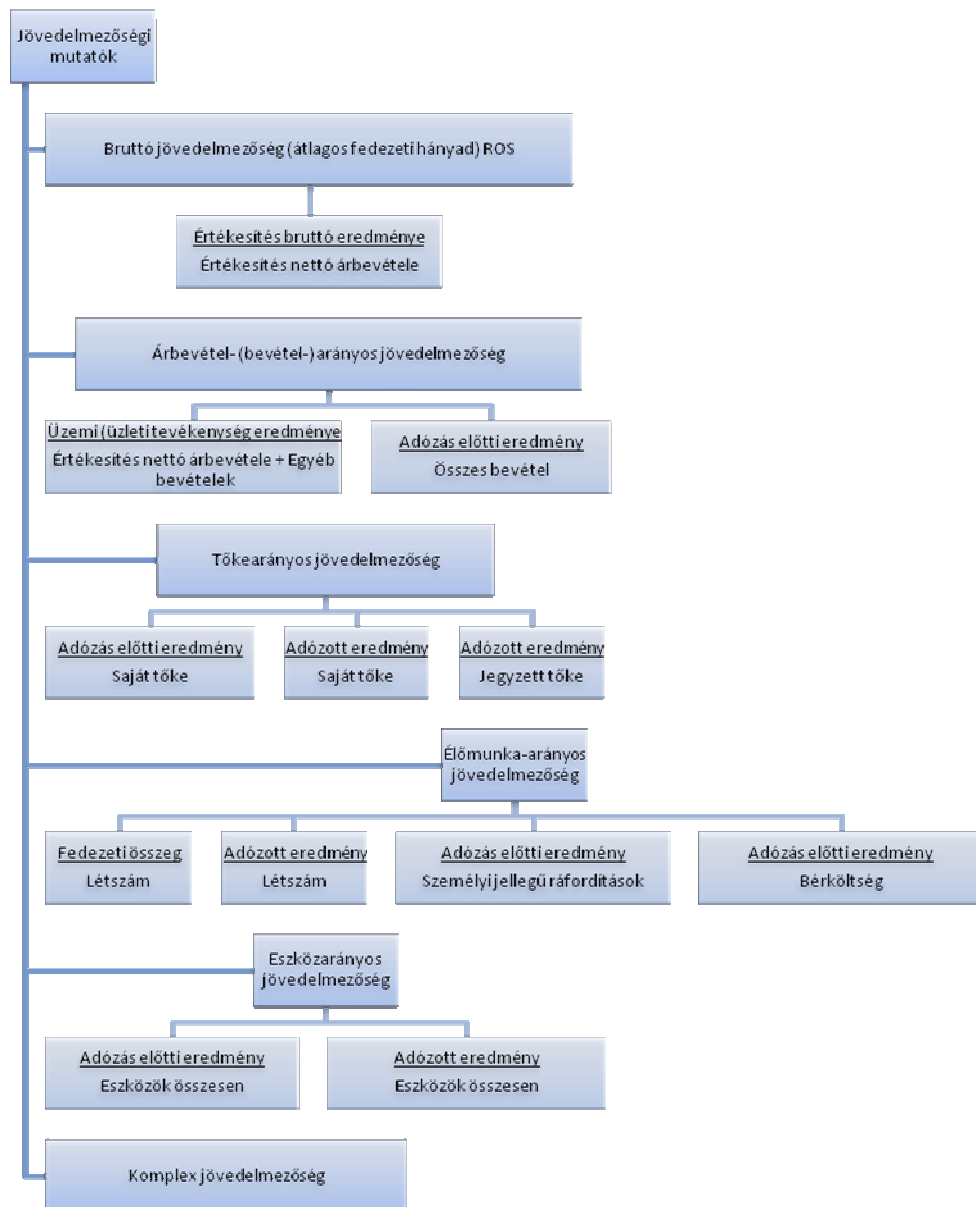
Megnevezés	2003	2004	2005	2006	2007
Dinamikus likviditás (%)	28,44	36,32	17,14	13,41	-17,44

Forrás: saját számítás

A mutató messze elmarad az elvárásoktól, ami a nem megfelelő jövedelmezőségre utal.

4.3. A jövedelmezőség vizsgálata

A jövedelmezőség elemzése során az egyes eredménykategóriákat valamilyen vetítési alaphoz viszonyítjuk. Ezek megválasztása a vállalkozás jellemzői alapján történik. Az ábra a vizsgálatokhoz javasolt jövedelmezőségi mutatókat foglalja rendszerbe.



Forrás: Saját szerkesztés

33. ábra A jövedelmezőségi helyzet elemzésének mutatószám rendszere

Bruttó jövedelmezőség (átlagos fedezeti hányad) ROS

$\frac{\text{Értékesítés bruttó eredménye}}{\text{Értékesítés nettó árbevétele}} \times 100$ az értékesítés bruttó eredménye és az értékesítési

árbevétel arányát fejezi ki. Lehet a mutató ígéretes, ha az adózás előtti eredmény mégis szerény mértékű. Ennek oka lehet a közvetett költségek magas aránya, a pénzügyi műveletek, illetve a rendkívüli eredmény csökkentő hatása.

63. sz. táblázat A bruttó jövedelmezőség a modell vállalkozásnál 2003-2007 között

Megnevezés	2003	2004	2005	2006	2007
Bruttó jövedelmezőség	0,5265	0,524058	0,532692	0,521537	0,518026

Forrás: saját számítás

A bruttó jövedelmezőség viszonylag stabilnak mondható a vizsgált modell vállalkozásnál.

Árbevétel- (bevétel-) arányos jövedelmezőség

$\left(\frac{\text{Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye}}{\text{Értékesítés nettó árbevétele} + \text{Egyéb bevételek}} \times 100 \right)$ mutató az üzemi (üzleti)

tevékenység eredményét viszonyítja az értékesítés nettó árbevételének és az egyéb bevételeknek az összegéhez.

64. sz. táblázat Az árbevétel- (bevétel-) arányos jövedelmezőség mutató a modell vállalkozásnál 2003-2007 között

Megnevezés	2003	2004	2005	2006	2007
Árbevétel- (bevétel-) arányos jövedelmezőség	3,43	3,83	1,80	1,45	-1,50

Forrás: saját számítás

Az árbevétel- (bevétel-) arányos jövedelmezőség az üzemi (üzleti) tevékenység eredményére vetítve folyamatos csökkenést mutat a vállalkozásnál. Míg a bruttó jövedelmezőség viszonylag állandó volt a vizsgált időszakban, addig ez a mutató kedvezőtlen értékeket jelöl. Ennek oka a közvetett költségek növekedése, illetve magas aránya. 2007-ben már negatív előjelű a mutató. A modell vállalkozás a közvetett költségeit már nem tudta fedezni, azok jelentősen megnövekedtek, illetve az egyéb ráfordítások is magas értéket mutatnak ebben az évben.

Tőkearányos adózott eredmény (ROE) $\frac{\text{Adózott eredmény}}{\text{Saját tőke}} \times 100$ Ezek a mutatók a

különböző eredménykategóriák szerint azt fejezik ki, hogy a saját tőke egységével mekkora jövedelmet ért el a vállalkozás a vizsgált időszakban. A mutató rámutat a vállalkozás osztalékfizetési képességére, vagy a tulajdonosi, befektetői döntéshez kapcsolódóan a lehetséges maximális tőkegyarapodásról nyújt információt.

65. sz. táblázat **A tőkearányos adózott eredmény (ROE) mutató a modell vállalkozásnál 2003-2007 között**

Megnevezés	2003	2004	2005	2006	2007
Tőkearányos adózott eredmény (ROE)	12,27	13,30	7,31	6,12	-4,85

Forrás: saját számítás

Az előző mutatónál látott csökkenő tendencia itt is megjelenik. A 2007. évben az adózott eredmény negatív előjelű, de az arány évről évre csökkent. A vezetésnek mérlegelnie kellene, hogy a tendencia megfordítható-e, vagy nem érdemes a tevékenységet folytatni, mivel ha a tulajdonos végelszámolást hajt végre, magasabb kamatot érhet el egy egyszerű bankbetéttel, mintha befektetett tőkéje után nem jut osztalékhoz, vagy nem a megfelelő mértékű osztalékot kapja.

Élőmunka ráfordítás arányos jövedelmezőség

$\frac{\text{Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye}}{\text{Személyi jellegű ráfordítások}} \times 100$

Az élőmunka ráfordítás arányos jövedelmezőség több mutatóval is számszerűsíthető, ezek közül egyet emeltem ki. A mutatók az egyes eredménykategóriák viszonyítását tartalmazzák az emberi erőforrás felhasználásának kifejezéseként alkalmazandó átlagos állományi létszámhoz. Az emberi erőforrás felhasználását a bérköltség vagy a személyi jellegű ráfordítások értéke adott időszaki nagyságával is ki lehet fejezni.

66. sz. táblázat **Az élőmunka ráfordítás arányos jövedelmezőség mutató a modell vállalkozásnál 2003-2007 között**

Megnevezés	2003	2004	2005	2006	2007
Élőmunka ráfordítás arányos jövedelmezőség	0,074	0,081	0,035	0,029	-0,035

Forrás: saját számítás

A csökkenő tendencia kedvezőtlen képet mutat, már a 2005-ös adat alapján át kellett volna gondolni a személyi jellegű ráfordítások (létszám) csökkentését a hatékonyság növelésére.

Eszközarányos jövedelmezőségi mutató $\frac{\text{Adózás előtti eredmény}}{\text{Összes eszköz}} \times 100$ A mutatók az

egy-egy eredménykategóriák viszonyítását tartalmazzák az eszközök meghatározott csoportjához. Ezen mutatók alakulása az eszköz jövedelemtermelő képességéről ad tájékoztatást.

A viszonyítás alapja lehet az immateriális javak és a tárgyi eszközök nettó értéke, a készletek értéke vagy a kettő együtt.

Az egyik leggyakoribb eszközjövdelmezőségi mutató a nemzetközi gyakorlatban is a ROA (Return on Assets).

67. sz. táblázat **Az eszközarányos jövedelmezőségi (ROE) mutató a modell vállalkozásnál 2004-2007 között**

Megnevezés	2003	2004	2005	2006	2007
Eszközarányos jövedelmezőségi mutató	9,04	10,42	5,08	4,28	-3,40

Forrás: saját számítás

A vagyon értéke a vizsgált időszakban folyamatosan csökkent, az eredmény csökkenése azonban nagyobb mértékű volt, így az eszközarányos jövedelmezőség folyamatos csökkenése figyelhető meg.

ROI (Return on investment) $\frac{\text{Adózott eredmény}}{\text{Összes eszköz}} \times 100$

Ez a mutató az eszköz arányos adózott eredményt fejezi ki, melyet egyrészt az adózott értékesítés jövedelmezőségének alakulása, másrészt az eszközök forgási sebességének változása befolyásol.

68. sz. táblázat **A ROI mutató a modell vállalkozásnál 2003-2007 között**

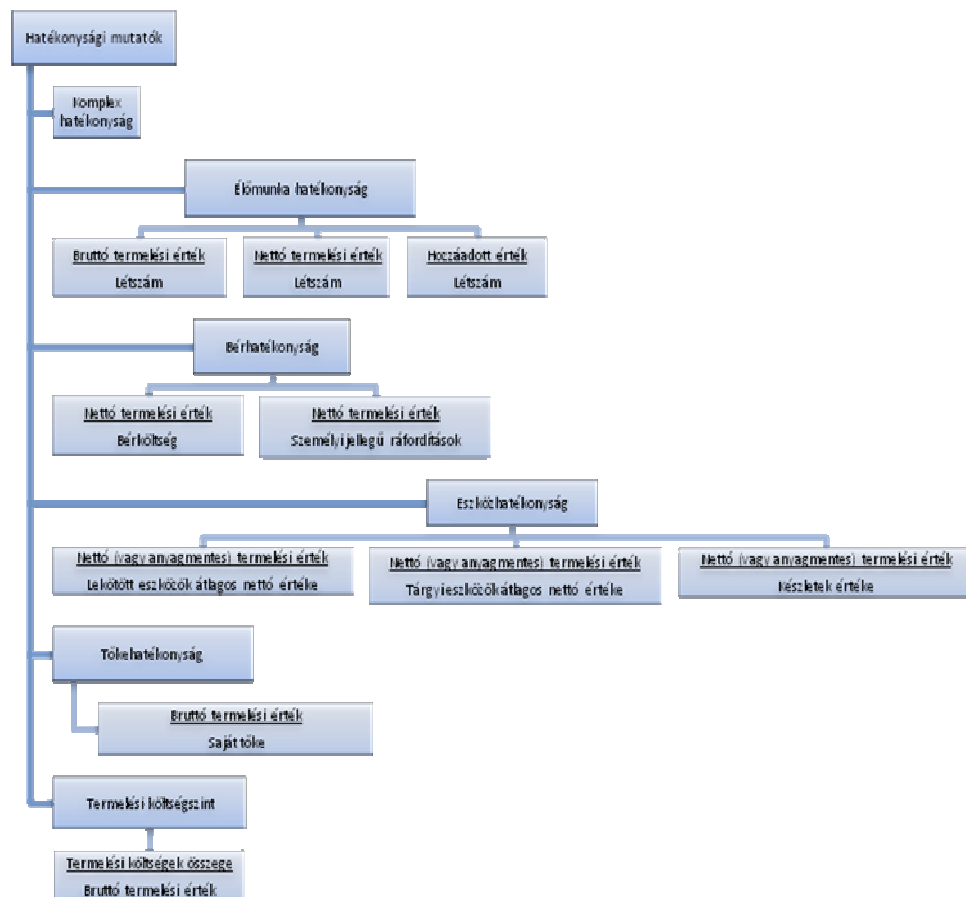
Megnevezés	2003	2004	2005	2006	2007
ROI (Return on investment)	7,56	9,07	5,08	4,24	-3,40

Forrás: saját számítás

A mutató alakulása kedvezőtlen képet tükröz a vállalkozásról. A meglévő eszközállománnyal nem tud megfelelő mennyiségű eredményt kitermelni.

4.4. A hatékonyság elemzése

A tevékenységek gazdaságosságának vizsgálatához és az összehasonlító elemzéshez olyan mutatókra van szükség, amelyek sokoldalúan jellemzik a vállalkozás hatékonyságát.



Forrás: Saját szerkesztés

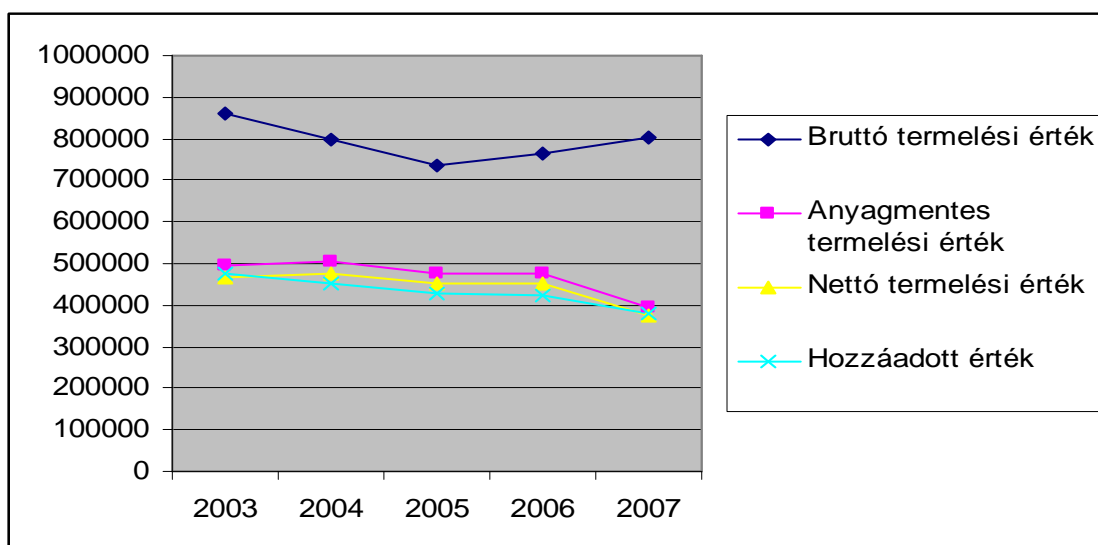
34. ábra A hatékonyság elemzésének mutatószám rendszere

A hatékonyság vizsgálata során számításokat végeztem különböző hozammutatók alakulására. Ezeket mutatja a következő táblázat:

69. sz. táblázat Hozammutatók alakulása a modell vállalkozásnál 2003-2007 között

Megnevezés	2003	2004	2005	2006	2007
Értékesítés nettó árbevétele	881461	819657	753282	759008	831139
- ELÁBÉ	24382	20666	18382	19745	21463
- Eladott (közvetített) szolgáltatások értéke	161	166	160	140	146
+ Saját előállítású eszközök aktivált értéke	0	0	0	0	0
+/- Saját termelésű készletek állományváltozása	1452	1563	2869	23480	- 7091
= Bruttó termelési érték	858370	800388	737609	762603	802439
- Anyagköltség	333347	271685	235461	267033	334795
- Igénybe vett anyagjellegű szolgáltatások értéke	28931	26152	25697	21966	72023
= Anyagmentes termelési érték	496092	502551	476451	473604	395621
- Értékcsökkenési leírás	30836	26270	23589	21611	18855
= Nettó termelési érték	465256	476281	452862	451993	376766
Személyi jellegű ráfordítások	413897	389724	388117	385883	370653
+ Értékcsökkenési leírás	30836	26270	23589	21611	18855
+ Adózás előtti eredmény	31816	33882	16303	13886	-10639
= Hozzáadott érték	476549	449876	428009	421380	378869

Forrás: saját számítás



Forrás: saját szerkesztés

35. sz. ábra Hozammutatók alakulása a modell vállalkozásnál 2003-2007 között

A bruttó termelési érték a vizsgált időszakban először csökkent, majd növekedést mutatott, az értékesítés nettó árbevétele 2004. és 2005-ben visszaesett, majd a tendencia megfordult. Az anyagmentes termelési értéknél az lenne a kedvező, ha nagyobb mértékben növekedne, mint a bruttó termelési érték, ez azonban nem mondható el, sőt

csökken. Ennek oka az anyagköltség és az igénybe vett anyagjellegű szolgáltatások árbevételhez viszonyított arányának folyamatos emelkedése. A nettó termelési érték is folyamatos csökkenést mutat, azaz a nemzetgazdasági jövedelemhez egyre kisebb mértékben járult hozzá a vállalkozás. A hozzáadott érték az adózás előtti eredmény folyamatos csökkenése miatt csökkent, de a 2007. évben már kezdte megközelíteni a 2005. évi szintet.

Élőmunka hatékonyság

Az élőmunka hatékonyságának vizsgálatakor arra keressük a választ, hogy az élőmunka egységére (azaz 1 főre) mennyi hozam jut.

A létszámhoz viszonyíthatjuk a bruttó termelési értéket, az anyagmentes termelési értéket, a nettó termelési értéket, valamint a hozzáadott értéket.

A mutató értékét befolyásolja a létszám és a termelési értékek alakulása. Torzító hatású lehet az egyes évek mutatóinak összehasonlításánál a termékszerkezet eltolódása (a munkaigényesebb termékek felé), vagy a külső kooperáció eltérő mértékű igénybevétele. Ezen hatások felmérésére további elemzésre van szükség.

$$\text{1 főre jutó bruttó termelési érték} = \frac{\text{Bruttó termelési érték}}{\text{Létszám}}$$

(A mutató számlálójában az *anyagmentes termelési érték*, a *nettó termelési érték* és a *hozzáadott érték* is szerepelhet.)

