

Egyetemi doktori (PhD) értekezés tézisei

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

Siklósi Ágnes

Témavezető:

**Kondorosi Ferencné Dr.**

egyetemi docens, Ph.D. habil



DEBRECENI EGYETEM

Ihrig Károly Gazdálkodás- és Szervezéstudományok Doktori  
Iskola

Debrecen, 2009

## **TARTALOMJEGYZÉK**

<b>1. A KUTATÁS CÉLKITŰZÉSEI</b>	<b>3</b>
<b>2. ELŐZMÉNYEK ÉS ALKALMAZOTT MÓDSZEREK</b>	<b>6</b>
2.1. Az élelmiszeripar helye és szerepe a magyar gazdaságban	6
2.2. A kutatás tárgya, az alkalmazott módszerek és a vizsgált vállalkozások köre	7
<b>3. AZ ÉRTEKEZÉS FŐBB MEGÁLLAPÍTÁSAI</b>	<b>8</b>
3.1. A vizsgálat eredményei	8
3.2. Következtetések, javaslatok	22
<b>4. AZ ÉRTEKEZÉS ÚJ, ILLETVE ÚJSZERŰ EREDMÉNYEI</b>	<b>25</b>
<b>5. AZ EREDMÉNYEK GYAKORLATI HASZNOSÍTHATÓSÁGA</b>	<b>27</b>
<b>6. PUBLIKÁCIÓK AZ ÉRTEKEZÉS TÉMAKÖRÉBEN</b>	<b>28</b>

## 1. A KUTATÁS CÉLKITŰZÉSEI

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. Ez az oka annak, hogy egyre jobban előtérbe kerül az olyan számviteli rendszer kialakítása, amely a számviteli törvényben foglaltakon túl biztosítja a vezetők döntéseihez szükséges információkat. A kontrolling-eljárások alkalmazása minden vállalkozásnál létkérdés, hiszen 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 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. Ezen követelményeknek a vezetői számvitel tesz eleget. Az összehasonlító elemzések elvégzéséhez összehangolt számviteli szabályozásra van szükség. Ezt a Nemzetközi Számviteli Standardok alkalmazása biztosítja.

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 mind 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 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 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 hogyan lehet megítélni. Kutatást elsősorban mikroszinten folytatok, melynek során lényeges szerepet kap az is, hogy az elemzés információs bázisát képező 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, amelyek segítik az élelmiszeripari termékek jövedelmezőségének növelését.

#### **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 akadálya az innováció és a szakképzett munkaerő hiánya.

### **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.

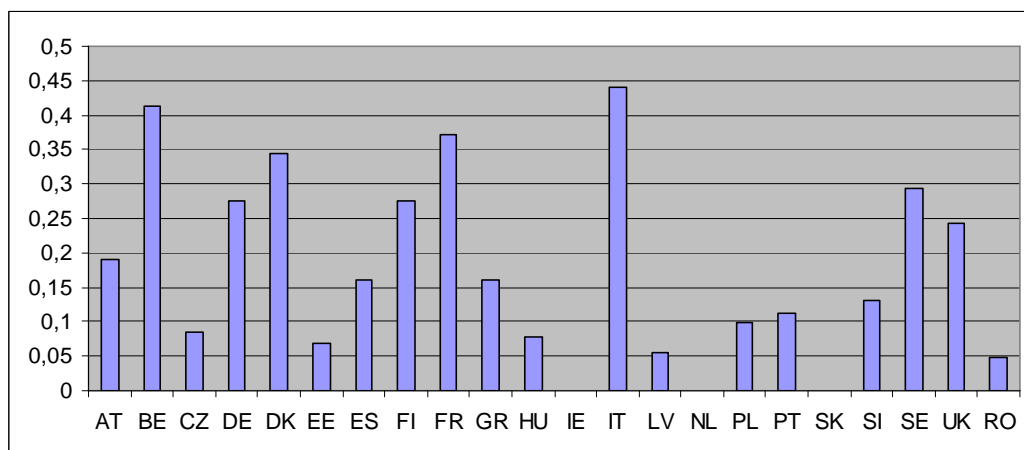
## 2. ELŐZMÉNYEK ÉS ALKALMAZOTT MÓDSZEREK

### 2.1. Az élelmiszeripar helye és szerepe a magyar gazdaságban

A mikroszintű vizsgálat elvégzését megelőzően nemzetközi és makroszintű elemzéseket is végeztem, figyelembe véve a szakirodalom ezen témájú összefüggéseit.