70. sz. táblázat **Az 1 főre jutó bruttó termelési érték mutató a modell vállalkozásnál 2003-2007 között**

Megnevezés	2003	2004	2005	2006	2007
1 főre jutó bruttó termelési érték	4877,102	4736,024	4581,422	4857,344	5731,707

Forrás: saját számítás

2005-ig tartó romló tendencia megfordulása a létszámcsökkentéssel egyidejűleg megvalósított gépi kapacitás bővítéssel függ össze.

$$\text{Bérhatékonyság} = \frac{\text{Nettó termelési érték}}{\text{Személyi jellegű ráfordítások}}$$

A mutató a vállalkozásnál felhasznált

élőmunka új értéket előállító képességét fejezi ki. Számításánál a személyi jellegű ráfordítások teljes összege helyett a bérköltség is szerepelhet vetítési alapként.

71. sz. táblázat A bérhatékonyság mutató a modell vállalkozásnál 2003-2007 között

Megnevezés	2003	2004	2005	2006	2007
Bérhatékonyság	1,124086	1,222098	1,166818	1,171321	1,016493

Forrás: saját számítás

A bérhatékonyság 2006-ig folyamatos növekedést mutat, majd a tendencia megfordult a veszteséges 2007. évben.

Eszközhatékonyság Ezen mutatók a lekötött tárgyi és forgóeszközökkel létrehozott új értéket fejezik ki százalékos formában. Használhatók dinamikus és vállalkozásokat összehasonlító elemzésekre.

Dinamikus elmozdulások esetén különös jelentőséget kapnak a részmutatók, a tárgyieszköz-hatékonyság és a készlethatékonyság.

A mutatók számításánál vetítési alap lehet a *lekötött eszközök átlagos nettó értéke, a tárgyi eszközök átlagos nettó értéke, vagy a készletek átlagos értéke.*

Az eszközök átlagos értékének meghatározása a kronologikus átlaggal történik.

Tőkehatékonysági mutató $\frac{\text{Bruttó termelési érték}}{\text{Saját tőke}}$ Tőkehatékonysági mutatóként

számítható a bruttó termelési érték és saját tőke aránya is. Ez a mutató azt fejezi ki, hogy a vállalkozás a rendelkezésre álló saját tőkéjével hány szoros teljesítményt ér el.

Jelzi, hogy a vállalkozás egységnyi sajáttőke felhasználással mekkora bruttó hozamot ért el. A mutató értelmezhető a saját tőke forgási mutatójaként is, azaz, hogy a rendelkezésre álló saját tőkével hány szoros eredmény érhető el.

72. sz. táblázat A tőkehatékonysági mutató a modell vállalkozásnál 2003-2007 között

Megnevezés	2003	2004	2005	2006	2007
Tőkehatékonysági mutató	3,953272	3,607431	3,308643	3,397228	3,655109

Forrás: saját számítás

Komplex hatékonysági mutató $\frac{\text{Nettó termelési érték}}{0,15 \text{ Eszközérték} + 1,8 \text{ Bérköltség}}$ A hatékonyság

nemcsak parciálisan vizsgálható, szükséges lehet a termelési tényezők együttes vizsgálata is. Erre szolgál a komplex hatékonysági mutató. A vállalkozás termelési

eredmény több tényező együttes hatásának eredményeképpen jön létre, ezért a komplex gazdasági hatékonyság mutatói alkalmasak a teljes hatékonyság mérésére.

Az erőforrás hatékonyság mutató a vállalkozás hatékonyságának és fejlődésének vizsgálatára használható fel, ugyanakkor alkalmas más vállalatokkal való összehasonlításra is. A mutató alakulását a hozamelvárások és az eszköz/bér arány is befolyásolja. A mutató számításánál alkalmazott szorzószámok átlagos hozamkövetelményeket fogalmazznak meg. A mutató értéke elfogadható 1 felett, ami azt jelenti, hogy a felhasznált erőforrások összességükben azt a hozamot produkálják, amelyet a vállalkozás velük szemben elvárásaként megfogalmazott.

73. sz. táblázat A komplex hatékonysági mutató a modell vállalkozásnál 2003-2007 között

Megnevezés	2003	2004	2005	2006	2007
Komplex hatékonysági mutató	0,834509	0,913735	0,880228	0,883983	0,78792

Forrás: saját számítás

A komplex hatékonyság 2005-ig nőtt, majd utána irányt váltott és csökkenni kezdett. Ennek okai az erőforrások nem megfelelő szintű kihasználásában kereshető.

Az egyes erőforrások felhasználásának értékelésére alkalmas mutatószámok a parciális hatékonyság mutatók.

Az eszközhatékonysági mutatók a lekötött tárgyi és forgóeszközök és készletek által előállított új érték képződését fejezik ki.

74. sz. táblázat Az eszköz hatékonysági parciális mutató a modell vállalkozásnál 2003-2007 között

Megnevezés	2003	2004	2005	2006	2007
100 Ft aktivált tárgyi eszközre jutó nettó termelési érték	230,0947	252,0232	236,542	251,7436	199,1143
100 Ft készletre jutó nettó termelési érték	2561,7	4555,533	4213,454	3485,718	3267,418
100 Ft összes eszközre jutó nettó termelési érték	132,1243	146,461	141,0267	139,4666	120,3306

Forrás: saját számítás

A 2005. évi készlethatékonysági mutatót kivéve az értékek igen rosszak, ami a nettó termelési érték alacsony értékének tulajdonítható.

Az élőmunka hatékonyság mutatókkal gyakran találkozunk termelékenységi mutatók elnevezés alatt is.

75. sz. táblázat **Az élőmunka hatékonysági parciális mutató a modell vállalkozásnál 2003-2007 között**

Megnevezés	2003	2004	2005	2006	2007
1 főre jutó bruttó termelési érték	4877,102	4736,024	4581,422	4857,344	5731,707
1 főre jutó nettó termelési érték	2643,5	2818,231	2812,807	2878,936	2691,186
1 főre jutó hozzáadott érték	2707,665	2661,988	2658,441	2683,949	2706,207

Forrás: saját számítás

Az élőmunka hatékonyság romlása tapasztalható, amely a nettó termelési érték negatív irányba történő változásának az oka. Ameddig a termelési értékkategóriák nem növekednek, addig ezen mutatók sem fognak változni, azonos létszámot feltételezve.

A bérhatékonysági mutató a vállalkozásnál kifizetett bér új értéket létrehozó képességét fejezi ki. A bérköltséget és a személyi jellegű ráfordításokat a nettó termelési értékkel állítja szembe, így nagysága alapvetően ettől a hozammutatótól függ.

76. sz. táblázat **A bérhatékonysági parciális mutatók a modell vállalkozásnál 2003-2007 között**

Megnevezés	2003	2004	2005	2006	2007
100 Ft bérköltségre jutó nettó termelési érték	165,9323	181,4528	174,807	175,8344	157,2729
100 Ft személyi jellegű ráfordításra jutó nettó termelési érték	112,4086	122,2098	116,6818	117,1321	101,6493

Forrás: saját számítás

A költségszint (költséghányad) mutatók fordított hatékonysági mutatóként értelmezhetők. Az eredménykimutatásból számított költségszint mutatók elemzésénél a nevezőbe a bruttó termelési érték kerül.

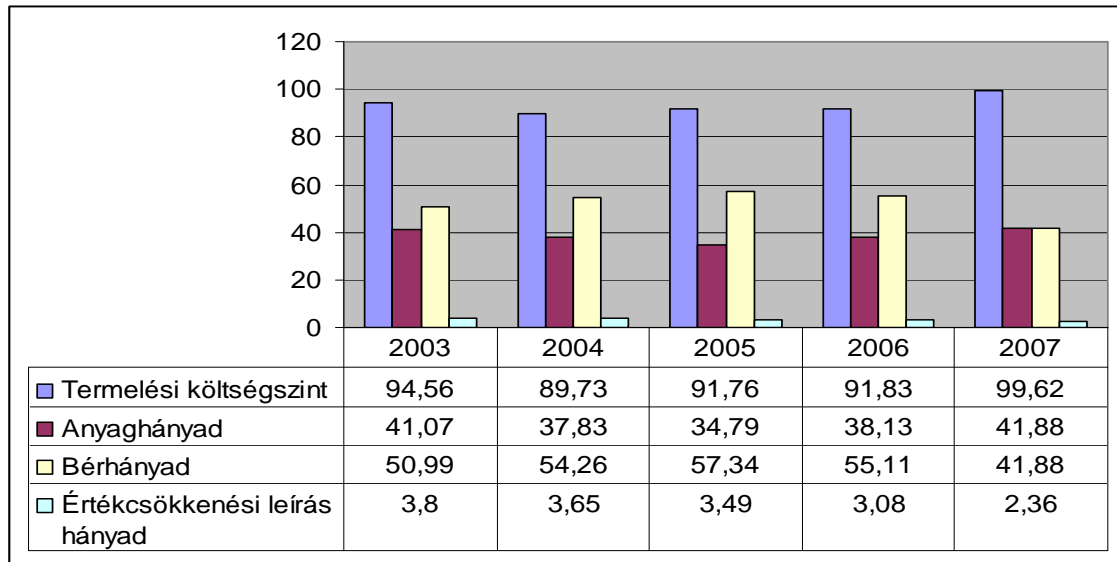
A termelési költségszint a termelési költségek és a bruttó termelési érték hányadosa. A mutató viszonyítható a vállalkozás előző évi vagy tervezett adataihoz vagy akár az ágazati átlaghoz.

A termelési költségek összetevői:

- Anyagköltség
- Igénybe vett (anyagjellegű és nem anyagjellegű) szolgáltatások
- Egyéb szolgáltatások
- Személyi jellegű ráfordítások
- Értékcsökkenési leírás

Az anyaghányad meghatározásakor a termelés anyag- vagy munkaigényességére kapunk választ. Megmutatja, hogy a tevékenységen belül az anyagráfordítás mekkora

súllyal szerepel. A bérhányad azt mutatja meg, hogy a költségek között mekkora arányt képviselnek a bérköltségek és azok járulékai. Az értékcsökkenési leírási hányad megmutatja, hogy a költségszerkezetben az értékcsökkenésnek, mint a bevételben realizálódó pénzforrásnak mekkora az aránya.



Forrás: saját szerkesztés

36. sz. ábra **Költségmutatók alakulása a modell vállalkozásnál 2003-2007 között**

A mutatók értéke kedvező, ha 100% alatti, s minél jobban elmarad attól.

A termelési költség szint mutató azt jelzi az elemző számára, hogy a vállalkozás termelőtevékenységének teljes hozamértéke az adott időszakban mekkora ráfordítást igényelt. A vizsgált vállalkozásnál egyik évben sem érte el a kívánatos szintet, sőt inkább növekvő tendenciát mutat. Ez azt jelenti, hogy ugyanakkora hozamértéket egyre nagyobb ráfordítással állít elő a vállalat. Ennek oka, hogy az értékesítés nettó árbevétele kisebb arányban növekedik, mint amennyivel a termelés költségei nőnek.

Az anyaghányad, mint költség szint mutató szintén 100% feletti, ami azt jelenti, hogy az anyagjellegű ráfordítások meghaladják a bruttó termelési értéket. Mindenképpen figyelmeztető a vállalkozás számára. A bérhányad és az értékcsökkenési leírás hányad mutatók értéke jónak mondható.

A **megalapozott, megfontolt vezetői döntéshozatalhoz** pontos és időben rendelkezésre álló információkra van szükség. A megfelelő szintű tájékozottság a gazdasági elemzés eredményeiből nyerhető. Az elemzésekből levont következtetések jelölik ki a tevékenység folytatásának irányát és segítik a hatékony gazdálkodást.

Az előzőekben bemutatott **beszámolóadatok** periodikusan ismétlődő elemzése elengedhetetlen. A jelenségek kölcsönös kapcsolatukban való vizsgálata, a gazdasági összefüggések feltárása biztosítja a folyamatok kedvező irányú folytatását. A beszámolóadatokból számított mutatók idősorokba rendezése alapozza meg a **közép és hosszú távú tervezést, a stratégia** kialakítását.

A beszámolóadatok éves szintű értékelése mellett szükséges a számviteli információk alapján **rendszeres időközönként** is néhány jellemző mutatót számszerűsíteni. Ez az elemzés történhet akár havonta, hiszen a havi könyvelési adatok minden vállalkozás vezetése számára elérhetők. Ezekből a következő mutatók számítását javaslom. A vizsgálat során a tárgyidőszaki tényadatokat **hasonlítsuk össze** az elvárt adatokkal, vagy valamilyen bázis időszaki adattal, amely lehet az előző időszak adata, vagy akár az előző év azonos időszakának adata is. A termelés idényszerűsége ez utóbbit mindenképpen megköveteli. A terv, illetve bázis adattól való **eltérés minősítése** a következő lépés. Kedvező irányú elmozdulás esetén nincs szükség operatív beavatkozásra, a tevékenységet megfelelően végzik. Amennyiben az összehasonlítás során kedvezőtlen irányú eltérést tapasztalnak, akkor szükség van további részletesebb vizsgálatokra, hogy feltárják a jelenség okait, mélyebb összefüggéseit. Az ok-okozati összefüggések ismeretében kerülhet sor a folyamatba történő beavatkozásra. Az operatív módon történő beavatkozás azért kell, hogy a közép és hosszú távú tervek teljesüljenek.

77. sz. táblázat A vezetői döntést megalapozó javasolt mutatószámok rendszere

Mutató megnevezése	Elvárt adat	Bázis adat	Tárgy-időszaki adat	Vezetői döntés a tárgyidőszaki adat elvárt, illetve bázis adattól való kedvezőtlen irányú eltérése esetén
Selejtszázalék: <u>Selejt mennyisége</u> Termelés mennyisége				<ul style="list-style-type: none"> – selejtarány növekedési okainak feltárása – beavatkozás a termelési folyamatba
Az értékesítési forgalom elemzése: <u>Tárgyidőszaki forgalmazott mennyiség</u> Előző időszak forgalmazott mennyisége				<ul style="list-style-type: none"> – forgalom visszaesés okainak feltárása – beavatkozás az értékesítési folyamatba
1 főre jutó bruttó termelési érték: <u>Bruttó termelési érték</u> Létszám				<ul style="list-style-type: none"> – az egy főre jutó bruttó termelési érték visszaesése okainak feltárása – beavatkozás a termelési folyamatba
Bérhatékonyság: <u>Nettó termelési érték</u> Bérlétszám				<ul style="list-style-type: none"> – a bérhatékonyság visszaesése okainak feltárása – beavatkozás a termelési folyamatba – a vállalkozás bérlétszámjának, az alkalmazott ösztönzési rendszernek a felülvizsgálata
Tárgyi eszköz hatékonyság: <u>Nettó termelési érték</u> Tárgyi eszközök átlagos nettó értéke				<ul style="list-style-type: none"> – a tárgyi eszköz hatékonyság visszaesése okainak feltárása – beruházási politika felülvizsgálata – felesleges tárgyi eszközök értékesítése
Termelési költség szint: <u>Termelési költségek</u> Bruttó termelési érték				<ul style="list-style-type: none"> – termelési költség szint növekedési okainak feltárása – költséggazdálkodás felülvizsgálata – alapanyag beszerzések ellenőrzése
Készletek forgási sebessége: <u>Értékesítés nettó árbevétele</u> Készletek				<ul style="list-style-type: none"> – forgási sebesség csökkenési okainak feltárása – értékesítési folyamat ellenőrzése
Bruttó jövedelmezőség: <u>Értékesítés bruttó eredménye</u> Értékesítés nettó árbevétele				<ul style="list-style-type: none"> – bruttó jövedelmezőség csökkenési okainak feltárása – beavatkozás a folyamatokba

Mutató megnevezése	Elvárt adat	Bázis adat	Tárgy-időszaki adat	Vezetői döntés a tárgyidőszaki adat elvárt, illetve bázis adattól való kedvezőtlen irányú eltérése esetén
Vevők, szállítók aránya: $\frac{\text{Vevő követelések}}{\text{Szállítóitartozások}} \times 100$				<ul style="list-style-type: none"> - a vevőkövetelések és szállítói tartozások aránya kedvezőtlen változása okainak feltárása - finanszírozási lehetőségek átgondolása - kintlévőségek behajtására intézkedések
Likviditási gyorsráta: $\frac{\text{Forgóeszközök} - \text{Készletek}}{\text{Rövid lejáratú kötelezettségek}}$				<ul style="list-style-type: none"> - likviditás csökkenési okainak feltárása - intézkedések a likviditás megőrzésére
Pénzeszköz likviditás: $\frac{\text{Pénzeszközök}}{\text{Rövid lejáratú kötelezettségek}}$				<ul style="list-style-type: none"> - pénzeszköz likviditás csökkenési okainak feltárása - intézkedések a likviditás megőrzésére

5. KÖVETKEZTETÉSEK, JAVASLATOK

A 3. és 4. fejezetben bemutatott eredményekre alapozva a **főbb következtetéseimet** a célkitűzéseimnek megfelelően a következők szerint fogalmazom meg.

- **A hatékonyság növelésének gátja** a kis és közepes vállalkozások esetében **az információs és döntés előkészítő rendszer hiánya**, vagy megléte esetén **az abban rejlő lehetőségek nem megfelelő kihasználása**, illetve kihasználatlansága. A vizsgálat eredményei is egyértelműen ezt támasztották alá.
- A kis és közepes vállalkozások **nem rendelkeznek vezetői információs rendszerrel**, a menedzsment információ ellátottsága nem megfelelő színvonalú. A meglévő információkat sem hasznosítják megfelelőképpen, nem helyeznek kiemelt hangsúlyt a tervezésre, illetve a tervek utólagos kiértékelésére, a tényadatokkal történő összehasonlítására, az eltérések okainak feltárására.
- Az élelmiszeripari termelők legfőbb üzemgazdasági hátránya, hogy **alacsony haszonkulccsal kialakított értékesítési árakat sikerül realizálniuk a piacon**. A kérdőíves felmérés eredményei alapján az áremelés csak kis mértékben megvalósítható tényező a hatékonyság növelésére. Az alacsony értékesítési árak kialakulásának **okait** a következőkben látom:
 - A korszerűtlen, nem az egészséges életmód követelményeinek megfelelő, **gyenge minőségű termékek magas aránya** a piacon leszorítja a jó minőségű termékek árait.
 - A **sok kisméretű, szervezetlen termelő jelenléte** a piacon kaotikussá, átláthatatlanná teszi a helyzetet, így a döntéshozatal az árra vonatkozóan információkkal nem megfelelően alátámasztottan történik.
 - **Alacsony fokú az élelmiszeripari termelők piaci szervezettsége**, így nem rendelkeznek megfelelő alkupozícióval a multinacionális kereskedelmi láncokkal szemben.
- Az élelmiszeripari termelés hatékonyságát **a termelési költségek növekedése** kritikus helyzetbe hozhatja. A kérdőíves felmérés és a mélyinterjúk eredménye azt mutatja, hogy az ezen a területen működő vállalkozások különösen ár érzékenyek az

alapanyagok beszerzési árát tekintve. Az élelmiszeripari termelés anyagigényes, ugyanakkor jelentős élők munkája felhasználásra is szükség van, főként a kis és közepes vállalkozások esetében, ahol relatív arányát tekintve alacsonyabb a gépesítettség. Ezért a bérköltség növekedése is kedvezőtlenül befolyásolja a helyzetüket. A kormány minimálbér, illetve a bérekhez kapcsolódó járulékok emelési intézkedései a foglalkoztatási feltételek alapvető módosulásával járhatnak. Hosszabb távon nem várható a termelési költségek csökkenése, így ezen negatív változások az esetlegesen meglévő versenyelőnyök elvesztését, illetve csökkenését is jelenthetik.

- Hasonlóan nehéz helyzetet okozhatnak a **finanszírozási gondok**, amelyek a felmérés értelmében kiemelt helyet foglaltak el a felmerülő problémák körében. A kis és közepes vállalkozások beruházás támogatása igen szűkös, saját források hiányában az eszközállomány még magasabb fokú elavulásához vezethet. A **fejlesztési források**, mind az állami támogatások, mind a hitelek formájában várhatóan erősen **beszűkülnek**.
- Az élelmiszeripari termelést **a mezőgazdaság helyzete is alapvetően befolyásolja**, tekintettel arra, hogy az jelenti az alapanyagbázisát. Az időjárás okozta termésingadozások és minőségváltozások szintén kritikussá tehetik az élelmiszeripari tevékenységet.
- Súlyos gondokat jelent az élelmiszeriparban a **szakképzett munkaerő hiánya** is, derült ki a megkérdezése eredményéből. A minőségi termelés alapvető feltétele a szakképzett munkaerő, ami viszont makro szinten befolyásolható kategória.
- **Alacsony a feldolgozó kapacitások kihasználtsága**, amit a kérdőíves megkérdezés eredménye is igazolt. Ez szintén a hatékonyság csökkenését eredményezi.