Az adatok egyértelműen azt mutatják, hogy az élelmiszeripari ágazat helyzete az elmúlt években romlott. Nemzetközi összehasonlításban élelmiszeriparunk hatékonysági mutatói gyengék, az EU-25 alsó harmadába tartozunk. Az élelmiszeripar jellemzője, hogy túlermelés 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.

**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. Ezen kívül úgy vélem, hogy laza a kapcsolat a mezőgazdaság és a feldolgozó ágazat között, nincs meg a szükséges összhang.



Forrás: CIAA adatok alapján saját szerkesztés

*1. sz. ábra: Az egy élelmiszeripari alkalmazottra jutó bruttó kibocsátás 2007-ben az EU tagországaiban (millió €)*

## 2.2. A kutatás tárgya, az alkalmazott módszerek és a vizsgált vállalkozások köre

**Kutatásom célja** az volt, hogy olyan mennyiségű kérdőíves felmérést, illetve mélyinterjút készítsék, amelyek segítségével megítélhetővé válik a hazai élelmiszeripari vállalkozások hatékonyságának, jövedelmezőségének helyzete, a hatékonyságukat, jövedelmezőségüket befolyásoló tényezők.

**Kutatásom során kvantitatív és kvalitatív adatgyűjtést végeztem.** Az interjúk során gyűjtött kvalitatív adatok segítettek a problémák azonosításában és a hipotéziseim felállításában. Az interjúk segítették 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. A **hatékonyság vizsgálatának gyakorlati alátámasztására** egy 48 kérdésből álló kérdőív került összeállításra. A kérdőív az élelmiszeriparban tevékenykedő gazdálkodók vezetőit vette célba. A kérdőív kitöltésével összesen 400 vállalkozást kerestem fel, ebből 332 esetben kaptam vissza kitöltött kérdőívet, melyből 276 volt értékelhető. Ez azt jelenti, hogy a **válaszadási hajlandóság** 83%-os volt, ami nagyarányúnak mondható és a kérdezőbiztosok hathatós közreműködésének köszönhető.

A kérdőív kitöltésében részt vevő vállalkozások közül a foglalkoztatottak létszáma szerint 34 % a mikrovállalkozás kategóriájába esik, 42 % kisvállalkozás, 16 % középvállalkozás, és csupán 8 % esetében éri el a létszám a 250 főt. Ez a megoszlás jól mutatja a jelenlegi Magyarországon működő vállalkozások megoszlását.

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.

### 3. AZ ÉRTEKEZÉS FŐBB MEGÁLLAPÍTÁSAI

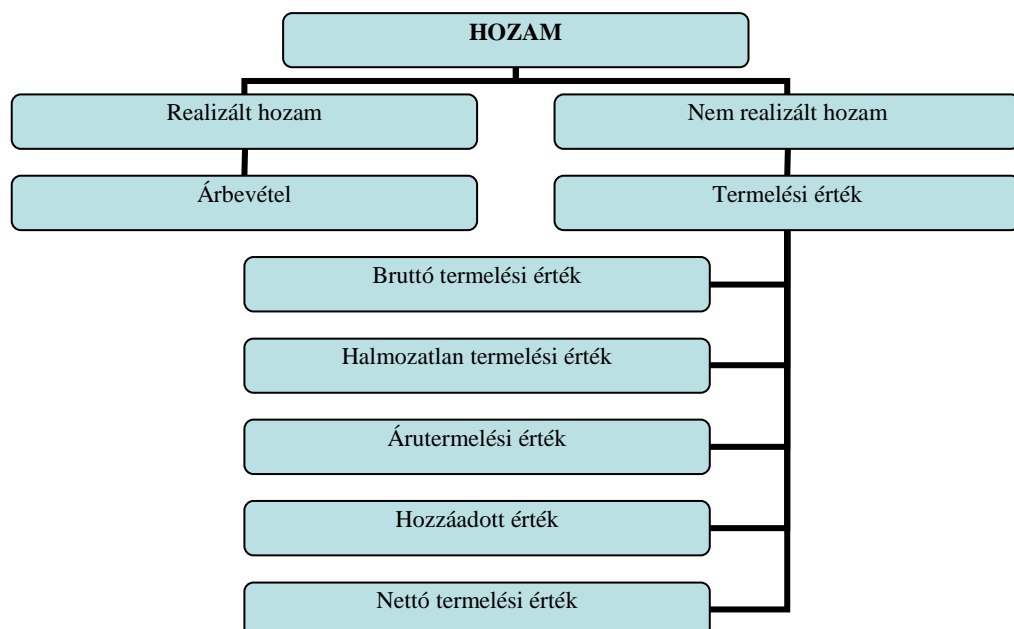
#### 3.1. A vizsgálat eredményei

A piacgazdaság működéséhez nélkülözhetetlen, hogy a piac szereplői rendelkezzenek azokkal az **információkkal**, amelyek a döntéseikhez szükségesek.

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

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

A hatékonysági vizsgálatokhoz különböző hozammutatók használhatók.



Forrás: saját szerkesztés

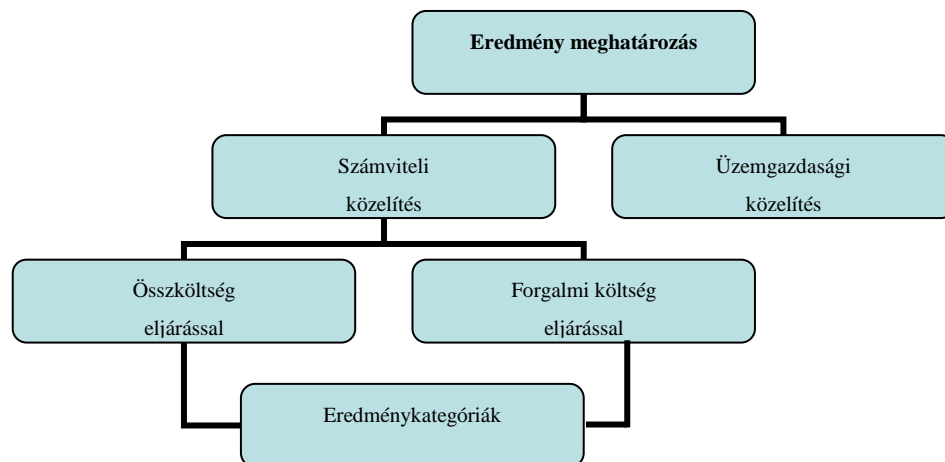
2. sz. ábra: A hozamkategóriák rendszere

Az árbevétel az elemzés fontos adata, mert segítségével megítélhetővé válik a vállalkozás piaci részesedése, növekedési üteme. Az értékesítési forgalom elemzése



során célszerű az árbevételt üzletáganként és földrajzi területek szerinti bontásban is vizsgálni. Vizsgálni kell tehát egyidejűleg az árváltozás és a volumenváltozás hatásait is. A tényezőre bontás nélkül nem lehet egyértelmű következtetéseket levonni.

A vállalkozás eredménye a gazdálkodás legkomplexebb, legösszetettebb mutatója. Alakulásában valamennyi tevékenység részeredménye tükröződik.



Forrás: saját szerkesztés

### 3. sz. ábra: Az eredmény meghatározás rendszere

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.

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 a realizált eredményen kívül vizsgálni kell a megtermelt jövedelmet is.

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

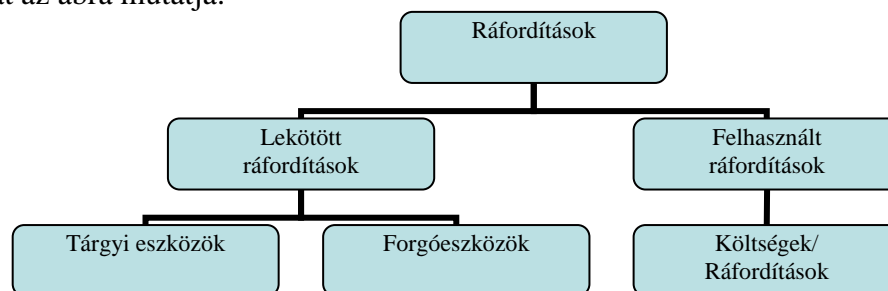
A megtermelt eredmény (jövedelem, vagy veszteség) számítása során feltételezzük az összes hozam értékesítését, vagyis az ágazatok jövedelemhelyzetét a teljes termelés figyelembe vételével vizsgáljuk. Az így számított eredménykategória alkalmasabb az ágazatok valós gazdasági helyzetének az értékelésére, 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.