A kutatásom eredményeire és az előbbi következtetéseimre alapozva az alábbiak szerint foglalom össze a **javaslataimat**.

- A hatékonyság növelésének feltétele az információval való ellátottság és azok hasznosítása a döntések megalapozására. A kis és közepes élelmiszeripari vállalkozásoknak is megfelelő hangsúlyt kellene fektetnie az ezen a téren mutatkozó hiányosságok csökkentésére, illetve megszüntetésére. Létkérdés a tervezés, az ellenőrzés és az információ ellátás összehangolása, a kontrolling adta lehetőségek maximális kihasználása.
- Az információs bázis alapját jelentő vezetői számviteli információs rendszer kiépítése a kis és közepes élelmiszeripari vállalkozások számára is elérhető lehetőség. (Figyelembe véve a vállalkozás méretét a pénzügyi számviteli rendszerre épülő részletező adatokat is tartalmazó vezetői számviteli rendszer kialakítása javasolható.)
- A hatékonyság fokozása az erőforrások nagyobb határfokú kihasználásával érhető el, illetve a költségekkel történő tudatosabb gazdálkodással.
- A finanszírozási problémák csökkentésére a beruházási támogatások igénybevételevel nyílhat lehetőség.
- A hatékonyság növelésének alapja a minőségi élelmiszerek előállítására irányuló történő váltás. Mindez az élelmiszerbiztonsági rendszerek kiemelt figyelmet érdemlő alkalmazása mellett kell, hogy megvalósuljon.
- Szükségszerű az élelmiszeriparban tevékenykedő vállalkozások szervezettségének fokozása, az ilyen jellegű szervezetek fejlesztése prioritást kell, hogy élvezzen.
- A fogyasztóvédelmi hatóságok hathatós közreműködése elősegítheti a rossz minőségű termékek kiszorítását a piacról, növelve ezzel a fogyasztók bizalmát.
- Az élelmiszeripari kis és középvállalkozások számára a számviteli információs rendszerből nyert adatokon nyugvó hatékonyság elemzés elengedhetetlen. Ezen adatok minden vállalkozás számára rendelkezésre állnak, a belőlük képzett mutatók egyszerű számításokat igényelnek, de rendszeres számbavételük nagymértékben javíthatja hatékonyságukat, hiszen segítenek előre jelezni a várható problémákat, növelve a gyors beavatkozás lehetőségét.

6. AZ ÉRTEKEZÉS FONTOSABB MEGÁLLAPÍTÁSAI, ÚJ ILLETVE ÚJSZERŰ EREDMÉNYEI

1. Az élelmiszeripari vállalkozások hatékonysága függ attól, hogy milyen **információs és döntés előkészítő rendszerrel** rendelkeznek. Ezek megléte, illetve használata lehetővé teszi az erőforrások hatékonyságának folyamatos figyelemmel kísérését, és ezáltal a hatékonyság javítását, növelését. Mindazon tényezők nyomon követése válik biztosítottá, amelyek befolyással vannak a hatékonyságra. A felgyorsult gazdasági környezetben létkérdés a tervezés, az ellenőrzés és az információellátás összehangolása. A kérdőíves vizsgálat eredményeiből **megállapítom**, hogy főként a mikro, kis és középvállalkozások nem élnek a kontrolling adta lehetőségekkel.

A megalapozott döntéshozatalhoz elengedhetetlen, hogy figyelembe vegyék, mind a vállalkozás belső adottságait, mind a külső befolyásoló tényezőket, és a lehetőségek szerint a leghatékonyabban működtessék a vállalkozást. A megalapozott **döntéshozatal információs bázisát a számvitel adja**, azon belül is a vezetői számviteli területet kell olyan módon kialakítani, hogy az segítse a tervezést, az irányítást és az ellenőrzést. A vezetői információs rendszer kialakítása nem kötelező a vállalkozások számára, azt törvény nem írja elő. **Megítélésem szerint** viszont elengedhetetlen a vállalkozások hatékony működtetése szempontjából a jól kiépített vezetői számviteli információs rendszer.

2. Az összehasonlító elemzésekhez összehasonlítható adatokra van szükség, mind térben, mind időben. Ennek a követelménynek a korszerű és egységesen értelmezett, illetve alkalmazott számviteli értékelési eljárások tesznek eleget. Az összehangolt számviteli szabályozást a Nemzetközi Számviteli Standardok alkalmazása biztosítja. Különösen nagy hangsúlyt kap a Standardok alkalmazása a globalizálódó gazdasági környezetben. Ennek megfelelően **következtetésem**, hogy a multinacionális vállalkozások jelenléte megköveteli az egységes számviteli szabályozást a gazdaság valamennyi egységénél.

3. Munkám során megszereztem a hatékonyságot befolyásoló tényezőket az élelmiszeriparban működő vállalkozások megítéléséhez. Ennek kapcsán kitértem a

hozamszámítás kérdéseire. A hozamok számítása során alapvető kérdés, hogy mit vegyünk figyelembe a hatékonysági mutató számítása során. Realizált hozamot, vagy nem realizált hozamot. Az eredményszámítás szintén meghatározza a hatékonysági, jövedelmezőségi mutatók alakulását. Az eredményszámítást bemutattam számviteli és üzemgazdasági megközelítésben is. **Javaslatom szerint az árbevétel és az adózott, illetve adózás előtti eredmény** figyelembe vételével történő elemzés biztosítja leginkább a vállalkozások hatékonyságát, jövedelmezőségét befolyásoló tényezők nyomon követését. Az adózott eredményt az adózási szabályok nagymértékben eltérítik az adózás előtti eredménytől az adóalap korrekciós tételeken keresztül. Ezért az adózás előtti eredmény jobban kifejezi a vállalkozás jövedelemtermelő képességét, de a fejlesztésekre mégis az adózott eredmény biztosíthat belső forrást, ha azt nem veszik ki teljes egészében a tulajdonosok osztalék formájában. Ez viszont az ő döntésük, mérlegelve rövid és hosszú távú céljaikat.

A vertikálisan egymásra épülő tevékenységek esetében a különböző üzletágak hatékonyságának magállapításához, elemzéséhez az egyes üzletágak teljesítményét, termelési értékét meg kell határozni a létrehozott „hozamokat” piaci áron értékelve. Így megállapítható, hogy a termelési folyamatban, mely tevékenység, résztevékenység működik jövedelmezően, esetleg melyek esetében indokolt a kiszervezés.

4. Összeállítottam a megalapozott **vezetői döntést elősegítő modellt**. A modellben javasolt mutatószámok rendszeres időközönként történő nyomon követése lehetővé teszi az operatív beavatkozást a folyamatokba, hogy ezáltal a közép és hosszú távú tervek teljesüljenek.
5. A hozamszámítás mellett kitértem a **ráfordítás számítás** problémáira is. Bemutattam a **lekötött és felhasznált ráfordítások hatékonyság számításra gyakorolt hatására**. Nem mindegy, hogy mit és milyen értéken veszünk figyelembe a számítások során. Az értékelés a számvitel egyik legvitatottabb kérdése, hiszen az értékelés befolyásolja a vállalkozás teljesítményét, a jövedelem és a ráfordítások alakulását, illetve ezeken keresztül a hatékonyságot kifejező mutatók alakulását. **Megállapításom**, hogy a két célnak egyidejűleg megfelelni nem lehet, ezért valamelyik minden esetben prioritást kell, hogy kapjon. Az elemzés

során mindenképpen figyelembe kell venni a lekötött és felhasznált ráfordítások hatékonyságát. Fontos, hogy az idősorok képzése szempontjából, mindig azonos elveken értékelt adatokat vegyenek figyelembe a vállalkozások az elemzés elvégzése során.

6. Az élelmiszeripari vállalkozások közül **a közepes méretű vállalkozások működnek a leghatékonyabban**, illetve ezen vállalkozások tevékenysége tekinthető a hatékonyság szempontjából a legkiegyensúlyozottabbnak.

7. **A hatékonyság fokozása az erőforrások nagyobb hatásfokú kihasználásával, a ráfordítások csökkentésével érhető el**, mert a bevételek növelésére kevés a lehetőség. Az árak emelése korlátozottan érvényesíthető, az olcsó és nagy mennyiségű külföldi áru (Kína, Dél-Amerika) gátat szab a mennyiségi növekedésnek.

8. **Az élelmiszeripar hatékonyságának fő akadálya az innováció és a szakképzett munkaerő hiánya.**

ÖSSZEFOGLALÁS

Magyarországon meghatározó jelentőségű az élelmiszeripar. Az elmúlt időszak gazdasági és politikai változásai jelentős hatást gyakoroltak az élelmiszeriparra is. Súlyát a nemzetgazdaságon belül, ha nem is töretlenül, de őrzi.

Az egyre élesedő piaci verseny, a gazdasági környezet változásai szükségessé teszik az **élelmiszeripar hatékonyságának, versenyképességének vizsgálatát.**

Értekezésemben arra vállalkoztam, hogy elemzést végezzek az élelmiszeripar területén működő vállalkozások hatékonyságának megítélése területén. A vizsgálat eredménye fontos és hasznosítható információkat nyújt további kutatások számára, az élelmiszeripar területén működő vállalkozások, a piac egyéb tényezői és a gazdaságirányítás különböző szintjei számára is.

Célom a dolgozat elkészítése során a magyar élelmiszeripari termelők hatékonyságának, jövedelmezőségének megítélése, az azt befolyásoló tényezők számbavétele és az így nyert eredményekből történő következtetések levonása volt.

Doktori értekezésemben, kutatási célkitűzésemnek megfelelően **áttekintettem a hatékonyság, jövedelmezőség széleskörű irodalmi háttérét**, megvizsgáltam azokat a módszereket, amelyekkel a hatékonyság mérhető.

Elemeztem az élelmiszeripar hatékonyságának, jövedelmezőségeinek nemzetközi szintű és hazai makrogazdasági vonatkozásait. A statisztikai adatok, illetve az azokból készített ábrák segítségével megvilágítottam az élelmiszeripar helyzetét és szerepét hazánkban.

A téma aktualitásához hozzájárul, hogy a gazdasági környezet folyamatos és egyre gyorsuló változása szükségessé teszi a versenyképes élelmiszeripari termékek előállítását, ami csak hatékony gazdálkodás mellett valósítható meg. Ez megalapozott vezetői döntésekkel érhető el.

A jövő sikeres élelmiszeripari vállalkozásai számára létfontosságú annak megismerése, hogy milyen tényezőkkel tehető hatékonyabbá a gazdálkodás és javítható ezáltal a versenyképesség.

Kutatásom anyag és módszertanára vonatkozóan kvalitatív és kvantitatív adatgyűjtést hajtottam végre. Hipotézis vizsgálatot folytattam az élelmiszeripar területén működő vállalkozások hatékonyságával kapcsolatban. A feldolgozás során különböző elemzési és statisztikai módszereket alkalmaztam.

Dolgozatom elemző részének alapja egy 48 kérdésből álló kérdőíves megkérdezés és a lefolytatott mélyinterjúk során kapott válaszok értékelése volt. Ezen kívül vizsgálat alá vontam 128 sütőipari vállalkozást, melyeknek utóbbi 4 éves beszámolójából nyert adatai alapján vizsgáltam néhány hatékonysági mutató időbeli alakulását.

Kutatómunkám során megállapítottam, hogy a vállalkozások hatékonysága függ az információs és döntés előkészítő rendszertől. Fontos az olyan számviteli rendszer kialakítása, amely biztosítja a döntéshozatalhoz az információkat. Az összehasonlító elemzések elvégzéséhez összehangolt számviteli szabályozáson alapuló adatbázisra van szükség. A **döntéshozatal információs bázisát a számvitel adja**, melynek a vezetői számvitel részterületét kell olyan módon kialakítani, hogy az segítse a tervezést, az irányítást és az ellenőrzést. **Véleményem szerint** a jól kiépített vezetői számviteli információs rendszer elengedhetetlen a vállalkozások hatékony működtetése szempontjából.

Az élelmiszeripar területén működő kis és közepes vállalkozások komoly problémája, hogy nem tudják az adódó lehetőségeket kihasználni, nem képesek a lehetőségekre gyorsan reagálni. Mindezt a hatékonyan működő kontrolling rendszer hiánya okozza. A hatékony gazdálkodás feltételezi a kellő volumenű és összetételű, megfelelő részletezettségű információ feldolgozását, a megfelelő időben történő rendelkezésre állását, amely a folyamatba történő beavatkozás alapját képezi.

A versenyképes vállalkozás megteremtéséhez elengedhetetlen a hatékony gazdálkodás.

A vizsgálat során részletesen áttekintettem a hatékonyságot és a jövedelmezőséget befolyásoló tényezőket. Bemutattam a hozamszámítással kapcsolatos ismereteket, az eredményszámítás lehetőségét, azok hatását a hatékonyság vizsgálat során. A vizsgálat során nagy hangsúlyt helyeztem a nemzetközi tendenciák ismertetésére, a nemzetközi számviteli kategóriákon keresztül. A hozam és eredményszámítás mellett kitértem a ráfordítások számításának problémáira is. Ezt követően bemutattam a lekötött és felhasznált termelési tényezőket a hatékonyság számítás szempontjából. Itt is kitértem a nemzetközi tendenciák ismertetésére.

A kérdőíves felmérés eredményeinek értékelése **fontos összefüggésekre világított rá** az élelmiszeripari vállalkozások hatékonyságával kapcsolatban. A számítások eredményei azt mutatják, hogy az élelmiszeripar területén működő vállalkozások alacsony hatékonysággal működnek és az utóbbi időben még visszaesés is tapasztalható. **Az élelmiszeripar hatékonyságának fő akadálya az innováció és a szakképzett munkaerő hiánya.** Az élelmiszeripari vállalkozások közül **a közepes méretű vállalkozások működnek a leghatékonyabban,** illetve az ő tevékenységük tekinthető a hatékonyság szempontjából a legkiegyensúlyozottabbnak.

A hatékonyság fokozása az erőforrások nagyobb hatásfokú kihasználásával, a ráfordítások csökkentésével érhető el.

Vizsgálataim alapján megállapítható, hogy a minőségi élelmiszeripari termelés megfelelő hatékonysággal folytatható, ha a vállalkozások rendelkeznek hosszútávú koncepcióval és képesek kellő gyorsasággal reagálni a változó piaci környezet hatásaira. Ez csak akkor lehetséges, ha rendelkeznek a megfelelő számviteli információs rendszerrel, folyamatosan mérik tevékenységük hatékonyságát és a kapott eredményeket figyelembe is veszik a döntéshozatal során.

SUMMARY

Food industry plays a vital role in Hungarian economy. Recent economic and political changes have had a great impact on it as well. Hungarian food industry keeps up its undiminished importance within national economy despite these recent changes.

Market competition is stronger and stronger and the economic environment is changing continuously, which makes it necessary to **study the efficiency and competitiveness of food industry.**

In my dissertation I carried out an analysis that examines measuring food industrial enterprises' efficiency. The results of my study provide valuable and useful information for further studies and examinations, for food industrial enterprises, for other market actors and for different levels of economic management and leadership.

My goal was to measure Hungarian food industrial enterprises' and entrepreneurs' efficiency and profitability; to explore factor elements that influence efficiency and profitability; and to draw conclusions from the results.

In my university doctoral dissertation, according to my aim, **I studied the whole bibliography of efficiency and profitability** and I examined all the methods with which efficiency can be measured.

I analysed the international and national macro economical relations and connections between the efficiency and profitability of food industry. By using statistics and creating figures of statistical data I managed to present the current role and situation of food industry in Hungary.

It contributes to the actuality of the topic that the continuously and rapidly changing economic environment requires the production of competitive food industrial products, which is only possible with an efficient economic management that cannot be accomplished without established managerial decisions.

It is vital for the successful food industrial enterprises of the future that they learn about factor elements that improve economic efficiency and competitiveness.

For the material requirements and methodology of my study I carried out a qualitative and a quantitative data gathering. I performed a hypothesis analysis on the efficiency of food industrial enterprises. During data processing I applied several statistics and analysis methods.

The basis for my dissertation's analytical part was the evaluation based on a survey consisting of 48 questions and several deep interviews. Apart from this I studied the last 4 years' financial reports in 128 bakeries, which enabled me to draw conclusions, based on some efficiency-indexes, about temporal changes.

During my research I came to the conclusion that the efficiency of enterprises depend on their information and decision-making system. It is crucial to establish an accounting system that provides information for decision-making. In order to be able to perform comparative analysis, a data base based on coordinated accounting regulations is required. **The information base needed for decision-making is provided by accounting**, the managerial accounting field of which needs to be established in a way that it helps planning, supervising and controlling. **In my opinion**, a well developed and structured executive information system is vital for the efficient operation of enterprises.

The serious problem of food industrial small and medium enterprises is that they cannot take advantage of emerging opportunities and they cannot react fast enough. This is caused by the lack of an efficient controlling system. Efficient economic management is based on processing adequate amounts and compositions of information, which is available when it is needed, so that interfering with the manufacturing process on time is possible. Efficient economic management is crucial in order to develop a competitive enterprise.

During the analysis I examined all the factor elements influencing efficiency and profitability. I provided information on calculating yield and the possibilities of calculating incomes and losses and their effects on measuring efficiency. I emphasised

introducing international tendencies through international accounting categories. By measuring yield and incomes (losses) I also took the dilemma of calculating expenses into consideration. I also examined fixed and consumed production factors in the aspect of efficiency taking international tendencies into consideration.

Evaluating the results of my survey **highlighted important correspondences** in relation to the efficiency of food industrial enterprises. Calculation results show that food industrial enterprises operate with low efficiency, there is even a fallback to be observed in recent years. **The main impediment of food industry's efficiency is the lack of innovation and qualified workforce.** Among food industrial enterprises **medium sized enterprises are the most efficient** and their operation is the most balanced.

Increased efficiency can be reached by more effective usage of resources and reduced amounts of expenditures.

According to my study, quality food production can be kept up on adequate efficiency, if the enterprises have long-term conceptions and are able to react fast enough to the effects of a changing market-environment. This is not possible without an acceptable accounting information system, the continuous measurement of operation-efficiency and taking the analysis-results into consideration during decision-making.