Elméletileg az eredménykimutatás - attól függően, hogy a számításba vételre kerülő hozamok és ráfordítások körét hol húzzuk meg, - realizált és nem realizált eredményt is tartalmazhat. Azt, hogy az eredménykimutatásban milyen tartalmú eredmény kerüljön kimutatásra, mindig az határozza meg, hogy kinek a számára és milyen céllal készül a beszámoló. A hatályos számviteli törvény előírásai szerint a beszámoló részét képező eredménykimutatás csak realizált eredményt mutathat.

A vállalkozás általános költségeit az adott időszak eredményének terhére kell elszámolni. A vállalkozás általános költségei tehát fix költségeknek tekinthetők, amelyek a termelés volumenétől függetlenek. Ezek az általános költségek negatív értelemben realizálnak minősülnek, mivel minden esetben az adott időszak eredményét csökkentik.

A hatékonyság vizsgálata során fontos szerepet tölt be a ráfordítások elemzése, melyek struktúráját az ábra mutatja:



Forrás: saját szerkesztés

#### 4. sz. ábra: Az eredmény meghatározás rendszere

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 feladatot 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, nem beszélve az adó alapjának meghatározásáról.

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 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.

Az erőforrások hatékonysága és a vállalkozás jövedelmezősége vizsgálatának információs bázisát alapvetően a számviteli és kontrolling rendszerek adják. A számviteli információs rendszeren belül a **vezetői számviteli információs rendszer** az, amely a megfelelő részletezettségű és struktúrájú információkat képes szolgáltatni a hatékonyság elemzéséhez. 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.

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.

*1. sz. táblázat A vezetői döntést megalapozó javasolt mutatószámok rendszere*

<b>Mutató megnevezése</b>	<b>Elvárt adat</b>	<b>Bázis adat</b>	<b>Tárgy-időszaki adat</b>	<b>Vezetői döntés a tárgyidőszaki adat elvárt, illetve bázis adattól való kedvezőtlen irányú eltérése esetén</b>
<b>Selejtszázalék:</b> <u>Selejt mennyisége</u> Termelés mennyisége				– selejtarány növekedési okainak feltárása – beavatkozás a termelési folyamatba
<b>Az értékesítési forgalom elemzése:</b> <u>Tárgyidőszaki forgalmazott mennyiség</u> Előző időszak forgalmazott mennyisége				– forgalom visszaesés okainak feltárása – beavatkozás az értékesítési folyamatba

<b>Mutató megnevezése</b>	<b>Elvárt adat</b>	<b>Bázis adat</b>	<b>Tárgy-időszaki adat</b>	<b>Vezetői döntés a tárgyidőszaki adat elvárt, illetve bázis adattól való kedvezőtlen irányú eltérése esetén</b>
<b>1 főre jutó bruttó termelési érték:</b> <u>Bruttó termelési érték</u> Létszám				<ul style="list-style-type: none"> <li>– az egy főre jutó bruttó termelési érték visszaesése okainak feltárása</li> <li>– beavatkozás a termelési folyamatba</li> </ul>
<b>Bérhatékonyság:</b> <u>Nettó termelési érték</u> Bérköltség				<ul style="list-style-type: none"> <li>– a bérhatékonyság visszaesése okainak feltárása</li> <li>– beavatkozás a termelési folyamatba</li> <li>– a vállalkozás bérpolitikájának, az alkalmazott ösztönzési rendszernek a felülvizsgálata</li> </ul>
<b>Tárgyi eszköz hatékonyság:</b> <u>Nettó termelési érték</u> Tárgyi eszközök átlagos nettó értéke				<ul style="list-style-type: none"> <li>– a tárgyi eszköz hatékonyság visszaesése okainak feltárása</li> <li>– beruházási politika felülvizsgálata</li> <li>– felesleges tárgyi eszközök értékesítése</li> </ul>
<b>Termelési költségszint:</b> <u>Termelési költségek</u> Bruttó termelési érték				<ul style="list-style-type: none"> <li>– termelési költségszint növekedési okainak feltárása</li> <li>– költséggazdálkodás felülvizsgálata</li> <li>– alapanyag beszerzések ellenőrzése</li> </ul>
<b>Készletek forgási sebessége:</b> <u>Értékesítés nettó árbevétele</u> Készletek				<ul style="list-style-type: none"> <li>– forgási sebesség csökkenési okainak feltárása</li> <li>– értékesítési folyamat ellenőrzése</li> </ul>
<b>Bruttó jövedelmezőség:</b> <u>Értékesítés bruttó eredménye</u> Értékesítés nettó árbevétele				<ul style="list-style-type: none"> <li>– bruttó jövedelmezőség csökkenési okainak feltárása</li> <li>– beavatkozás a folyamatokba</li> </ul>
<b>Vevők, szállítók aránya:</b> <u>Vevő követelések</u> <u>Szállítóitartozások</u> x 100				<ul style="list-style-type: none"> <li>– a vevőkövetelések és szállítói tartozások aránya kedvezőtlen változása okainak feltárása</li> <li>– finanszírozási lehetőségek átgondolása</li> <li>– kintlévőségek behajtására intézkedések</li> </ul>
<b>Likviditási gyorsráta:</b> <u>Forgóeszközök - Készletek</u> Rövid lejáratú kötelezettségek				<ul style="list-style-type: none"> <li>– likviditás csökkenési okainak feltárása</li> <li>– intézkedések a likviditás megőrzésére</li> </ul>
<b>Pénzeszköz likviditás:</b> <u>Pénzeszközök</u> Rövid lejáratú kötelezettségek				<ul style="list-style-type: none"> <li>– pénzeszköz likviditás csökkenési okainak feltárása</li> <li>– intézkedések a likviditás megőrzésére</li> </ul>

A kérdőíves felmérés, a mélyinterjúk és a beszámolóiból nyert több éves adatok alapján végzett hatékonysági, jövedelmezőségi számításaim eredményeiből a következő néhány adatot emelem ki, melyek alátámasztják hipotéziseimet.

**2. sz. táblázat A vizsgálat 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	<b>93</b>
	11 és 50 fő között	47	69	<b>116</b>
	51 és 250 fő között	8	37	<b>45</b>
	251 fő vagy annál több	0	22	<b>22</b>
Összesen		<b>120</b>	<b>156</b>	<b>276</b>

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. A mikro-, kis- és középvállalkozások 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.

**3. 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 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.

**4. 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.

5. 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. 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 termeléseszközzel 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.



**6. 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	7	6	5	2	1	0	1	1	23
	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	95	55	33	34	25	21	7	5	275	

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.

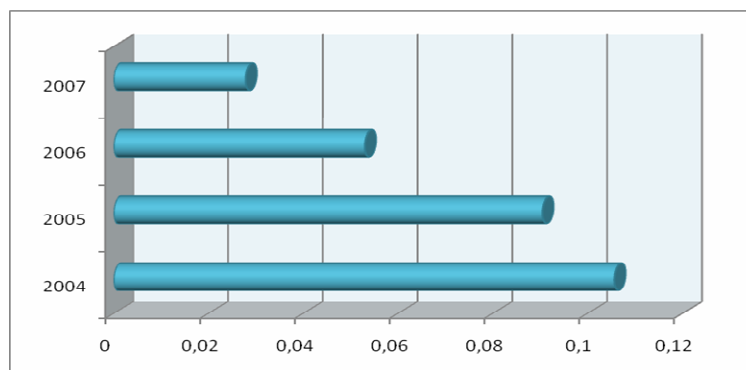
Az értékesítési árak a vizsgált vállalkozások 8%-ánál csökkentek, 22%-ánál nem változtak az előző időszakhoz képest. 10%-nál nagyobb mértékű áremelést csak a vizsgált vállalkozások 7%-a tudott érvényesíteni, a többiek 10%-nál kisebb mértékű áremelést hajtottak végre.

A 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.