IRODALOMJEGYZÉK

1. ABONYINÉ PALOTÁS J. (2007): Az infrastruktúra és a mezőgazdaság. *Gazdálkodás* 2007. (51. évf.) 3. sz. 51-61. p.
2. ADORJÁN CS. – BÁBA Á. – LUKÁCS J. – MIKÁCSÓ É. – RÓTH J. (2002): *Üzemgazdasági számvitel Saldo* Kiadó, Budapest, 348 p.
3. AKI (2008): *Agrárgazdasági Statisztikai Zsebkönyv 2007*. Agrárgazdasági Kutató Intézet és a Központi Statisztikai Hivatal kiadványa, 2008., Budapest, 135 p.
4. ALVINCZ J. – GUBA M. (2003) Beruházás és jövedelemtermelés az ezredforduló mezőgazdaságában. *Gazdálkodás*. 2003. (47. évf.) 1. sz. 40-51. p
5. ALVINCZ J. (2007): A paradigmaváltás szükségességének jelei a mezőgazdaságban. *Gazdálkodás* 2007. (51. évf.) 6. sz. 72-78. p.
6. ANTAL K. – GUBA M. (2005): A külföldi tőke szerepe a mezőgazdaságban. *Gazdálkodás* 2005. (49. évf.) 2. sz. 38-52. p.
7. BALÁZS Á. – BOROS J. – BOSNYÁK J. – GYENGE M. – GYŐRFFI D. – HEGEDŰS I. – KOVÁTS E. – LAKATOS L. – LUKÁCS J. – MADARASINÉ SZIRMAI A. – MATUKOVICS G. – NAGY G. – ORMOS M. – PAVLIK L. – PÁL T. – RÓZSA I. – SZÉKÁCS P-né. – TARDOS Á. – VERESS A. (2006) *Nemzetközi számvitel Tankönyv Az IFRS-ek rendszere*. Magyar Könyvvizsgálói Kamara Oktatási Központ, Budapest, 917 p.
8. BALOGHNÉ GÁSPÁR A. - KOROM E. - MIKLÓSYNÉ ÁCS K. - SIKLÓSI Á. - SIMON SZ. - SZTANÓ I. - VERESS A. (2005): *Pénzügyi számvitel II. A beszámoló összeállítása*. Perfekt Zrt., Budapest, 367 p.
9. BECKER, J. (1991): *Marketingkonzeption Grundlagen des strategischen Marketing-Managements*. Verlag Franz Vahlen, München, 709 p.
10. BÉHM I. (1993) *Vállalkozások megítélésének módszerei*. Novorg Kft., Budapest, 328 p.
11. BIRHER I. - PUCSEK J. - SÁNDOR L-né. - SZTANÓ I. (2006): *A vállalkozások tevékenységének gazdasági elemzése*. Perfekt Kiadó Zrt., Budapest, 526 p.
12. BÍRÓ T.- KRESALEK P. - PUCSEK J. - SZTANÓ I. (2007): *A vállalkozások tevékenységének komplex elemzése*. Perfekt Zrt., Budapest, 263 p.

13. BORBÉLY L. (1990): A magyar vállalatok finanszírozási szerkezetének főbb jellegzetességei. Gazdaságkutató Intézet, Budapest
14. BORDÁNÉ RABÓCZKI M. (1986): Nyereségtervezés és -elemzés - vállalatvezetés. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest, 257 p
15. BORDÁNÉ RABÓCZKI M. (1990): A gazdasági társaságok pénzügyi megítélése. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest, 286 p.
16. BOZSIK N. (2004): Magyarországi agrártermékek versenyképességének vizsgálata. Gazdálkodás 2004. (47. évf.) 9. sz. különkiadása 21-34. p.
17. BUDAY-SÁNTHA A. (2001): Agrárpolitika – Vidékpolitika A magyar agrárgazdaság és az Európai Unió. Dialóg Campus Kiadó, Budapest – Pécs, 463 p.
18. BUDAY-SÁNTHA A. (2004): Az agrár- és vidékfejlesztés lehetőségei, tennivalói. Gazdálkodás 2004. (48. évf.) 1. sz. 61-68. p
19. BURJÁN Á. - SZEBELLÉDI I. - SZTANÓ I-né. - TÓTH J. (2007): Adók és támogatások alapjai. Saldo Zrt., Budapest, 258 p.
20. BUZÁS GY. – NEMESSÁLYI ZS. – PFAU E. - PUPOS T. - SALAMON L. - SOMOGYI S. - SZAKÁL F. - SZÉKELY CS. (2000): Mezőgazdasági üzemtan I. Mezőgazdasági Szaktudás Kiadó, Budapest, 462 p.
21. BUZÁS S. – NOVÁK CS. (2004): A magyar feldolgozóipari vállalkozások nyereségességének meghatározói. Külgazdaság 2004. (48. évf.) 1. sz. 28-41. p.
- BRÜLL M. (1987): Közgazdasági kislexikon. Kossuth Könyvkiadó, Budapest
22. BYARS, L. L. - RUE, L. W. (1984): Human Resource and Personnel Management. Irwin, INC, Homewood, Illinois, 501 p.
23. CARLTON, D. W. – PERLOFF, J. M. (2003): Modern piacelmélet. Panem Könyvkiadó, Budapest, 871 p.
24. CASTLE, E. N. – BECKER, M. H. – NELSON, A. G. (1992): Farmgazdálkodás Farm Business Management. Mezőgazda Kiadó, Budapest, 476 p.
25. CHIKÁN A. (1997): Vállalatgazdaságtan. Aula Kiadó, Budapest, 586 p.
26. CIAA (Confédération des industries agro-alimentaires de l'UE) (2005): Data and trends of the EU food and drink industry 2005. http://www.ciaa.be/documents/brochures/Data_&_Trends_2005.pdf (2009. január 3.)

27. CIAA (Confédération des industries agro-alimentaires de l'UE) (2006): Data and trends of the EU food and drink industry 2006. http://www.ciaa.be/documents/brochures/Data_&_Trends_2006_FINAL.pdf (2009. január 3.)
28. CIAA (Confédération des industries agro-alimentaires de l'UE) (2007): Data and trends of the EU food and drink industry 2007. http://www.ciaa.be/documents/brochures/dataandtrends_2007.pdf (2009. január 3.)
29. CIAA (Confédération des industries agro-alimentaires de l'UE) (2008): Data and trends of the EU food and drink industry 2008. http://www.ciaa.be/documents/brochures/dataandtrends_2008.pdf (2009. február 28.)
30. CSETE L. (2003): Az agrárgazdaság fenntartható fejlesztése Johannesburg után az EU előtt. *Gazdálkodás* 2003. (47. évf.) 1. sz. 13-25. p
31. CSETE L. (2005): Az agrár- és vidékfejlesztés fenntartható rendszere. *Gazdálkodás* 2005. (49. évf.) 2. sz. 3-15. p.
32. DANCS A. L. – MOLNÁR J. (1997): Magyar-angol közgazdasági fogalom- és példatár. Szaktudás Kiadóház Rt., Budapest, 212. p.
33. ELEKES A. – HALMAI P. – UZONYI GY-né. (2007): Az élelmiszerbiztonság közgazdasági hatásai. *Külgazdaság* 2007. (51. évf.) 11-12. sz. 38-59. p.
34. EPSTEIN, B. J. – MIRZA, A. A. (2002): Nemzetközi számviteli standardok. Magyarázatok és alkalmazások. Perfekt Kiadó, Budapest, 1058 p.
35. ERDŐS T. (2003): Fenntartható gazdasági növekedés. Akadémiai Kiadó, Budapest, 518 p.
36. FERTŐ I. – HUBBARD, L. J. (2001): Versenyképesség és komparatív előnyök a magyar gazdaságban. *Közgazdasági szemle*. 2001. (48. évf.) 1. sz. 31-43. p.
37. FERTŐ I. – HUBBARD, L. J. (2005): Az agrárkereskedelem dinamikája – A csatlakozó országok esete. *Közgazdasági szemle*. 2005. (52.évf.) 1.sz. 24-38.p.
38. FERTŐ I. (2005): Dinamikus ágazaton belüli kereskedelem és alkalmazkodási költségek – a magyar élelmiszeripar esete. *Külgazdaság* 2005. (49. évf.) 10. sz. 47-65. p.

39. FERTŐ I. (2008) Piaci szerkezet, megnyilvánuló komparatív előnyök és külkereskedelmi versenyképesség a magyar élelmiszeriparban. *Külgazdaság* 2008. (52. évf.) 3-4. sz. 50-62. p.
40. FRÖHLICH, E. - FRÖHLICH, I. - KLEIBER, C. - LANG, P. - LETTMAYR, C. F. - VOITHOFER, P. - WISOWSKY, G. (2000): *Gewerbe und Handwerk 2000. Perspektiven und Szenarien.* Wirtschaftsförderungsinstitut der Bundeskammer der gewerblichen Wirtschaft - Gruppe Technik und Betriebswirtschaft, Wien, 128 p.
41. GAYLE RAYBURN, L. (1986): *Principles of Cost Accounting.* Irwin, INC Homewood, Illinois, 1016 p.
42. GUBA F. Z. (2001): Transzferek és hatékonyságzavarok az élelmiszertermékpályákon. *Közgazdasági Szemle* (48. évf.) 1. sz. 44-62 p.
43. GUTH L. - KÁPOSZTA J. - KAPRONCZAI I. - LEHOTA J. - MOLNÁR J. - PÉTER B. - PUSKÁS J. - SZÉNAY L. - TÓTH T. - VILLÁNYI L. (2000): *Agrárgazdaságtan.* Mezőgazdasági Szaktudás Kiadó, Budapest, 242 p.
44. HAJDU I-né – LAKNER Z. (1999): *Az élelmiszeripar gazdaságtana.* Mezőgazdasági Szaktudás Kiadó, Budapest, 569 p.
45. HAJDÚ I-né. – LAKNER Z. (2004): A magyar élelmiszeripari vállalkozások innovációs tevékenységének lehetőségei és korlátai. *Gazdálkodás* 2004. (48. évf.) 1. sz. 14-22. p
46. HAMAR J. (2003): A feldolgozóipar versenyképességének főbb tényezői. Többváltozós adatelemzés szochasztikus módszerekkel. *Külgazdaság* 2003. (47. évf.) 3. sz. 40-67. p.
47. HODINA P. – LÁMFALUSI I. (2005): A külföldi tőke szerepe és a gazdálkodás eredményességére gyakorolt hatása az élelmiszeriparban. *Gazdálkodás.* (49. évf.) 5. sz. 11-28. p
48. HORVÁTH É. (1999): *Hatékonyság és más teljesítményvizsgálatok módszerei.* Sajátosságok a vállalkozásoknál. Saldo Kiadó, Budapest, 104 p.
49. HUSTI I. (2002): Gondok és teendők a magyar mezőgazdaság gépesítésében. *Gazdálkodás* 2002. (46. évf.) 5. sz. 26-32. p.
50. HUSTI I. (2003): A minőségirányítási rendszerfejlesztés szintjei a mezőgazdaságban. *Gazdálkodás.* 2003. (47. évf.) 1. sz. 1-11. p

51. IRRGANG, W. (1989): Strategien im vertikalen Marketing. Verlag Franz Vahlen, München, 154 p.
52. JACOBS, O. H. – OESTREICHER, A. (2000): Mérlegelemzés. Kossuth Kiadó, Budapest, 223 p.
53. JOY, O. M. (1983): Introdution to Financial Management. Irwin, INC, Homewood, Illinois, 570 p.
54. JUHÁSZ A. – SERES A. – STAUDER M. (2008): A kisárutermelés lehetséges válaszai az élelmiszer-kereskedelem koncentrációjára. Gazdálkodás 2008. (52. évf.) 2. sz. 177-181. p.
55. JUHÁSZ P. - MOHÁCSI K. (2001): Az EU-csatlakozás hatása a hazai élelmiszeriparra. Közgazdasági Szemle 2001. (48. évf.) 5. sz. 442-456. p.
56. KARSAI J. (2003): A kockázati tőke alkalmazásának lehetőségei és hatása a versenyképességre. Európai Tükör Műhelytanulmányok 93. szám, MEH Európai Integrációs Iroda, Budapest, 107-148. p.
57. KONDOROSINÉ JOBBÁGY K. (1997): Egy vezetői eszköz az élelmiszeripari vállalkozásoknál, Számvitel és könyvvizsgálat, 9. szám, 388-391 p.
58. KOPÁNYI M. (szerk.) (2004): Mikroökonómia. KJK-KERSZÖV Jogi és Üzleti Kiadó, Budapest, 556 p.
59. KOVÁCS G. - UDOVECZ G. (2003): A mezőgazdasági vállalkozások jövedelmezősége az Európai Unióban és Magyarországon. Gazdálkodás 2003. (47. évf.) 3. sz. 1-16 p.
60. KOVÁCS I. – CSITE A. (1999): A posztoszocializmus vége. A magyarországi nagyvállalatok tulajdonosi szerkezete és hatékonysága 1997-ben. Közgazdasági Szemle 1999. (46. évf.) 2. sz. 121-144. p.
61. KOVÁTS E. (szerk.) (2003): Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok. Tordas és Társa Kft., Budapest
62. KOZMA A. - PATAKI L. - TÓTH P. - VÉGHNÉ BÁLINT K. (1999): Számvitel és pénzgazdálkodás. Mezőgazda Kiadó, Budapest, 423 p.
63. KOZMA A. (2001) Vázlatok a számvitel tanulásához 1. kötet., Keletlombard Kft., Debrecen, 109 p.
64. KÖRMENDI L. - KRESALEK P. (2006): A vállalkozások elemzésének módszertani alapjai. Perfekt Zrt., Budapest, 175 p.

65. LADÓ L. (1981): Teljesítmények és ráfordítások. Tervezés, mérés, értékelés. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest, 334 p.
66. LAKNER Z. – HAJDU I-né. – KAJÁRI K. – KASZA GY. – MÁRKUSZ P. – VIZVÁRI B. (2007): Versenyképes élelmiszergazdaság – Élhető vidék (Négy tézis egy lehetséges fejlesztési politika körvonalainak meghatározásához) *Gazdálkodás* 2007. (51. évf.) 4. sz. 1-12. p.
67. LENTNER CS. (2004): A magyar agrárfinanszírozás jellemzői az EU csatlakozás küszöbén. *Gazdálkodás* 2004. (48. évf.) 1. sz. 69-78. p
68. LOSONCZ M. (2003): Az EU-csatlakozás várható hatásai a versenyképesség alakulására. *Európai Tükör Műhelytanulmányok* 93. szám, MEH Európai Integrációs Iroda, Budapest, 41-70. p.
69. LUKÁCS L. (1989): Ipari vállalkozások tevékenységének gazdasági elemzése I. PSzF, Budapest, 324 p.
70. MAGDA S. - HELGERTNÉ SZABÓ I. - LIEBMANN L. - SALAMON L. (1998): Mezőgazdasági üzemek gazdálkodásának alapjai. In: MAGDA S. (szerk.) *Mezőgazdasági vállalkozások szervezése és ökonómiája*. Mezőgazdasági Szaktudás Kiadó, Budapest, 17-60 p.
71. MARSELEK S. – WÖLCZ A. – TÉGLA ZS. (2004): A magyarországi agrárgazdaság vizsgálata. *Gazdálkodás* 2004. (47. évf.) 9. sz. különkiadása 35-45. p.
72. MEYER, D. – SOLT K. (2002) *Makroökonómia*, Aula Kiadó Kft., Budapest, 509 p.
73. MIKLÓSYNÉ ÁCS K. - SIKLÓSI Á. - SIMON SZ. (2006): A mezőgazdasági vállalkozások számviteli sajátosságai. Saldó Zrt., Budapest, 240 p.
74. MIKULA J. (1992): A vezetői számvitel (controlling) kialakításának és működésének kézikönyve. Triorg, Budapest, 306. p.
75. MOLNÁR A. (2002): Élelmiszeripari vállalkozások versenyképessége az uniós csatlakozás tükrében. *Gazdálkodás* 2002. (46. évf.) 5. sz. 46-57. p.
76. MOLNÁR B. – GODA M. (2007): Társas vállalkozások adózási környezete és adóterhelése az élelmiszergazdaságban. *Gazdálkodás* 2007. (51. évf.) 20. sz. különkiadása, 98-115. p.
77. MURAKÖZY L. (2008): Magyarország felemelkedése és hanyatlása. *Közgazdasági Szemle* 2008. (55. évf.) 2. sz. 149-168. p.

78. NAGY F. (2007): Az élelmiszer-gazdaság zavarai. *Gazdálkodás* 2007. (51. évf.) 6. sz. 48-53. p.
79. NAGY I. (2002) Amit a modern számvitelről tudni érdemes I-II. kötet. Auditinfó Kiadó Kft., Budapest, 998 p.
80. NAGY J. (2005): Élelmiszeripari tendenciák. Saját márkák - kategória menedzsment. 58. sz. Műhelytanulmány ISSN 1786-3031., Budapesti Corvinus Egyetem, Vállalatgazdaságtan Intézet, Budapest, 15 p.
81. NAGY Á. (1998): A jövedelmezőség és a külkereskedelem kapcsolata 1996-ban a feldolgozóipari vállalkozások pénzügyi adatai alapján. Kopint-Datorg Rt., Budapest
82. NÁBRÁDI A. (2005): A gazdasági hatékonyság értelmezése napjaink mezőgazdaságában. In: Jávor A. (szerk.): A mezőgazdaság tőkeszükséglete és hatékonysága. Debreceni Egyetem ATC AVK, 23-34. p.
83. NÁBRÁDI A. – PETŐ K. (2007): A különböző szintű hatékonysági mutatók. Debreceni Egyetem ATC AVK, Debrecen.
<http://www.avacongress.net/ava2007/presentations/nkfp1/2.pdf> (2009.05.03.)
84. NÁBRÁDI A. – PETŐ K. (2008.): Efficiency indicators of various levels (partial, complex, social, corporate, regional and macro-economical) „Hagyományok és új kihívások a menedzsmentben; 140 éves a vezetés és szervezés oktatása a debreceni gazdasági felsőoktatásban” Nemzetközi konferencia kiadványa (szerk.: Dienesné – Pakurár), Debrecen, 67-83. p.
85. NEMESSÁLYI ZS. – NEMESSÁLYI Á. (2003): A gazdálkodás hatékonyságának mutatórendszere. *Gazdálkodás* 2003. (XLVII. évf.) 3. sz. 54-60 p.
86. PETŐNÉ VARGA É. - VÁGÓ SZ. (2008): Az élelmiszer-gazdaság külkereskedelme (2008. I – VI. hó). AKI, Budapest 2008. (9. évf.) 9. sz. 24 p.
87. PFAU E. - POSTA L. (2002): Ökonómiai füzetek 6. Vállalatgazdasági alapfogalmak. Debreceni Egyetem. Agrártudományi Centrum. Agrárgazdasági és Vidékfejlesztési Kar. Vállalatgazdaságtani Tanszék, Debrecen, 58 p.
88. PFAU E. (1998) A mezőgazdasági vállalkozások termelési tényezői, erőforrásai. Debreceni Agrártudományi Egyetem. Mezőgazdaságtudományi Kar. Vállalatgazdaságtani Tanszék, Debrecen, 167 p.

89. PODRUZSIK SZ. – KASZA GY. (2008): Az élelmiszer-biztonság szabályozásának közgazdasági vetületei. *Gazdálkodás* 2008. (52. évf.) 1. sz. 26-31. p.
90. PORTER, M. E. (1990): *The competitive advantage of nations*. The Free Press, New York
91. RÁCZ M. (2007): Az egységes belső piac fejlődésének sajátosságai és problémái 2003-2006 között. *Külgazdaság* 2007. (51. évf.) 1-2. sz. 57-77. p
92. SAMUELSON, P. A. - NORDHAUS, W. D. (2002): *Közgazdaságtan*. KJK-Kerszöv, Budapest, 763 p.
93. SZABÓ G. (2001) *Élelmiszer-gazdaságtan*. Debreceni Egyetem Agrártudományi Centrum Mezőgazdaságtudományi Kar Agrárgazdasági és Vidékfejlesztési Intézet, Kaposvár-Debrecen, 204 p.
94. SZABÓ G. G. – BÁRDOS K. (2007): Szerződéses kapcsolatok az élelmiszer-gazdaságban. A tejellátási lánc empirikus kutatása. *Közgazdasági Szemle* 2007. (54. évf.) 5. sz. 459-480. p.
95. SZENTIRMAI A – GERGELY I. (2005): Vertikális integrációk az élelmiszer-gazdaságban. *Gazdálkodás* 2005. (49. évf.) 2. sz. 63-71. p.
96. SZTANÓ I. (1992) *Vállalkozói füzetek* 13. Az éves beszámoló elemzése. Magyar Vállalkozásfejlesztési Alapítvány, Budapest, 44 p.
97. SZTANÓ I. (2007): *A számvitel alapjai*. Perfekt Kiadó Zrt., Budapest, 364 p.
98. SZŰCS I. – FARKASNÉ F. M. (2008.): *Hatékonyság a mezőgazdaságban*. Agroinform Kiadó, Budapest, 2008. 379. p.
99. TAKÁCS I. (2002): A mezőgazdasági egyéni vállalkozások pénzforgalmának vizsgálata. *Gazdálkodás*, XLVI. Évf. 1. sz. 45-53. p.
100. THOMPSON, A. A., Jr. - STRICKLAND, A. J. (1987): *Strategic management. Concepts and Cases*. Business Publications, INC., Plano, Texas, 1054 p.
101. TÓTH A. (2007a): Társadalmi tőke és a közösségi agrármarketing az élelmiszer-gazdaságban. *Gazdálkodás* 2007. (51. évf.) 2. sz. 38-47. p.
102. TÓTH A. (2007b): Társadalmi tőke az élelmiszer-gazdaságban: bizalom, szervezethez és összefogás. *Gazdálkodás* 2007. (51. évf.) 6. sz. 37-44. p.

103. TÖRÖK Á. (2003): Mit mérünk mivel? A versenyképesség értelmezéséről és mérési problémáiról. Európai Tükör Műhelytanulmányok 93. szám, MEH Európai Integrációs Iroda, Budapest, 71-106. p.
104. TÖRÖK Á. (2007): A versenyképesség egyes jogi és szabályozási feltételei Magyarországon. Közgazdasági Szemle 2007. (54. évf.) 12. sz. 1066-1084. p.
105. TRAUTMANN J. - PAPACSEK J. (1999): Mérlegelemzési mutatók. Saldo Kiadó, Budapest, 58 p.
106. UDOVECZ G. (2008): Alkalmazkodási kényszerben a magyar agrárgazdaság. Gazdálkodás 2008. (52. évf.) 1. sz. 4-11. p.
107. UZONYI GY-né. (2007): Élelmiszer-biztonság és –minőség a WTO tükrében. Gazdálkodás 2007. (51. évf.) 5. sz. 84-88. p.
108. VARIAN, H. R. (2005): Mikroökonómia középfokon. Akadémiai Kiadó, Budapest, 745 p.
109. VISZT E. (2003): A versenyképesség alakulása Magyarországon nemzetközi összehasonlításban. Európai Tükör Műhelytanulmányok 93. szám, MEH Európai Integrációs Iroda, Budapest, 5-40. p.
110. WEETMAN, P. (1996): Financial and Management Accounting. Pitman Publishing, London, 871 p.
111. ZALAI E. (2008): Műszaki és gazdasági hatékonyság Koopmans termeléselméletében. Közgazdasági szemle 2008. (55. évf.) 1. sz. 3-24. p.

PUBLIKÁCIÓK AZ ÉRTEKEZÉS TÉMAKÖRÉBEN

Tudományos könyv/tankönyv magyar nyelven	1,66
1. Miklósyné Ács Klára – Siklósi Ágnes – Simon Szilvia: A mezőgazdasági vállalkozások számviteli sajátosságai. Saldo Rt., Budapest, 2006. ISBN 13 978 963 164 6 p. 123-152, 175-187, 195-223.	0,33
2. Siklósi Ágnes – Miklósyné Ács Klára – Sztanó Imre: Könyvvezetési ismeretek. Saldo Rt., Budapest, 2007. ISBN 978 963 638 218 6 p. 7-116.	0,33
3. Siklósi Ágnes – Sztanó Imre – Sztanó Imréné – Veress Attila: A számvitel időszerű kérdései 2007. Perfekt Rt., Budapest, 2007. ISBN 978-963-394-715-9 p. 49-116.	0,25
4. Siklósi Ágnes – Paróczai Péterné – Sztanó Imre – Sztanó Imréné: A számvitel időszerű kérdései 2008. Perfekt Zrt., Budapest, 2008. ISBN 978-963-394-741-8 p. 115-273.	0,25
5. Siklósi Ágnes – Veress Attila: Gazdasági események kontírozása A-tól Z-ig. Saldo Zrt., Budapest, 2008. ISBN 978 963 638 265 0 p. 9-67, 219-274, 285-318, 324-342.	0,5
Tudományos könyv/tankönyvrészlet magyar nyelven	1,05
1. Siklósi Ágnes : Gazdasági események elszámolása. (4. fejezet) In: Kontírozás A-tól Z-ig szakkönyv. (Szerk.: Romsics Anikó) Verlag Dashöfer Szakkiadó, Budapest 1998. ISBN 963 85279 86	0,15
2. Siklósi Ágnes : Gazdasági események. (2., 4. fejezet) In: Könyvelési ABC. (Szerk.: Sztanó Imre) Verlag Dashöfer Szakkiadó, Budapest, 2001. ISBN 963 931 318 1	0,15
3. Siklósi Ágnes : Gazdasági események elszámolása. (2.7., 2.11., 2.22., 5., 12. fejezet) In: Számviteli törvény alkalmazása. (Szerk.: Sztanó Imre) Verlag Dashöfer Szakkiadó, Budapest, 2001. ISBN 963 931 310 6	0,15
4. Korom Erik – Madarasiné Szirmai Andrea - Miklósyné Ács Klára – Reizingerné Ducsay Anita – Romsics Anikó - Siklósi Ágnes - Simon Szilvia: Vállalkozói Könyvvitel II. Perfekt Kiadó Rt., Budapest, 2003., 2005., 2007., 2008., 2009. ISBN 963 394 620 4 p. 133-146.	0,15
5. Baracskainé Boór Judit - Korom Erik – Miklósyné Ács Klára – Reizingerné Ducsay Anita - Romsics Anikó - Siklósi Ágnes - Simon Szilvia – Szirmai Andrea – Sztanó Imre: Pénzügyi számvitel. Perfekt Kiadó Rt., Budapest, 2003. ISBN 963 394 525 9 p. 37-126.	0,15
6. Korom Erik – Madarasiné Szirmai Andrea - Miklósyné Ács Klára – Molnár Csaba - Siklósi Ágnes - Simon Szilvia – Sztanó Imre – Sztanó Imréné: A számvitel időszerű kérdései. Perfekt Rt., Budapest, 2003. ISBN 963 394 508 9 p. 40-49. old.	0,15
7. Baloghné Gáspár Anikó – Korom Erik – Miklósyné Ács Klára - Siklósi Ágnes - Simon Szilvia – Dr. Sztanó Imre – Veress Attila: Pénzügyi számvitel II. – A beszámoló összeállítása. Perfekt Rt., Budapest, 2006. ISBN 963 394 631 X p. 230-265, 360-367.	0,15

Intézeti kiadványrészlet idegen nyelven	0,4
1. Siklósi Ágnes: Several special issues of the evaluation of securities representing credit relation. In: Híd kelet és nyugat között (Szerk.: Dr. Majoros Pál) BGF Tudományos évkönyv, Budapest, 2003. ISSN 1558-8401 p. 237-247.	0,1
2. Siklósi Ágnes: The importance of efficiency studies in food industrie (Szerk.: Dr. Radványi tamás) BGF Tudományos évkönyv, Budapest, megjelenés alatt, várható megjelenés 2009. május	0,1
3. Siklósi Ágnes: A Few Questions about Efficiency in Food Industry. Debreceni Egyetem Agrártudományi Közlemények Acta Agraria Debreceniensis, Debrecen, várható megjelenés 2009. július	0,2
Intézeti kiadványrészlet magyar nyelven angol nyelvű összefoglalóval	0,05
1. Siklósi Ágnes: A hatékonyság elemzésének néhány kérdése a magyar agrárgazdaságban, különös tekintettel az EU csatlakozásra. In: EU Working Papers (Szerk.: Dr. Majoros Pál) BGF Tudományos folyóirat, ISSN 1418-6241, Budapest, 2004. p. 89-94.	0,05
Magyar nyelvű folyóirat idegen nyelvű összefoglaló nélkül	0,6
1. Siklósi Ágnes – Veress Attila: Az immateriális javak és tárgyi eszközök értékelésének néhány kérdése az IAS 36 és a hazai szabályozás alapján. HVG-ORAC Lap-és Könyvkiadó Kft., Budapest, SzámAdó XIV. évfolyam, 11. szám 2005. november p. 3-10.	0,05
2. Siklósi Ágnes – Veress Attila: Az immateriális javak és tárgyi eszközök értékelésének néhány kérdése az IAS 36 és a hazai szabályozás alapján II. HVG-ORAC Lap-és Könyvkiadó Kft., Budapest, SzámAdó XIV. évfolyam, 12. szám 2005. december p. 3-12.	0,05
3. Siklósi Ágnes: Az élelmiszeripar és a mezőgazdaság hatékonyságának mérése és a számvitel. (I.) HVG-ORAC Lap-és Könyvkiadó Kft., Budapest, SzámAdó XVIII. évfolyam, 2. szám 2009. február p. 3-6.	0,1
4. Siklósi Ágnes: Az élelmiszeripar és a mezőgazdaság hatékonyságának mérése és a számvitel. (II.) HVG-ORAC Lap-és Könyvkiadó Kft., Budapest, SzámAdó XVIII. évfolyam, 3. szám 2009. március p. 3-8.	0,1
5. Siklósi Ágnes: Az eredményszámítás néhány kérdése az élelmiszeriparban és a mezőgazdaságban. Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat, Budapest, megjelenés alatt	0,1
6. Siklósi Ágnes: „Az élelmiszeripar és a hatékonyság”. Gazdálkodás, Budapest, megjelenés alatt	0,2
Magyar nyelven megjelent előadás idegen nyelvű összefoglalóval	0,1
1. Siklósi Ágnes: A hatékonyság vizsgálatának szerepe az élelmiszeriparban. MTA VEAB Közgazdaságtudományi Munkabizottsága és a Pannon Egyetem Számvitel és Controlling Tanszéke által közösen szervezett tudományos ülése kiadványa, Veszprém, megjelenés alatt	0,1
Összesen:	3,86

ÁBRÁK JEGYZÉKE

1. *ábra* Az éves beszámoló részei
2. *ábra* Az Európai Unió élelmiszeriparának exportja a főbb ágazatok szerinti megoszlás arányában 2007-ben (%-ban)
3. *ábra* Az élelmiszeriparban foglalkoztatottak létszáma
4. *ábra* A bruttó kibocsátás alakulása az agrárgazdaságban és annak ágazataiban (milliárd Ft-ban)
5. *ábra* A hozzáadott érték alakulása az agrárgazdaságban és annak ágazataiban (milliárd Ft-ban)
6. *ábra* A beruházások teljesítményértéke ágazatok szerint
Összes beruházás folyó áron, millió Ft-ban 2007-ben
7. *ábra* A vállalkozás gazdasági elemzésének struktúrája
8. *ábra* A hozamkategóriák rendszere
9. *ábra* Az eredmény meghatározás rendszere
10. *ábra* Az eredménykategóriák
11. *ábra* A ráfordítások rendszere
12. *ábra* A jövedelem alakulása
13. *ábra* A megtérülési érték meghatározásának alapvető lépései egy általános eszköz esetében
14. *ábra* A vállalkozási tevékenység folyamata
15. *ábra* Saját tőke arányos nyereség ROE átlagának változása a vizsgált minta alapján
16. *ábra* Saját tőke arányos nyereség ROE alakulása az adózott eredmény függvényében a vizsgált minta alapján 2007-ben
17. *ábra* Árbevétel arányos nyereség ROS átlagának változása a vizsgált minta alapján
18. *ábra* Árbevétel arányos nyereség ROS alakulása az adózott eredmény függvényében a vizsgált minta alapján 2007-ben

19. *ábra* Eszközarányos eredmény ROA átlagának változása a vizsgált minta alapján
20. *ábra* Eszközarányos eredmény (ROA) alakulása az adózott eredmény függvényében a vizsgált minta alapján 2007-ben
21. *ábra* Eszközarányos árbevétel átlagának változása a vizsgált minta alapján
22. *ábra* Eszközarányos árbevétel alakulása az adózott eredmény függvényében a vizsgált minta alapján 2007-ben
23. *ábra* Jegyzett tőke arányos nyereség átlagának változása a vizsgált minta alapján
24. *ábra* Jegyzett tőke arányos nyereség alakulása az adózott eredmény függvényében a vizsgált minta alapján 2007-ben
25. *ábra* Saját tőke arányos nyereség ROE átlagának változása a vizsgált minta alapján az árbevétellel jellemzett vállalatnagyság szerinti bontásban
26. *ábra* Eszközarányos eredmény ROA átlagának változása a vizsgált minta alapján az árbevétellel jellemzett vállalatnagyság szerinti bontásban
27. *ábra* Eszközarányos árbevétel átlagának változása a vizsgált minta alapján az árbevétellel jellemzett vállalatnagyság szerinti bontásban
28. *ábra* Jegyzett tőke arányos nyereség átlagának változása a vizsgált minta alapján az árbevétellel jellemzett vállalatnagyság szerinti bontásban
29. *ábra* Árbevétel arányos eredmény ROS átlagának változása a vizsgált minta alapján az árbevétellel jellemzett vállalatnagyság szerinti bontásban
30. *ábra* A vagyoni helyzet elemzésének mutatószám rendszere 1.
31. *ábra* A vagyoni helyzet elemzésének mutatószám rendszere 2.
32. *ábra* A pénzügyi helyzet elemzésének mutatószám rendszere
33. *ábra* A jövedelmezőségi helyzet elemzésének mutatószám rendszere
34. *ábra* A hatékonyság elemzésének mutatószám rendszere
35. *ábra* Hozammutatók alakulása a modell vállalkozásnál 2003-2007 között
36. *ábra* Költségmutatók alakulása a modell vállalkozásnál 2003-2007 között

TÁBLÁZATOK JEGYZÉKE

- 1. sz. táblázat* Az Európai Unió élelmiszeripara számokban 2002-2007 között
- 2. sz. táblázat* Az Európai Unió egyes tagállamainak élelmiszeripari adatai 2004-2007 között
- 3. sz. táblázat* Az Európai Unió élelmiszeripari termékeinek kereskedelmi adatai 2003-2007 között (milliárd EUR)
- 4. sz. táblázat* Az élelmiszeripar világszerte 2007-ben
- 5. sz. táblázat* Az élelmiszeripar hatékonysága világszerte 2006-ban
- 6. sz. táblázat* A 15 legnagyobb élelmiszeripari exportőr és importőr 2007-ben, részesedésük aránya a világ teljes exportjából, illetve importjából
- 7. sz. táblázat* A vizsgálatba bevont vállalkozások megoszlása a foglalkoztatottak létszáma és a fő tevékenységük szerint 2008-ban
- 8. sz. táblázat* A vizsgálatba bevont vállalkozások megoszlása az éves nettó árbevétel és a fő tevékenységük szerint 2008-ban
- 9. sz. táblázat* A vizsgálatba bevont vállalkozások megoszlása az éves nettó árbevétel és a menedzsment információ ellátottságának szükségessége szerint 2008-ban
- 10. sz. táblázat* A vizsgálatba bevont vállalkozások megoszlása a foglalkoztatottak létszáma és a menedzsment információ ellátottságának szükségessége szerint 2008-ban
- 11. sz. táblázat* A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál a hatékonyságról nyert információk szükségessége és az információ igénylés gyakorisága 2008-ban
- 12. sz. táblázat* A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál a vezetői információs rendszer, vagy kontrolling rendszer megléte a foglalkoztatottak létszámának függvényében 2008-ban
- 13. sz. táblázat* A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál a vezetői információs rendszer, vagy kontrolling rendszer megléte az árbevétel függvényében 2008-ban

14. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál az információ ellátottság a foglalkoztatottak létszámának függvényében 2008-ban
15. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál az információ hasznosításának szintje a foglalkoztatottak létszámának függvényében 2008-ban
16. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál az információ hasznosításának szintje és az információ ellátottság mértékének összefüggései 2008-ban
17. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál az információ hasznosításának szintje és az információ ellátottság szükségessége 2008-ban
18. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál a tervezési tevékenység megléte és az információs rendszer kiépítettsége 2008-ban
19. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál a foglalkoztatottak száma és a tervezési tevékenység összefüggései 2008-ban
20. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál a tervekben megfogalmazott célok túlteljesítésében való érdekeltség a foglalkoztatottak létszámának függvényében 2008-ban
21. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál a költségcsökkentésben való érdekeltség a foglalkoztatottak létszámának függvényében 2008-ban
22. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál az előállított élelmiszeripari termékek minősége 2008-ban
23. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál az előállított élelmiszeripari termékek ára 2008-ban
24. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozások menedzsmentjének szakmai továbbképzése 2008-ban
25. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozások menedzsmentjének szakmai továbbképzésének gyakorisága 2008-ban
26. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozások várakozása a hatékonyság tekintetében 2008-ban
27. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozások várakozása a termelési tevékenység tekintetében 2008-ban
28. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozások munkaerő kihasználtsága a belföldi rendelésállomány függvényében 2008-ban

29. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozások erőforrás kihasználtsága a belföldi rendelésállomány függvényében 2008-ban
30. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozások munkaerő kihasználtsága az export rendelésállomány függvényében 2008-ban
31. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozások erőforrás kihasználtsága az export rendelésállomány függvényében 2008-ban
32. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozások munkaerő kihasználtsága az alkalmazotti létszámváltozás függvényében 2008-ban
33. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozások hatékonyság megítélése tevékenységek szerinti bontásban 2008-ban
34. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozások termelési tevékenységének hatékonyságváltozása megítélése 2008-ban az előző évhez képest
35. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozások hatékonyság megítélése a foglalkoztatottak létszáma függvényében 2008-ban
36. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozások termelési tevékenységének hatékonyságváltozása megítélése 2008-ban az előző évhez képest a foglalkoztatottak létszáma függvényében
37. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozások termelési költségeinek és belföldi értékesítési árainak alakulása 2008-ban
38. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozások belföldi értékesítési árainak alakulása 2008-ban a termékek minősége szempontjából
39. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozások belföldi értékesítési árainak alakulása 2008-ban a termékek ármegítélése szempontjából
40. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozások termelési költségeinek alakulása 2008-ban az erőforrások kihasználtsága viszonyában
41. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozások termelési költségeinek alakulása 2008-ban a munkaerő kihasználtsága viszonyában
42. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozások kapacitásának alakulása 2008-ban, a következő évben várható értékesítési volumenhez viszonyítva
43. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál az alkalmazotti létszám várható alakulása 2008 után az értékesítési volumen alakulása függvényében
44. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál a kapacitások 2008. évet követő várható alakulásának és szerkezetének összefüggései

45. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozások beruházási tevékenysége és az eszközkihasználtság összefüggései 2008-ban
46. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozások beruházási tevékenysége a foglalkoztatottak létszáma függvényében 2008-ban
47. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál beruházási tevékenysége a főtevékenység függvényében 2008-ban
48. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál az alapanyag és félkésztermék szint 2008-ban a beszerzések várható alakulásához viszonyítva
49. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozások felkészültsége a környezetvédelmi előírások teljesítésére 2008-ban
50. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál a környezetvédelmi követelmények teljesítésének költségvonzata 2008-ban
51. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál a csomagolóanyagok újrahasznosítása 2008-ban
52. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozások saját megítélése szerint az egészséges életmód követelményeinek megfelelően korszerűsítésre szoruló termékek aránya és a termékek minőségének összefüggései 2008-ban
53. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozások felkészültsége a környezetvédelmi előírások teljesítésére az éves nettó árbevétel függvényében 2008-ban
54. sz. táblázat A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál a foglalkoztatottak létszáma függvényében a csomagolóanyagok újrahasznosítása 2008-ban
55. sz. táblázat Az eszközök és források összetétele a modell vállalkozásnál 2003-2007 között
56. sz. táblázat A saját tőke növekedési mutató a modell vállalkozásnál 2003-2007 között
57. sz. táblázat A tárgyi eszközök fedezettsége mutató a modell vállalkozásnál 2003-2007 között
58. sz. táblázat Az eladósodottság foka mutató a modell vállalkozásnál 2003-2007 között
59. sz. táblázat A hitel fedezettségi mutató a modell vállalkozásnál 2003-2007 között
60. sz. táblázat A likviditási mutató a modell vállalkozásnál 2003-2007 között
61. sz. táblázat A likviditási gyorsráta a modell vállalkozásnál 2003-2007 között

62. sz. táblázat A dinamikus likviditás a modell vállalkozásnál 2003-2007 között
63. sz. táblázat A bruttó jövedelmezőség a modell vállalkozásnál 2003-2007 között
64. sz. táblázat Az árbevétel- (bevétel-) arányos jövedelmezőség mutató a modell vállalkozásnál 2003-2007 között
65. sz. táblázat A tőkearányos adózott eredmény (ROE) mutató a modell vállalkozásnál 2003-2007 között
66. sz. táblázat Az élőmunka ráfordítás arányos jövedelmezőség mutató a modell vállalkozásnál 2003-2007 között
67. sz. táblázat Az eszközarányos jövedelmezőségi (ROE) mutató a modell vállalkozásnál 2004-2007 között
68. sz. táblázat A ROI mutató a modell vállalkozásnál 2003-2007 között
69. sz. táblázat Hozammutatók alakulása a modell vállalkozásnál 2003-2007 között
70. sz. táblázat Az 1 főre jutó bruttó termelési érték mutató a modell vállalkozásnál 2003-2007 között
71. sz. táblázat A bérhatékonyság mutató a modell vállalkozásnál 2003-2007 között
72. sz. táblázat A tőkehatékonysági mutató a modell vállalkozásnál 2003-2007 között
73. sz. táblázat A komplex hatékonysági mutató a modell vállalkozásnál 2003-2007 között
74. sz. táblázat Az eszköz hatékonysági parciális mutató a modell vállalkozásnál 2003-2007 között
75. sz. táblázat Az élőmunka hatékonysági parciális mutató a modell vállalkozásnál 2003-2007 között
76. sz. táblázat A bérhatékonysági parciális mutatók a modell vállalkozásnál 2003-2007 között
77. sz. táblázat A vezetői döntést megalapozó javasolt mutatószámok rendszere

MELLÉKLETEK

1. számú melléklet

KÉRDŐÍV

AZ ÉLELMISZERIPARI VÁLLALKOZÁSOK MENEDZSEREINEK
MEGKÉRDEZÉSÉHEZ
a hatékonyság vizsgálata témakörében
2008.