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

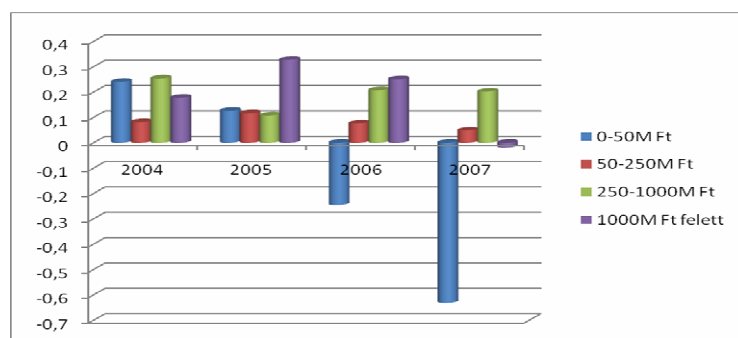
A számítások eredményeit mutatják a következő ábrák:



Forrás: Saját számítások alapján saját szerkesztés

#### **5. ábra Eszközarányos eredmény ROA átlagának változása a vizsgált minta alapján**

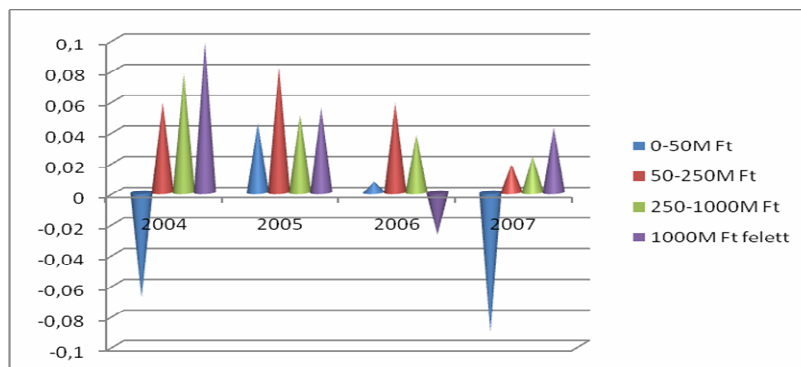
Az eszközarányos eredmény 2004-től folyamatos csökkenést mutat. Ezt a kapacitások alacsony kihasználtsága magyarázza, amit a kérdőíves megkérdezés eredményei is egyértelműen alátámasztottak. A sütőiparban elavultak a gépi berendezések, alacsony hatékonyságú termelést lehet velük folytatni, de az ágazat 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.



Forrás: Saját számítások alapján saját szerkesztés

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

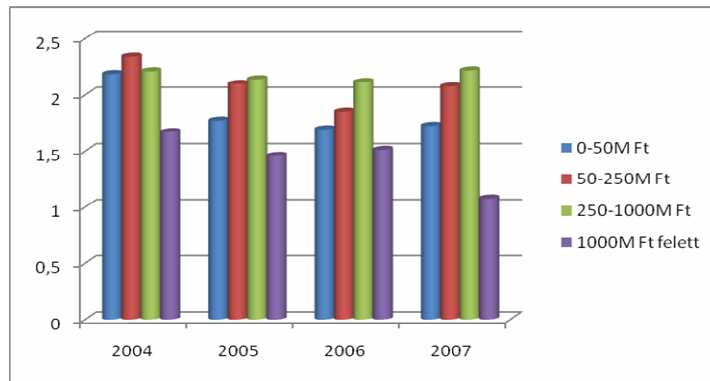
A saját tőke arányos nyereség tekintetében a legkisebb vállalkozások vannak a legkedvezőtlenebb helyzetben, amelyeknek az éves nettó árbevétele nem éri el az 50 millió forintot. A legkiegyensúlyozottabb teljesítményt a második és harmadik kategóriába tartozó vállalkozások mutatták. Az 1 000 millió forint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



Forrás: Saját számítások alapján saját szerkesztés

**7. 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.



Forrás: Saját számítások alapján saját szerkesztés

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

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.

Az árbevétel arányos eredmény vizsgálata is megerősítette 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.

Az élelmiszer-kereskedelemben lezajlott koncentráció és pozíció erősödés általános tendencia, nemcsak a sütőipar egyedüli sajátossága. Következésképpen a kisáruterelés és az óriási méretű kereskedelem között feszülő konfliktus, amely főként az árleszorító magatartásban jelenik meg, amely alapvetően meghatározza a termelők hatékonyságát.