1. A vállalkozás neve:

2. A vállalkozás címe:

3. A vállalkozás fő tevékenységei:

TEÁOR	Tevékenység megnevezése	Árbevételből való részesedése %

4. A tulajdonosi összetétel:

a) Csak magyar érdekeltségű

b) Külföldi érdekeltséggel működő

Százalékos mértéke:%

5. Foglalkoztatottak létszáma:

a) 10 fő vagy annál kevesebb

b) 11 és 50 fő között

c) 51 és 250 fő között

d) 251 fő vagy annál több

6. Éves nettó árbevétel:

a) 50 millió forintnál kevesebb

b) 50 és 250 millió forint között

c) 250 és 1.000 millió forint között

d) 1.000 millió forint felett

7. Az export aránya az értékesítésben az elmúlt évben (%):

a) nincs

b) 0-10

c) 11-20

d) 21-30

e) 31-40

f) 41-50

g) 51-70

h) 71-90

i) 91-

8. Mennyiben tartja fontosnak, hogy rendszeresen információt kapjon a saját tevékenységi területe hatékonyságáról?

- a) Elengedhetetlenül fontos
- b) Fontos
- c) Nem jelentős
- d) Nincs rá szükség

9. Milyen időközönként igényli az információt?

- a) Hetente
- b) Havonta
- c) Negyedévente
- d) Félévente
- e) Más:

10. A vállalkozásnál folyik-e tervezés?

- a) Igen
- b) Nem

11. Ha igen, akkor az mely szinteken történik?

- a) Stratégiai terv (5 éves terv)
- b) Taktikai terv (1 évre előre vonatkozó terv)
- c) Operatív terv

12. Mennyiben érdekelt abban, hogy a tervben meghatározott célokat túlteljesítse?

- a) teljes mértékben
- b) részben
- e) nem

13. Érdekelt-e abban, hogy a termelési feladatokat kisebb költséggel oldják meg?

- a) igen
- b) nem

14. Működik a vállalkozásánál valamilyen vezetői információs rendszer, vagy kontrolling rendszer?

- a) igen
- b) nem

15. Hozzájut-e minden információhoz a számviteli vagy kontrolling osztálytól, vagy az ezen a területen dolgozó szakembertől, ami szükséges a munkájához, a döntéshozatalhoz?

- a) minden esetben
- b) esetenként
- c) általában
- d) ritkán
- e) nem

16. Hasznosít-e minden információt, amelyet rendszeresen kap a számviteli vagy kontrolling osztályról, vagy az ezen a területen dolgozó szakembertől?

- a) minden esetben
- b) esetenként

- c) általában
- d) ritkán
- e) nem

17. Milyen az Önök által előállított termékek megítélése a piacon egy 5 fokozatú skálán a minőség szempontjából (5 = kiváló minőség, 1 = gyenge minőség)?

- a) 5
- b) 4
- c) 3
- d) 2
- e) 1

18. Milyen az Önök által előállított termék megítélése a piacon egy 5 fokozatú skálán az ár szempontjából (5 = nagyon drága, 1 = nagyon olcsó)?

- a) 5
- b) 4
- c) 3
- d) 2
- e) 1

19. Részt vesz Ön valamilyen szakmai továbbképzésben?

- a) rendszeresen
- b) szükség szerint
- c) esetenként
- d) nem

20. Milyen rendszerességgel vesz részt szakmai továbbképzésen?

- a) Havonta
- b) Félévente
- c) Évente
- d) Két évente
- e) Más:

21. Mi az Ön beosztása?

- a) Felső vezető
- b) Divízió vezető
- c) Közép szintű vezető
- d) Egyéb:

22. Mi a véleménye Vállalkozása jelenlegi hatékonyságának helyzetéről?

- a) Nagyon jó
- b) Jó
- c) Közepes
- d) Rossz
- e) Nagyon rossz

23. Milyen volt Vállalkozása termelési tevékenységének hatékonysága ebben az évben az előző évhez viszonyítva?

- a) Javuló
- b) Változatlan

- c) Enyhén gyengülő
- d) Nagyon csökkenő

24. Milyen Vállalkozása belföldi rendelésállománya, illetve termékei iránti kereslet jelenleg?

- a) Magas
- b) Közepes
- c) Alacsony
- d) Nagyon alacsony

25. Milyen Vállalkozása exportjának rendelésállománya, illetve termékei iránti kereslet jelenleg?

- a) Magas
- b) Közepes
- c) Alacsony
- d) Nagyon alacsony
- e) Nincs

26. Mekkora Vállalkozása meghatározó erőforrásainak (gépi eszközellátottság) kihasználtsága százalékban?

- a) 0 – 50 %
- b) 51 – 60 %
- c) 61 – 70 %
- d) 71 – 80 %
- e) 81 – 90 %
- f) 91 – 100 %

27. Mekkora Vállalkozása munkaerő kihasználtsága százalékban?

- a) 0 – 50 %
- b) 51 – 60 %
- c) 61 – 70 %
- d) 71 – 80 %
- e) 81 – 90 %
- f) 91 – 100 %

28. Hogyan változott Vállalkozásánál az alkalmazottak létszáma az elmúlt évben?

- a) Növekedett
- b) Nem változott
- c) Csökkent

29. Hogyan változtak Vállalkozása belföldi értékesítési árai az elmúlt évben?

- a) Nem változtak
- b) Csökkentek
- c) Növekedtek, 0-2 százalékkal
- d) Növekedtek, 2-4 százalékkal
- e) Növekedtek, 4-6 százalékkal
- f) Növekedtek, 6-8 százalékkal
- g) Növekedtek, 8-10 százalékkal
- h) Növekedtek, 10 százaléknál nagyobb mértékben

30. Hogyan alakultak Vállalkozása termelési költségei az elmúlt évben?

- a) Nem változtak
- b) Csökkentek
- c) Növekedtek, 0-2 százalékkal
- d) Növekedtek, 2-4 százalékkal
- e) Növekedtek, 4-6 százalékkal
- f) Növekedtek, 6-8 százalékkal
- g) Növekedtek, 8-10 százalékkal
- h) Növekedtek, 10 százaléknál nagyobb mértékben

31. Mely területen volt jelentősebb mértékű költségnövekedés? (Több is megjelölhető!)

- a) alapanyag
- b) energia felhasználás
- c) bérköltség
- d) bérjárulékok
- e) Más:

32. Milyenek tartja Vállalkozása jelenlegi alapanyag- és félkésztermék készletszintjét?

- a) magas
- b) megfelelő
- c) alacsony
- d) nincs készlet

33. Milyenek tartja Cégének jelenlegi késztermék-készletszintjét?

- a) magas
- b) megfelelő
- c) alacsony
- d) nincs készlet

34. Várhatóan hogyan változik Cége helyzete a hatékonyság szempontjából a jelenlegihez képest a következő évben?

- a) javul
- b) nem változik
- c) romlik

35. Várhatóan hogyan változik Cége termelési tevékenysége a következő évben?

- a) élénkül
- b) nem változik
- c) lanyhul

36. Előreláthatólag hogyan alakul Cége értékesítésének volumene a következő évben?

- a) növekszik
- b) nem változik
- c) csökken

37. Milyenek ítéli Cége kapacitásait mennyiségileg a következő évben várható rendelésekhez képest?

- a) nagyon nagy
- b) marad némi kihasználatlan kapacitás
- c) éppen elegendő
- d) kevés lesz

38. Milyennek ítéli Cége kapacitásait szerkezetileg a következő évben várható rendelkezésekhez képest?

- a) túl korszerű
- b) megfelelő
- c) korszerűtlen

39. Várhatóan hogyan alakul vállalkozásánál a beszerzések volumene a következő év során?

- a) növekszik
- b) nem változik
- c) csökken
- d) nem lesz

40. Várhatóan hogyan fog alakulni vállalkozásánál az alkalmazottak létszáma a következő évben?

- a) növekszik
- b) nem változik
- c) csökken

41. Várakozása szerint hogyan alakulnak Cége értékesítési árai a következő évben?

- a) emelkednek, éspedig: 1-3 százalékkal
- b) emelkednek, éspedig: 4-7 százalékkal
- c) emelkednek, éspedig: 8-10 százalékkal
- f) emelkednek, éspedig: 10 százaléknál nagyobb mértékben
- g) nem változnak
- h) csökkennek

42. Cége termelését milyen tényezők akadályozzák leginkább? (Több válasz lehetséges!)

- a) nincs számottevő akadály
- b) belföldi kereslethiány
- c) külföldi kereslethiány
- d) kompetitív import
- e) munkaerőhiány
- f) szakképzett munkaerő hiánya
- g) finanszírozási problémák
- h) kapacitáshiány
- i) hazai anyagok és alkatrészek hiánya
- j) import anyagok és alkatrészek hiánya
- k) gazdasági környezet bizonytalansága
- l) nem világos gazdasági rendeletek
- m) egyéb, mégpedig:

43. Cége valósít-e meg építési vagy gépberuházást a következő időszakban?

- a) igen, építési beruházást
- b) igen, gépberuházást
- c) igen, mindkettőt
- b) nem

44. Cége mennyiben felkészült a hazai és EU-s környezetvédelmi előírások teljesítésére?

- a) teljes mértékben
- b) közepesen
- c) kevésbé
- d) egyáltalán nem

45. Véleménye szerint okoz-e cégének jelentős költség növekedést a környezetvédelmi követelmények teljesítése?

- a) nagymértékű költségnövekedést
- b) közepes költségnövekedést
- c) alacsony költségnövekedést
- d) nagyon alacsony költségnövekedést
- e) nem okoz

46. Cégénél megoldott a csomagoló anyagok újrahasznosítása?

- a) teljes mértékben
- b) részben
- c) nem

47. Cége termék struktúrája mennyiben szolgálja az egészséges életmód elterjesztésével kapcsolatos követelményeket?

- a) maximálisan
- b) döntően megfelelő a termékstruktúra
- c) megfelelő
- d) nem megfelelő

48. Termékeik hány százalékát kell korszerűsíteni véleménye szerint az egészséges életmód követelményeinek megfelelően?

- a) nem kell semmit
- b) a termékek 1-20 %-át
- c) a termékek 21-40 %-át
- d) a termékek 41-60 %-át
- e) a termékek 61-80 %-át
- f) a termékek 81-100 %-át

2. számú melléklet

A modell vállalkozás mérlegei 2004-2007 között

	2003	2004	2005	2006	2007
Befektetett eszközök	205543	191220	192570	182291	191727
Immateriális javak	3231	2127	959	2586	2346
Tárgyi eszközök	202202	188983	191451	179545	189221
Befektetett pénzügyi eszközök	110	110	160	160	160
Forgóeszközök	144072	133210	127549	140490	121058
Készletek	18162	10455	10748	12967	11531
Követelések	83626	84525	89392	90273	97358
Értékpapírok	0	0	0	0	0
Pénzeszközök	42284	38230	27409	37250	12169
Aktív időbeli elhatárolások	2520	763	999	1306	324
Eszközök összesen	352135	325193	321118	324087	313109
Saját tőke	217129	221872	222934	224478	219539
<i>Jegyzett tőke</i>	152400	152400	152400	152400	152400
ebből: visszavásárolt					
<i>Jegyzett, de be nem fizetett tőke</i>					
<i>Tőketartalék</i>	16509	16509	16509	17609	17609
<i>Eredménytartalék</i>	39695	42671	48519	48194	49738
<i>Lekötött tartalék</i>	6657	5549	4443	4731	10431
<i>Értékelési tartalék</i>	0	0	0	0	0
MSZE	1868	4743	1063	1544	-10639
Céltartalékok	0	0	0	0	0
Kötelezettségek	110088	89220	82005	84436	75046
<i>Hátrasorolt kötelezettségek</i>	0	0	0	0	0
<i>Hosszú lejáratú kötelezettségek</i>	2831	2241	1875	1974	0
<i>Rövid lejáratú kötelezettségek</i>	107257	86979	80130	82462	75046
Passzív időbeli elhatárolások	24918	14101	16179	15173	18524
Források összesen	352135	325193	321118	324087	313109

A modell vállalkozás eredménykimutatásai, költségnem és létszám adatai 2003-2007 között

	2003	2004	2005	2006	2007
<i>Értékesítés nettó árbevétele</i>	881461	819657	753282	759008	831139
Értékesítés elszámolt közvetlen önköltsége	392829	369276	333473	343272	378978
Eladott áruk beszerzési értéke	24382	20666	18382	19745	21463
Eladott (közvetített) szolgáltatások értéke	161	166	160	140	146
<i>Értékesítés közvetlen költségei</i>	417372	390109	352015	363157	400587
Értékesítés bruttó eredménye	464089	429548	401267	395851	430552
Értékesítési, forgalmazási költségek	132226	112042	117613	116046	162481
Igazgatási költségek	80272	77202	72469	69148	71267
Egyéb általános költségek	185755	158142	150423	148369	152321
<i>Értékesítés közvetett költségei</i>	398253	347386	340505	333563	386069
<i>Egyéb bevételek</i>	8201	5149	8783	3882	38888
<i>Egyéb ráfordítások</i>	43528	55724	55809	55108	96459
Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye	30509	31587	13736	11062	-13088
<i>Pénzügyi műveletek bevételei</i>	654	968	449	252	972
<i>Pénzügyi műveletek ráfordításai</i>	864	477	45	0	61
Pénzügyi műveletek eredménye	-210	491	404	252	911
Szokásos vállalkozási eredmény	30299	32078	14140	11314	-12177
<i>Rendkívüli bevételek</i>	1536	1892	2390	2587	2306
<i>Rendkívüli ráfordítások</i>	19	88	227	15	768
Rendkívüli eredmény	1517	1804	2163	2572	1538
Adózás előtti eredmény	31816	33882	16303	13886	-10639
<i>Adófizetési kötelezettség</i>	5183	4374	0	150	0
Adózott eredmény	26633	29508	16303	13736	-10639
<i>Eredménytartalék igénybevétele osztalékra</i>	0	0	0	0	0
<i>Jóváhagyott osztalék, részesedés</i>	24765	24765	15240	12192	0
MSZE	1868	4743	1063	1544	-10639
Anyagköltség	333347	271685	235461	267033	334795
Igénybevett szolgáltatások	28931	26152	25697	21966	72023
Egyéb szolgáltatások	4642	4394	3983	3822	3071
Béreköltség	280389	262482	259064	257056	239562
Személyi jellegű egyéb kifizetések	32567	30863	35782	39093	47309
Bérfizetések	100941	96379	93271	89734	83782
Értékcsökkenési leírás	30836	26270	23589	21611	18855
ASTÉ	1452	1563	2869	23480	- 7091
			676847		
Átlagos statisztikai létszám	176	169	161	157	140

3. számú melléklet

A vizsgálatba bevont vállalkozások megoszlása az éves nettó árbevétel és a menedzsment információ ellátottságának szükségessége szerint 2008-ban statisztikai elemzése

Symmetric Measures

		Value	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Phi	,299	,003
	Cramer's V	,173	,003
N of Valid Cases		276	

VAR00001

Report

VAR00002	Mean	N	Std. Deviation
1,00	196,4286	7	292,77002
2,00	125,0000	21	292,08304
3,00	364,1221	131	491,70132
4,00	489,5299	117	522,50267
Total	394,8370	276	498,35007

ANOVA Table

			Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
VAR00001 * VAR00002	Between Groups	(Combined)	2977308,758	3	992436,253	4,133	,007
	Within Groups		6,532E7	272	240145,989		
	Total		6,830E7	275			

Measures of Association

	Eta	Eta Squared
VAR00001 * VAR00002	,209	,044

A vizsgálatba bevont vállalkozások megoszlása a foglalkoztatottak létszáma és a menedzsment információ ellátottságának szükségessége szerint 2008-ban statisztikai elemzése

Case Processing Summary

	Cases					
	Included		Excluded		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
VAR00002 * VAR00001	276	100,0%	0	,0%	276	100,0%

Report

VAR00002

VAR00001	Mean	N	Std. Deviation
1,00	29,2857	7	54,03923
2,00	22,6190	21	31,72613
3,00	58,0153	131	91,77036
4,00	86,4530	117	107,86338
Total	66,6486	276	97,01406

ANOVA Table

			Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
VAR00002 * VAR00001	Between Groups	(Combined)	106135,568	3	35378,523	3,877	,010
	Within Groups		2482089,342	272	9125,328		
	Total		2588224,909	275			

Measures of Association

	Eta	Eta Squared
VAR00002 * VAR00001	,203	,041

A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál a hatékonyságról nyert információk szükségessége és az információ igénylés gyakorisága 2008-ban statisztikai elemzése

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
VAR00001 * VAR00002	249	90,2%	27	9,8%	276	100,0%

Symmetric Measures

		Value	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Phi	,615	,000
	Cramer's V	,355	,000
N of Valid Cases		249	

A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál az információ hasznosításának szintje és az információ ellátottság mértéke közti kapcsolat statisztikai elemzése

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
VAR00001 * VAR00002	276	100,0%	0	0,0%	276	100,0%

Symmetric Measures

		Value	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Phi	1,238	,000
	Cramer's V	,619	,000
N of Valid Cases		276	

**A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál a vezetői információs rendszer, vagy kontrolling rendszer megléte az árbevétel függvényében
2008-ban statisztikai elemzése**

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
VAR6 * var14	276	100,0%	0	,0%	276	100,0%

Report

VAR6

var14	Mean	N	Std. Deviation
,00	168,1250	120	312,29973
1,00	569,2308	156	543,45702
Total	394,8370	276	498,35007

ANOVA Table

			Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
VAR6 * var14	Between Groups	(Combined)	1,091E7	1	1,091E7	52,104	,000
	Within Groups		5,738E7	274	209433,434		
	Total		6,830E7	275			

Measures of Association

	Eta	Eta Squared
VAR6 * var14	,400	,160

A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál az információ ellátottság a foglalkoztatottak létszámának függvényében 2008-ban statisztikai elemzése

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
VAR5 * vR15	276	100,0%	0	,0%	276	100,0%

Report

VAR5

VAR15	Mean	N	Std. Deviation
1,00	19,3902	41	32,03894
2,00	35,0000	13	52,32112
3,00	55,6818	44	81,45901
4,00	65,9677	31	105,32821
5,00	86,6096	146	109,04908
Total	66,8727	276	97,11928

ANOVA Table

			Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
VAR5 * vR15	Between Groups	(Combined)	168053,530	4	42013,382	4,695	,001
	Within Groups		2416357,016	270	8949,470		
	Total		2584410,545	274			

Measures of Association

	Eta	Eta Squared
VAR5 * vR15	,255	,065

A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál az információ hasznosításának szintje a foglalkoztatottak létszámának függvényében 2008-ban statisztikai elemzése

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
VAR5 * VAr16	276	100,0%	0	,0%	276	100,0%

Report

VAR5

VAr16	Mean	N	Std. Deviation
,00	30,0000	1	.
1,00	15,7692	39	24,80287
2,00	25,0000	16	35,59026
3,00	83,6719	64	97,17944
4,00	69,9107	56	107,79817
5,00	81,5657	99	107,70009
Total	66,8727	276	97,11928

ANOVA Table

			Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
VAR5 * VAr16	Between Groups	(Combined)	171214,636	5	34242,927	3,817	,002
	Within Groups		2413195,909	269	8970,989		
	Total		2584410,545	274			

Measures of Association

	Eta	Eta Squared
VAR5 * VAr16	,257	,066

A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál az információ hasznosításának szintje és az információ ellátottság szükségessége 2008-ban statisztikai elemzése

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
VAR8 * var16	276	100,0%	0	,0%	276	100,0%

Symmetric Measures

		Value	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Phi	,459	,000
	Cramer's V	,265	,000
N of Valid Cases		276	

A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál a tervezési tevékenység megléte és az információs rendszer kiépítettsége 2008-ban statisztikai elemzése

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
var10 * var14	276	100,0%	0	,0%	276	100,0%

Symmetric Measures

		Value	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Phi	,344	,000
	Cramer's V	,344	,000
N of Valid Cases		276	

A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál a foglalkoztatottak száma és a tervezési tevékenység összefüggései 2008-ban statisztikai elemzése

Case Processing Summary

	Cases					
	Included		Excluded		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
VAR00001 * VAR00002	276	100,0%	0	,0%	276	100,0%

Report

VAR00001

VAR00002	Mean	N	Std. Deviation
,00	18,8462	52	22,33031
1,00	77,7455	224	104,09522
Total	66,6486	276	97,01406

ANOVA Table

			Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
VAR00001 * VAR00002	Between Groups	(Combined)	146407,645	1	146407,645	16,429	,000
	Within Groups		2441817,265	274	8911,742		
	Total		2588224,909	275			

Measures of Association

	Eta	Eta Squared
VAR00001 * VAR00002	,238	,057

A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál a tervekben megfogalmazott célok túlteljesítésében való érdekeltség a foglalkoztatottak létszámának függvényében 2008-ban statisztikai elemzése

Case Processing Summary

	Cases					
	Included		Excluded		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
VAR00001 * VAR00002	251	90,9%	25	9,1%	276	100,0%

Report

VAR00001

VAR00002	Mean	N	Std. Deviation
1,00	64,0625	32	104,17446
2,00	101,7910	67	126,16938
3,00	57,9605	152	82,78744
Total	70,4382	251	100,25571

ANOVA Table

			Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
VAR00001 * VAR00002	Between Groups	(Combined)	90827,080	2	45413,540	4,650	,010
	Within Groups		2421974,713	248	9766,027		
	Total		2512801,793	250			

Measures of Association

	Eta	Eta Squared
VAR00001 * VAR00002	,190	,036

**A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál a költségcsökkentésben való érdekeltség a foglalkoztatottak létszámának függvényében 2008-ban
statisztikai elemzése**

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
VAR5 * VAR13	276	100,0%	0	,0%	276	100,0%

Report

VAR5

VAR13	Mean	N	Std. Deviation
,00	143,3333	6	117,07547
1,00	64,9444	270	96,08748
Total	66,6486	276	97,01406

ANOVA Table

			Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
VAR5 * VAR13	Between Groups	(Combined)	36067,409	1	36067,409	3,872	,050
	Within Groups		2552157,500	274	9314,443		
	Total		2588224,909	275			

Measures of Association

	Eta	Eta Squared
VAR5 * VAR13	,118	,014

A vizgálatba bevont vállalkozásoknál az előállított élelmiszeripari termékek minősége 2008-ban statisztikai elemzése

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
VAR5 * var17	276	100,0%	0	,0%	276	100,0%

Report

VAR5

var17	Mean	N	Std. Deviation
3,00	27,5000	12	40,53618
4,00	57,7815	151	87,74895
5,00	82,6549	113	110,03058
Total	66,6486	276	97,01406

ANOVA Table

			Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
VAR5 * var17	Between Groups	(Combined)	59214,582	2	29607,291	3,196	,042
	Within Groups		2529010,328	273	9263,774		
	Total		2588224,909	275			

Measures of Association

	Eta	Eta Squared
VAR5 * var17	,151	,023

A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál az előállított élelmiszeripari termékek ára 2008-ban statisztikai elemzése

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
VAR5 * var18	275	99,6%	1	,4%	276	100,0%

Report

VAR5

var18	Mean	N	Std. Deviation
1,00	57,5000	8	118,83362
2,00	51,3889	18	86,54828
3,00	63,2353	119	92,89503
4,00	74,6396	111	103,68377
5,00	62,8947	19	89,38549
Total	66,8727	275	97,11928

ANOVA Table

			Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
VAR5 * var18	Between Groups	(Combined)	13589,481	4	3397,370	,357	,839
	Within Groups		2570821,065	270	9521,559		
	Total		2584410,545	274			

Measures of Association

	Eta	Eta Squared
VAR5 * var18	,073	,005

A vizgálatba bevont vállalkozások menedzsmentjének szakmai továbbképzése 2008-ban statisztikai elemzése

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
VAR5 * var19	276	100,0%	0	,0%	276	100,0%

Report

VAR5

var19	Mean	N	Std. Deviation
1,00	39,0909	44	62,20066
2,00	50,2941	85	81,27464
3,00	66,1905	84	95,36114
4,00	108,5714	63	123,47923
Total	66,6486	276	97,01406

ANOVA Table

			Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
VAR5 * var19	Between Groups	(Combined)	166891,245	3	55630,415	6,249	,000
	Within Groups		2421333,664	272	8901,962		
	Total		2588224,909	275			

Measures of Association

	Eta	Eta Squared
VAR5 * var19	,254	,064

A vizsgálatba bevont vállalkozások menedzsmentjének szakmai továbbképzésének gyakorisága 2008-ban statisztikai elemzése

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
VAR5 * var20	192	69,6%	84	30,4%	276	100,0%

Report

VAR5

var20	Mean	N	Std. Deviation
2,00	36,2500	36	47,79981
3,00	65,6410	78	96,69996
4,00	103,5246	61	121,67698
5,00	131,4706	17	121,15028
Total	77,9948	192	104,50965

ANOVA Table

			Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
VAR5 * var20	Between Groups	(Combined)	163010,848	3	54336,949	5,312	,002
	Within Groups		1923142,147	188	10229,480		
	Total		2086152,995	191			

Measures of Association

	Eta	Eta Squared
VAR5 * var20	,280	,078

A vizsgálatba bevont vállalkozások várakozása a hatékonyság tekintetében 2008-ban statisztikai elemzése

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
VAR5 * var34	276	100,0%	0	,0%	276	100,0%

Report

VAR5

var34	Mean	N	Std. Deviation
1,00	36,1364	44	47,24828
2,00	62,8448	116	102,27037
3,00	82,0259	116	102,97104
Total	66,6486	276	97,01406

ANOVA Table

			Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
VAR5 * var34	Between Groups	(Combined)	70071,598	2	35035,799	3,798	,024
	Within Groups		2518153,311	273	9224,005		
	Total		2588224,909	275			

Measures of Association

	Eta	Eta Squared
VAR5 * var34	,165	,027

A vizsgálatba bevont vállalkozások várakozása a termelési tevékenység tekintetében 2008-ban statisztikai elemzése

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
VAR5 * var35	276	100,0%	0	,0%	276	100,0%

Report

VAR5

var35	Mean	N	Std. Deviation
1,00	36,7021	47	49,30249
2,00	74,9600	125	111,48647
3,00	70,1923	104	92,59454
Total	66,6486	276	97,01406

ANOVA Table

			Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
VAR5 * var35	Between Groups	(Combined)	52090,126	2	26045,063	2,804	,062
	Within Groups		2536134,784	273	9289,871		
	Total		2588224,909	275			

Measures of Association

	Eta	Eta Squared
VAR5 * var35	,142	,020

A vizsgálatba bevont vállalkozások munkaerő kihasználtsága a belföldi rendelésállomány függvényében 2008-ban statisztikai elemzése

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
var24 * var27	276	100,0%	0	,0%	276	100,0%

Report

var27

var24	Mean	N	Std. Deviation
1,00	95,0000	1	.
2,00	69,7059	17	20,95162
3,00	76,7949	195	14,55027
4,00	85,1587	63	10,39418
Total	78,3333	276	14,73812

ANOVA Table

			Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
var27 * var24	Between Groups	(Combined)	4939,596	3	1646,532	8,174	,000
	Within Groups		54793,737	272	201,448		
	Total		59733,333	275			

Measures of Association

	Eta	Eta Squared
var27 * var24	,288	,083

A vizsgálatba bevont vállalkozások erőforrás kihasználtsága a belföldi rendelésállomány függvényében 2008-ban statisztikai elemzése

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
var24 * var26	276	100,0%	0	,0%	276	100,0%

Report

var26

var24	Mean	N	Std. Deviation
1,00	95,0000	1	.
2,00	64,4118	17	23,04088
3,00	71,4103	195	16,35419
4,00	79,2857	63	15,62817
Total	72,8623	276	17,08149

ANOVA Table

			Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
var26 * var24	Between Groups	(Combined)	4714,614	3	1571,538	5,660	,001
	Within Groups		75524,154	272	277,662		
	Total		80238,768	275			

Measures of Association

	Eta	Eta Squared
var26 * var24	,242	,059

A vizsgálatba bevont vállalkozások munkaerő kihasználtsága az export rendelésállomány függvényében 2008-ban statisztikai elemzése

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
var25 * var26	274	99,3%	2	,7%	276	100,0%

Report

var26

var25	Mean	N	Std. Deviation
1,00	71,5000	200	17,67234
2,00	77,5000	12	12,15431
3,00	74,5000	20	19,32411
4,00	77,3333	30	14,30778
5,00	75,8333	12	13,11372
Total	72,8102	274	17,12763

ANOVA Table

			Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
var26 * var25	Between Groups	(Combined)	1387,798	4	346,950	1,186	,317
	Within Groups		78698,333	269	292,559		
	Total		80086,131	273			

Measures of Association

	Eta	Eta Squared
var26 * var25	,132	,017

A vizsgálatba bevont vállalkozások erőforrás kihasználtsága az export rendelésállomány függvényében 2008-ban statisztikai elemzése

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
var25 * var27	274	99,3%	2	,7%	276	100,0%

Report

var27

var25	Mean	N	Std. Deviation
1,00	77,4000	200	15,24474
2,00	79,1667	12	11,64500
3,00	81,0000	20	16,98296
4,00	79,3333	30	11,94335
5,00	85,8333	12	10,83625
Total	78,3212	274	14,78512

ANOVA Table

			Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
var27 * var25	Between Groups	(Combined)	1029,737	4	257,434	1,181	,320
	Within Groups		58648,000	269	218,022		
	Total		59677,737	273			

Measures of Association

	Eta	Eta Squared
var27 * var25	,131	,017

A vizsgálatba bevont vállalkozások munkaerő kihasználtsága az alkalmazotti létszámváltozás függvényében 2008-ban statisztikai elemzése

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
var28 * var27	275	99,6%	1	,4%	276	100,0%

Report

var27

var28	Mean	N	Std. Deviation
1,00	74,8387	62	18,68566
2,00	78,6434	129	12,92635
3,00	80,3571	84	13,83608
Total	78,3091	275	14,75947

ANOVA Table

			Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
var27 * var28	Between Groups	(Combined)	1113,458	2	556,729	2,585	,077
	Within Groups		58575,270	272	215,350		
	Total		59688,727	274			

Measures of Association

	Eta	Eta Squared
var27 * var28	,137	,019

A vizsgálatba bevont vállalkozások hatékonyság megítélése tevékenységek szerinti bontásban 2008-ban statisztikai elemzése

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
v22 * v3	276	100,0%	0	,0%	276	100,0%

Symmetric Measures

		Value	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Phi	,467	,001
	Cramer's V	,269	,001
N of Valid Cases		276	

A vizsgálatba bevont vállalkozások termelési tevékenységének hatékonyságváltozása megítélése 2008-ban az előző évhez képest statisztikai elemzése

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
v23 * v3	275	99,6%	1	,4%	276	100,0%

Symmetric Measures

		Value	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Phi	,303	,713
	Cramer's V	,175	,713
N of Valid Cases		275	

A vizsgálatba bevont vállalkozások hatékonyság megítélése a foglalkoztatottak létszáma függvényében 2008-ban statisztikai elemzése

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
v22 * v5	276	100,0%	0	,0%	276	100,0%

Symmetric Measures

		Value	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Phi	,219	,153
	Cramer's V	,126	,153
N of Valid Cases		276	

Report

v22	Mean	N	Std. Deviation
2	95,00	12	129,825
3	51,18	106	77,688
4	72,38	149	104,406
5	116,11	9	108,333
Total	66,65	276	97,014

ANOVA Table

			Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
v5 * v22	Between Groups	(Combined)	61929,232	3	20643,077	2,223	,086
	Within Groups		2526295,678	272	9287,852		
	Total		2588224,909	275			

Measures of Association

	Eta	Eta Squared
v5 * v22	,155	,024

A vizsgálatba bevont vállalkozások termelési tevékenységének hatékonyságváltozása megítélése 2008-ban az előző évhez képest a foglalkoztatottak létszáma függvényében statisztikai elemzése

Symmetric Measures

		Value	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Phi	,182	,425
	Cramer's V	,105	,425
N of Valid Cases		275	

Report

v5

v23	Mean	N	Std. Deviation
1	75,00	6	135,277
2	47,74	62	81,581
3	67,39	94	98,782
4	76,50	113	101,147
Total	66,87	275	97,119

ANOVA Table

			Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
v5 * v23	Between Groups	(Combined)	33595,991	3	11198,664	1,190	,314
	Within Groups		2550814,555	271	9412,600		
	Total		2584410,545	274			

Measures of Association

	Eta	Eta Squared
v5 * v23	,114	,013

A vizsgálatba bevont vállalkozások termelési költségeinek és belföldi értékesítési árainak alakulása 2008-ban statisztikai elemzése

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
v29 * v30	275	99,6%	1	,4%	276	100,0%

Symmetric Measures

		Value	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Phi	,645	,000
	Cramer's V	,244	,000
N of Valid Cases		275	

A vizsgálatba bevont vállalkozások belföldi értékesítési árainak alakulása 2008-ban a termékek minősége szempontjából statisztikai elemzése

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
v29 * v17	275	99,6%	1	,4%	276	100,0%

Symmetric Measures

		Value	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Phi	,213	,573
	Cramer's V	,150	,573
N of Valid Cases		275	

A vizsgálatba bevont vállalkozások belföldi értékesítési árainak alakulása 2008-ban a termékek ármegítélése szempontjából statisztikai elemzése

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
v29 * v18	274	99,3%	2	,7%	276	100,0%

Symmetric Measures

		Value	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Phi	,315	,504
	Cramer's V	,158	,504
N of Valid Cases		274	

A vizsgálatba bevont vállalkozások termelési költségeinek alakulása 2008-ban az erőforrások kihasználtsága viszonyában statisztikai elemzése

Symmetric Measures

		Value	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Phi	,288	,349
	Cramer's V	,166	,349
N of Valid Cases		276	

Report

v26

v30	Mean	N	Std. Deviation
1	42,19	96	16,902
2	42,27	55	16,828
3	46,21	33	15,564
4	42,94	34	20,417
5	44,60	25	20,712
6	40,71	21	17,196
7	47,86	7	16,036
8	43,00	5	16,432
Total	43,04	276	17,430

ANOVA Table

			Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
v26 * v30	Between Groups	(Combined)	771,404	7	110,201	,357	,926
	Within Groups		82772,074	268	308,851		
	Total		83543,478	275			

Measures of Association

	Eta	Eta Squared
v26 * v30	,096	,009

A vizsgálatba bevont vállalkozások termelési költségeinek alakulása 2008-ban a munkaerő kihasználtsága viszonyában statisztikai elemzése

Symmetric Measures

		Value	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Phi	,336	,656
	Cramer's V	,150	,656
N of Valid Cases		276	

Report

v27

v30	Mean	N	Std. Deviation
1	66,77	96	23,441
2	60,64	55	24,852
3	71,06	33	17,843
4	61,47	34	24,480
5	71,40	25	21,385
6	76,90	21	20,644
7	75,00	7	25,820
8	75,00	5	14,142
Total	66,96	276	23,116

ANOVA Table

			Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
v27 * v30	Between Groups	(Combined)	7127,634	7	1018,233	1,952	,062
	Within Groups		139815,845	268	521,701		
	Total		146943,478	275			

Measures of Association

	Eta	Eta Squared
v27 * v30	,220	,049

**A vizsgálatba bevont vállalkozások kapacitásának alakulása 2008-ban, a következő évben várható értékesítési volumenhez viszonyítva
statisztikai elemzése**

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
v38 * v37	276	100,0%	0	,0%	276	100,0%

Symmetric Measures

		Value	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Phi	,354	,000
	Cramer's V	,250	,000
N of Valid Cases		276	

A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál az alkalmazotti létszám várható alakulása 2008 után az értékesítési volumen alakulása függvényében statisztikai elemzése

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
v36 * v40	276	100,0%	0	,0%	276	100,0%

Symmetric Measures

		Value	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Phi	,582	,000
	Cramer's V	,411	,000
N of Valid Cases		276	

A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál a kapacitások 2008. évet követő várható alakulásának és szerkezetének összefüggései statisztikai elemzése

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
v36 * v37	276	100,0%	0	,0%	276	100,0%

Symmetric Measures

		Value	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Phi	,268	,003
	Cramer's V	,190	,003
N of Valid Cases		276	

A vizsgálatba bevont vállalkozások beruházási tevékenysége és az eszközkhasznátság összefüggései 2008-ban statisztikai elemzése

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
v26 * v43	276	100,0%	0	,0%	276	100,0%

Report

v26

v43	Mean	N	Std. Deviation
1	69,29	21	18,048
2	72,82	87	16,455
3	78,18	44	13,939
4	71,61	124	18,118
Total	72,86	276	17,081

ANOVA Table

			Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
v26 * v43	Between Groups	(Combined)	1707,460	3	569,153	1,971	,119
	Within Groups		78531,308	272	288,718		
	Total		80238,768	275			

Measures of Association

	Eta	Eta Squared
v26 * v43	,146	,021

A vizgálatba bevont vállalkozásoknál az alapanyag és félkésztermék szint 2008-ban a beszerzések várható alakulásához viszonyítva statisztikai elemzése

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
v39 * v32	276	100,0%	0	,0%	276	100,0%

Symmetric Measures

		Value	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Phi	,148	,737
	Cramer's V	,085	,737
N of Valid Cases		276	

A vizgálatba bevont vállalkozások felkészültsége a környezetvédelmi előírások teljesítésére 2008-ban statisztikai elemzése

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
v44 * v3	276	100,0%	0	,0%	276	100,0%

Symmetric Measures

		Value	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Phi	,300	,733
	Cramer's V	,173	,733
N of Valid Cases		276	

A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál a környezetvédelmi követelmények teljesítésének költségvonzata 2008-ban statisztikai elemzése

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
v45 * v3	276	100,0%	0	,0%	276	100,0%

Symmetric Measures

		Value	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Phi	,442	,069
	Cramer's V	,221	,069
N of Valid Cases		276	