## 3.2. Következtetések, javaslatok

A 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 szervezethez, 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 élőmunka 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 járulék 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 hatásfokú kihasználásával érhető el, illetve a költségekkel történő tudatosabb gazdálkodással.
- A finanszírozási problémák csökkentésére a beruházási támogatások igénybevétele nyílt lehetőséget.
- A hatékonyság növelésének alapja a minőségi élelmiszerek előállítására irányuló változás. 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.

## 4. AZ ÉRTEKEZÉS 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 **megállapításom**, 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 vesszünk 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 akadály a innováció és a szakképzett munkaerő hiánya.**

## **5. AZ EREDMÉNYEK GYAKORLATI HASZNOSÍTHATÓSÁGA**

A kutatás területén az értekezés fő eredménye a széles körben végzett kérdőíves vizsgálat. Ilyen jellegű átfogó vizsgálat nem volt az elmúlt időszakban az élelmiszeripar területén működő vállalkozások körében.

A felmérés tapasztalatainak felhasználásával a vállalkozások termékeinek jövedelmezősége növelhető.

Az értekezés megállapításai jól hasznosíthatók az oktatásban is. A hatékonysági mutatók alakulására ható tényezők rendszerezése, vizsgálata jól hasznosítható az elemzés tantárgyak oktatása során. Az ábrák és táblázatok segítik az összefüggések megismertetését, jól szemléltetik az adott problémakört.

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.

## PUBLIKÁCIÓK AZ ÉRTEKEZÉS TÉMAKÖRÉBEN

<b>Tudományos könyv/tankönyv magyar nyelven</b>	<b>1,66</b>
1. Miklósyné Ács Klára – <b>Siklósi Ágnes</b> – 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. <b>Siklósi Ágnes</b> – Miklósyné Ács Klára – Sztanó Imre: Könyvvezetési ismeretek. Saldo Rt., Budapest, 2007. ISBN 978 963 638 218 6 p. 7-116.	0,33
3. <b>Siklósi Ágnes</b> – 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. <b>Siklósi Ágnes</b> – 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. <b>Siklósi Ágnes</b> – 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
<b>Tudományos könyv/tankönyvrészlet magyar nyelven</b>	<b>1,05</b>
1. <b>Siklósi Ágnes</b> : 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. <b>Siklósi Ágnes</b> : Gazdasági események. (2., 4. fejezet) In: Könyvelési ABC. (Szerk.: Sztanó Imre) Verlag Dashöfer Szakkiadó, Budapest, 2001. ISBN 963 931 318 1	0,15
3. <b>Siklósi Ágnes</b> : 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 - <b>Siklósi Ágnes</b> - 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 - <b>Siklósi Ágnes</b> - 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 - <b>Siklósi Ágnes</b> - 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 - <b>Siklósi Ágnes</b> - 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

<b>Intézeti kiadványrészlet idegen nyelven</b>	<b>0,4</b>
1. <b>Siklósi Ágnes:</b> 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. <b>Siklósi Ágnes:</b> 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. <b>Siklósi Ágnes:</b> A Few Questions about Efficiency in Food Industry. Debreceni Egyetem Agrártudományi Közlemények Acta Agraria Debreceniensis, Debrecen, várható megjelenés 2009. július	0,2
<b>Intézeti kiadványrészlet magyar nyelven angol nyelvű összefoglalóval</b>	<b>0,05</b>
1. <b>Siklósi Ágnes:</b> 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
<b>Magyar nyelvű folyóirat idegen nyelvű összefoglaló nélkül</b>	<b>0,6</b>
1. <b>Siklósi Ágnes</b> – 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. <b>Siklósi Ágnes</b> – 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. <b>Siklósi Ágnes:</b> 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. <b>Siklósi Ágnes:</b> 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. <b>Siklósi Ágnes:</b> Az eredményszámítás néhány kérdése az élelmiszeriparban és a mezőgazdaságban. Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat, Budapest, megjelenés alatt	0,1
6. <b>Siklósi Ágnes:</b> „Az élelmiszeripar és a hatékonyság”. Gazdálkodás, Budapest, megjelenés alatt	0,2
<b>Magyar nyelven megjelent előadás idegen nyelvű összefoglalóval</b>	<b>0,1</b>
1. <b>Siklósi Ágnes:</b> 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
<b>Összesen:</b>	<b>3,86</b>