A vizsgálatba bevont vállalkozásoknál a csomagolóanyagok újrahasznosítása 2008-ban statisztikai elemzése

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
v46 * v3	274	99,3%	2	,7%	276	100,0%

Symmetric Measures

		Value	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Phi	,442	,000
	Cramer's V	,313	,000
N of Valid Cases		274	

A vizsgálatba bevont vállalkozások felkészültsége a környezetvédelmi előírások teljesítésére az éves nettó árbevétel függvényében 2008-ban statisztikai elemzése

Symmetric Measures

		Value	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Phi	,199	,281
	Cramer's V	,115	,281
N of Valid Cases		276	

Report

v6

v44	Mean	N	Std. Deviation
1	25,00	1	
2	197,92	12	408,915
3	370,76	118	475,560
4	433,28	145	521,167
Total	394,84	276	498,350

ANOVA Table

			Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
v6 * v44	Between Groups	(Combined)	884744,425	3	294914,808	1,190	,314
	Within Groups		6,741E7	272	247839,240		
	Total		6,830E7	275			

Measures of Association

	Eta	Eta Squared
v6 * v44	,114	,013

A jegyzett tőke arányos nyereség vizsgálata az adózott eredmény függvényében varianciaanalízissel

ÖSSZESÍTŐ TÁBLA

<i>Regressziós statisztika</i>	
r értéke	0,69513568
r-négyzet	0,483213613
Korrigált r-négyzet	0,478599449
Standard hiba	1,479000701
Megfigyelések	114

VARIANCIANALÍZIS

	<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	<i>F szignifikanciája</i>
Regresszió	1	229,0777338	229,0777338	104,723975	9,46E-18
Maradék	112	244,9936242	2,187443073		
Összesen	113	474,071358			

	<i>Koefficiensek</i>	<i>Standard hiba</i>	<i>t érték</i>	<i>p-érték</i>	<i>Alsó 95%</i>	<i>Felső 95%</i>	<i>Alsó 95,0%</i>	<i>Felső 95,0%</i>
Tengelymetszet	0,062006607	0,144618302	0,42876044	0,6689211	-0,22454	0,348549	-0,22454	0,348549
X változó 1	0,000118413	1,15711E-05	10,23347326	9,45643E-18	9,55E-05	0,000141	9,55E-05	0,000141

A saját tőke arányos nyereség vizsgálata az adózott eredmény függvényében varianciaanalízissel

ÖSSZESÍTŐ TÁBLA

<i>Regressziós statisztika</i>	
r értéke	0,557168
r-négyzet	0,310436
Korrigált r-négyzet	0,304279
Standard hiba	0,273108
Megfigyelések	114

VARIANCIANALÍZIS

	<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	<i>F szignifikanciája</i>
Regresszió	1	3,760825	3,760825	50,42146	1,21E-10
Maradék	112	8,353833	0,074588		
Összesen	113	12,11466			

	<i>Koefficiensek</i>	<i>Standard hiba</i>	<i>t érték</i>	<i>p-érték</i>	<i>Alsó 95%</i>	<i>Felső 95%</i>	<i>Alsó 95,0%</i>	<i>Felső 95,0%</i>
Tengelymetszet	0,002614	0,028807	0,090748	0,927855	-0,05446	0,059692	-0,05446	0,059692
X változó 1	1,83E-05	2,58E-06	7,100807	1,21E-10	1,32E-05	2,35E-05	1,32E-05	2,35E-05

Az eszközarányos nyereség (ROA) vizsgálata az adózott eredmény függvényében varianciaanalízissel

ÖSSZESÍTŐ TÁBLA

<i>Regressziós statisztika</i>	
r értéke	0,700525
r-négyzet	0,490735
Korrigált r-négyzet	0,486188
Standard hiba	0,071688
Megfigyelések	114

VARIANCIANALÍZIS

	<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	<i>F szignifikanciája</i>
Regresszió	1	0,554647	0,554647	107,925	4,13E-18
Maradék	112	0,575589	0,005139		
Összesen	113	1,130236			

	<i>Koefficiensek</i>	<i>Standard hiba</i>	<i>t érték</i>	<i>p-érték</i>	<i>Alsó 95%</i>	<i>Felső 95%</i>	<i>Alsó 95,0%</i>	<i>Felső 95,0%</i>
Tengelymetszet	-0,00227	0,007514	-0,30212	0,763122	-0,01716	0,012618	-0,01716	0,012618
X változó 1	7,1E-06	6,84E-07	10,38869	4,13E-18	5,75E-06	8,46E-06	5,75E-06	8,46E-06

Az árbevétel arányos eredmény (ROS) vizsgálata az adózott eredmény függvényében varianciaanalízissel

ÖSSZESÍTŐ TÁBLA

<i>Regressziós statisztika</i>	
r értéke	0,741199
r-négyzet	0,549376
Korrigált r-négyzet	0,545353
Standard hiba	0,048057
Megfigyelések	114

VARIANCIANALÍZIS

	<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	<i>F szignifikanciája</i>
Regresszió	1	0,315351	0,315351	136,5443	4,14E-21
Maradék	112	0,258665	0,00231		
Összesen	113	0,574016			

	<i>Koefficiensek</i>	<i>Standard hiba</i>	<i>t érték</i>	<i>p-érték</i>	<i>Alsó 95%</i>	<i>Felső 95%</i>	<i>Alsó 95,0%</i>	<i>Felső 95,0%</i>
Tengelymetszet	-0,0043	0,004982	-0,86357	0,389671	-0,01417	0,005569	-0,01417	0,005569
X változó 1	5,41E-06	4,63E-07	11,68522	4,14E-21	4,49E-06	6,33E-06	4,49E-06	6,33E-06

Az eszközarányos árbevétel vizsgálata az adózott eredmény függvényében varianciaanalízissel

ÖSSZESÍTŐ TÁBLA

<i>Regressziós statisztika</i>	
r értéke	0,245279
r-négyzet	0,060162
Korrigált r-négyzet	0,05177
Standard hiba	0,927857
Megfigyelések	114

VARIANCIANALÍZIS

	<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	<i>F szignifikanciája</i>
Regresszió	1	6,172303	6,172303	7,169442	0,008531
Maradék	112	96,42283	0,860918		
Összesen	113	102,5951			

	<i>Koefficiensek</i>	<i>Standard hiba</i>	<i>t érték</i>	<i>p-érték</i>	<i>Alsó 95%</i>	<i>Felső 95%</i>	<i>Alsó 95,0%</i>	<i>Felső 95,0%</i>
Tengelymetszet	1,920939	0,09787	19,62743	4,78E-38	1,727022	2,114856	1,727022	2,114856
X változó 1	-2,3E-05	8,74E-06	-2,67758	0,008531	-4,1E-05	-6,1E-06	-4,1E-05	-6,1E-06

Az eszközarányos árbevétel és a vizsgált vállalkozások meghatározott árbevétel kategóriába való tartozásának összefüggés vizsgálata a t-próba segítségével

Kétmintás t-próba nem-egyenlő szórásnégyzeteknél

	<i>1.árbev.kat.</i>	<i>2.árbev.kat.</i>
Várható érték	2,2247754	2,07421519
Variancia	10,186565	3,53844123
Megfigyelések	25	67
Feltételezett átlagos eltérés	0	
df	30	
t érték	0,2219226	
P(T<=t) egyszélű	0,412939	
t kritikus egyszélű	1,6972609	
P(T<=t) kétszélű	0,825878	
t kritikus kétszélű	2,0422724	

Kétmintás t-próba nem-egyenlő szórásnégyzeteknél

	<i>1.árbev.kat.</i>	<i>3.árbev.kat.</i>
Várható érték	2,2247754	2,17382879
Variancia	10,186565	1,64802331
Megfigyelések	25	29
Feltételezett átlagos eltérés	0	
df	30	
t érték	0,0749218	
P(T<=t) egyszélű	0,4703872	
t kritikus egyszélű	1,6972609	
P(T<=t) kétszélű	0,9407743	
t kritikus kétszélű	2,0422724	

Kétmintás t-próba nem-egyenlő szórásnégyzeteknél

	<i>4.árbev.kat.</i>	<i>3.árbev.kat.</i>
Várható érték	1,0760894	2,17382879
Variancia	0,2429973	1,64802331
Megfigyelések	7	29
Feltételezett átlagos eltérés	0	
df	26	
t érték	-3,6663075	
P(T<=t) egyszélű	0,0005546	
t kritikus egyszélű	1,7056179	
P(T<=t) kétszélű	0,0011092	
t kritikus kétszélű	2,0555294	

Kétmintás t-próba nem-egyenlő szórásnégyzeteknél

	<i>4.árbev.kat.</i>	<i>2.árbev.kat.</i>
Várható érték	1,0760894	2,07421519
Variancia	0,2429973	3,53844123
Megfigyelések	7	67
Feltételezett átlagos eltérés	0	
df	32	
t érték	-3,3737707	
P(T<=t) egyszélű	0,0009777	
t kritikus egyszélű	1,6938887	
P(T<=t) kétszélű	0,0019553	
t kritikus kétszélű	2,0369333	

A saját tőke arányos nyereség (ROE) és a vizsgált vállalkozások meghatározott árbevétel kategóriába való tartozásának összefüggés vizsgálata a t-próba segítségével

Kétmintás t-próba nem-egyenlő szórásnégyzeteknél

	<i>1.árbev.kat.</i>	<i>2.árbev.kat.</i>
Várható érték	-0,6314293	0,048421853
Variancia	4,62488755	0,455978195
Megfigyelések	25	67
Feltételezett átlagos eltérés	0	
df	26	
t érték	-1,5523449	
P(T<=t) egyszélű	0,06633428	
t kritikus egyszélű	1,7056179	
P(T<=t) kétszélű	0,13266856	
t kritikus kétszélű	2,05552942	

Kétmintás t-próba nem-egyenlő szórásnégyzeteknél

	<i>1.árbev.kat.</i>	<i>3.árbev.kat.</i>
Várható érték	-0,6314293	0,188463123
Variancia	4,62488755	0,247306443
Megfigyelések	25	29
Feltételezett átlagos eltérés	0	
df	26	
t érték	-1,8651313	
P(T<=t) egyszélű	0,03674367	
t kritikus egyszélű	1,7056179	
P(T<=t) kétszélű	0,07348734	
t kritikus kétszélű	2,05552942	

Kétmintás t-próba nem-egyenlő szórásnégyzeteknél

	<i>4.árbev.kat.</i>	<i>3.árbev.kat.</i>
Várható érték	-0,0194608	0,188463123
Variancia	0,12048147	0,247306443
Megfigyelések	7	29
Feltételezett átlagos eltérés	0	
df	13	
t érték	-1,3032158	
P(T<=t) egyszélű	0,10755548	
t kritikus egyszélű	1,77093338	
P(T<=t) kétszélű	0,21511096	
t kritikus kétszélű	2,16036865	

Kétmintás t-próba nem-egyenlő szórásnégyzeteknél

	<i>4.árbev.kat.</i>	<i>2.árbev.kat.</i>
Várható érték	-0,0194608	0,048421853
Variancia	0,12048147	0,455978195
Megfigyelések	7	67
Feltételezett átlagos eltérés	0	
df	12	
t érték	-0,438023	
P(T<=t) egyszélű	0,3345752	
t kritikus egyszélű	1,78228755	
P(T<=t) kétszélű	0,66915039	
t kritikus kétszélű	2,17881283	

A jegyzett tőke arányos nyereség (ROE) és a vizsgált vállalkozások meghatározott árbevétel kategóriába való tartozásának összefüggés vizsgálata a t-próba segítségével

Kétmintás t-próba nem-egyenlő szórásnégyzeteknél

	<i>1. árbev.kat.</i>	<i>2. árbev.kat.</i>
Várható érték	-36,625697	-3,5415174
Variancia	44463,8769	964,50417
Megfigyelések	25	67
Feltételezett átlagos eltérés	0	
df	24	
t érték	-0,7813331	
P(T<=t) egyszélű	0,22112322	
t kritikus egyszélű	1,71088207	
P(T<=t) kétszélű	0,44224644	
t kritikus kétszélű	2,06389855	

Kétmintás t-próba nem-egyenlő szórásnégyzeteknél

	<i>1. árbev.kat.</i>	<i>3. árbev.kat.</i>
Várható érték	-36,625697	0,6721622
Variancia	44463,8769	6,7293562
Megfigyelések	25	29
Feltételezett átlagos eltérés	0	
df	24	
t érték	-0,8843473	
P(T<=t) egyszélű	0,19264137	
t kritikus egyszélű	1,71088207	
P(T<=t) kétszélű	0,38528274	
t kritikus kétszélű	2,06389855	

Kétmintás t-próba nem-egyenlő szórásnégyzeteknél

	<i>4. árbev.kat.</i>	<i>3. árbev.kat.</i>
Várható érték	1,44653352	0,6721622
Variancia	107,958849	6,7293562
Megfigyelések	7	29
Feltételezett átlagos eltérés	0	
df	6	
t érték	0,19576437	
P(T<=t) egyszélű	0,42562812	
t kritikus egyszélű	1,94318027	
P(T<=t) kétszélű	0,85125624	
t kritikus kétszélű	2,44691185	

Kétmintás t-próba nem-egyenlő szórásnégyzeteknél

	<i>4. árbev.kat.</i>	<i>2. árbev.kat.</i>
Várható érték	1,44653352	-3,5415174
Variancia	107,958849	964,50417
Megfigyelések	7	67
Feltételezett átlagos eltérés	0	
df	21	
t érték	0,91346014	
P(T<=t) egyszélű	0,18568476	
t kritikus egyszélű	1,72074287	
P(T<=t) kétszélű	0,37136952	
t kritikus kétszélű	2,07961384	

Az árbevétel arányos eredmény (ROS) és a vizsgált vállalkozások meghatározott árbevétel kategóriába való tartozásának összefüggés vizsgálata a t-próba segítségével

Kétmintás t-próba nem-egyenlő szórásnégyzeteknél

	<i>1.árbev.kat.</i>	<i>2.árbev.kat.</i>
Várható érték	-0,0107322	0,02011654
Variancia	0,09279627	0,00939193
Megfigyelések	25	67
Feltételezett átlagos eltérés	0	
df	26	
t érték	-0,4970418	
P(T<=t) egyszélű	0,31166832	
t kritikus egyszélű	1,7056179	
P(T<=t) kétszélű	0,62333664	
t kritikus kétszélű	2,05552942	

Kétmintás t-próba nem-egyenlő szórásnégyzeteknél

	<i>1.árbev.kat.</i>	<i>3.árbev.kat.</i>
Várható érték	-0,0107322	0,01006711
Variancia	0,09279627	0,00094278
Megfigyelések	25	29
Feltételezett átlagos eltérés	0	
df	24	
t érték	-0,3399565	
P(T<=t) egyszélű	0,36842332	
t kritikus egyszélű	1,71088207	
P(T<=t) kétszélű	0,73684663	
t kritikus kétszélű	2,06389855	

Kétmintás t-próba nem-egyenlő szórásnégyzeteknél

	<i>4.árbev.kat.</i>	<i>3.árbev.kat.</i>
Várható érték	0,03157373	0,01006711
Variancia	0,00957477	0,00094278
Megfigyelések	7	29
Feltételezett átlagos eltérés	0	
df	6	
t érték	0,57494237	
P(T<=t) egyszélű	0,29311344	
t kritikus egyszélű	1,94318027	
P(T<=t) kétszélű	0,58622689	
t kritikus kétszélű	2,44691185	

Kétmintás t-próba nem-egyenlő szórásnégyzeteknél

	<i>4.árbev.kat.</i>	<i>2.árbev.kat.</i>
Várható érték	0,03157373	0,02011654
Variancia	0,00957477	0,00939193
Megfigyelések	7	67
Feltételezett átlagos eltérés	0	
df	7	
t érték	0,29503723	
P(T<=t) egyszélű	0,38826198	
t kritikus egyszélű	1,8945786	
P(T<=t) kétszélű	0,77652397	
t kritikus kétszélű	2,36462425	

Az eszközarányos eredmény (ROA) és a vizsgált vállalkozások meghatározott árbevétel kategóriába való tartozásának összefüggés vizsgálata a t-próba segítségével

Kétmintás t-próba nem-egyenlő szórásnégyzeteknél

	<i>1.árbev.kat.</i>	<i>2.árbev.kat.</i>
Várható érték	-0,09109053	0,01838229
Variancia	0,27584386	0,0246907
Megfigyelések	25	67
Feltételezett átlagos eltérés	0	
df	26	
t érték	-1,02520476	
P(T<=t) egyszélű	0,15735547	
t kritikus egyszélű	1,7056179	
P(T<=t) kétszélű	0,31471095	
t kritikus kétszélű	2,05552942	

Kétmintás t-próba nem-egyenlő szórásnégyzeteknél

	<i>1.árbev.kat.</i>	<i>3.árbev.kat.</i>
Várható érték	-0,09109053	0,02050439
Variancia	0,27584386	0,0024993
Megfigyelések	25	29
Feltételezett átlagos eltérés	0	
df	24	
t érték	-1,05839885	
P(T<=t) egyszélű	0,15020528	
t kritikus egyszélű	1,71088207	
P(T<=t) kétszélű	0,30041056	
t kritikus kétszélű	2,06389855	

Kétmintás t-próba nem-egyenlő szórásnégyzeteknél

	<i>4.árbev.kat.</i>	<i>3.árbev.kat.</i>
Várható érték	0,04241894	0,02050439
Variancia	0,00723569	0,0024993
Megfigyelések	7	29
Feltételezett átlagos eltérés	0	
df	7	
t érték	0,65570694	
P(T<=t) egyszélű	0,26648174	
t kritikus egyszélű	1,8945786	
P(T<=t) kétszélű	0,53296348	
t kritikus kétszélű	2,36462425	

Kétmintás t-próba nem-egyenlő szórásnégyzeteknél

	<i>4.árbev.kat.</i>	<i>2.árbev.kat.</i>
Várható érték	0,04241894	0,01838229
Variancia	0,00723569	0,0246907
Megfigyelések	7	67
Feltételezett átlagos eltérés	0	
df	11	
t érték	0,64190487	
P(T<=t) egyszélű	0,26704154	
t kritikus egyszélű	1,79588481	
P(T<=t) kétszélű	0,53408308	
t kritikus kétszélű	2,20098516	

KÖSZÖNETNYILVÁNÍTÁS

Doktori értekezésem megírása során számos nehézséggel kellett megküzdenem. Ezúton szeretném megköszönni mindazok segítségét, akik hozzájárultak ahhoz, hogy ez a mű elkészülhetett.

Elsősorban köszönettel tartozom témavezetőmnek, Kondorosi Ferencné Dr. egyetemi docens asszonynak, hogy óriási tapasztalatával, tanácsaival, útmutatásával segítette munkámat. Külön szeretném megköszönni a biztatását, ami segített átlendülni a nehéz időszakokon.

Köszönettel tartozom a Debreceni Egyetem Ihrig Károly Gazdálkodás- és szervezéstudományok Doktori Iskola oktatóinak, hogy hozzájárultak eredményes munkavégzésemhez.

Köszönöm Dr. Sztanó Imre tanszékvezetőmnek és Vladár Ferencné Dr. intézetvezetőnek, hogy segítettek a témakör különböző nézőpontból való megközelítésében, és mindvégig támogattak munkámban.

Köszönöm közvetlen munkatársaimnak a segítségét és türelmét. Külön köszönet Veress Attilának és Szabó Szabolcsnak a munkám során nyújtott segítségéért.

Köszönet a kérdőíves felmérésben és az interjúkban részt vevő élelmiszeripari vállalkozásoknak, hogy közreműködésükkel segítették empirikus kutatásom megvalósítását.

Külön szeretném megköszönni Édesanyámnak és Húgomnak, hogy mindenben támogatták munkámat és mellettem álltak, biztattak eme rögs útön. Édes kislányom, kedves férjem köszönöm a türelmedet, a megértésedet!

Végezetül munkámat Édesapám emlékének ajánlom, aki elindított a tudományos pályán.

Köszönöm!