



DEBRECENI EGYETEM
GAZDASÁGTUDOMÁNYI KAR
SZÁMVITELI ÉS PÉNZÜGYI INTÉZET



OPPONENSI VÉLEMÉNY

ÁBEL ILDIKÓ
A TEHENÉSZET SZÁMVITELI RENDSZERÉNEK MÓDSZERTANI KÉRDÉSEI
című doktori (PhD) disszertációjáról

Opponensi véleményemet a Pannon Egyetem Doktori Szabályzatában meghatározott bírálati szempontok szerint készítettem el.

Az értekezés témájának újszerűsége, aktualitása, tudományos és társadalmi jelentősége

Az értekezés témaválasztása aktuális. A mai gazdasági helyzetben a vállalkozások tevékenységére, üzleti életére jelentős hatással van a gazdasági verseny globalizálódása, a piacok dinamikus változása. Ahhoz, hogy ebben az állandóan változó környezetben a vállalkozások talpon tudjanak maradni, tevékenységeiket eredményesen tudják folytatni, a különböző külső piaci ingerekre kellő időben tudjanak reagálni, elengedhetetlen, hogy a döntéshozók, vállalatvezetők időben a döntéseik meghozatalához szükséges információk birtokában legyenek. Ennek elengedhetetlen feltétele, hogy a számviteli törvény által kötelezően vezetendő, külső piaci szereplőket is informáló pénzügyi számvitel mellett a vállalkozásnál működjön (még, ha kezdetleges szinten is) a döntéshozókat információval ellátó, a döntések megalapozottságát segítő vezetői számviteli és kontrolling tevékenység. Jól megszervezett vezetői számvitel nélkül nem működhet a kontrolling tevékenység sem. A vezetői számvitel egyik fontos területe az önköltségszámítással kapcsolatos kalkulációk, ami az értekezés témája is.

A disszertáció újszerűségét, tudományos és társadalmi jelentőségét mutatja, hogy a nemzetgazdasági ágazatok közül egy sajátos ágazat, a mezőgazdaság, azon belül a szarvasmarha ágazat önköltségszámítási módszertanával foglalkozik. Fontosnak tartom a jelölt azon célkitűzését, miszerint a tehenészetekben jelenleg a gyakorlatban alkalmazott egyenértékszamos osztókalkuláció helyett kutatási eredményeit felhasználva, más önköltségszámítási módokat dolgoz ki, amelyek segítségével a jelenleg alkalmazott módszerrel szemben jobban érvényesül a költségokozati elv, az összemérés valamint a teljesség elve, és az önköltség pontosabb meghatározását teszi lehetővé. További célkitűzésként fogalmazta meg az üszöktől származó borjaknak a növendékállomány hozamaként, valamint a tenyészállatok utánpótlására szolgáló üszők beruházásként történő elszámolását. Elfogadhatónak tartom a megfogalmazott hipotéziseket, amelyek jól kapcsolhatók a megfogalmazott célkitűzésekhez.

A szakirodalom feldolgozásának színvonala, a témával összefüggő tudományos előzmények, a téma irodalmának kritikai feldolgozása, a jelenleg ismert tudományos eredmények felhasználása.

A jelölt, a disszertációban a szakirodalom feldolgozását öt alfejezetre bontotta, és a témával kapcsolatos szakirodalmat 58 oldal terjedelemben dolgozta fel. A jelölt 111 szakirodalmat és 17 jogszabályi hivatkozást tüntet fel az irodalomjegyzékében. A feltüntetett 111 irodalom közül 24 idegen nyelvű (angol és német). Az irodalmak közül a 4. és a 62 irodalmat nem találtam meg a szövegkörnyezetben, és két lehivatkozott forrás nincs benne az irodalomjegyzékben (Páli, 1974 (27. oldal); Helgertné et al., 2003 (54. oldal)). A hivatkozások formai követelményével kapcsolatban az előírásokat nem ismerem. Hivatkozásai többnyire pontosak, esetenként előfordul, hogy a jelölt a kettőnél több szerző tartalmazó irodalmak esetében kétféle hivatkozási módot váltogat a dolgozatban. Célszerű lett volna egyformán hivatkozni ezen irodalmak (Angyal-Kreitzer-Mahler, 1960; Miklósné et al., 2006) esetében. Előfordul, hogy ugyanazon irodalom kétszer szerepel az irodalomjegyzékben (Gönczi I. (1959): Mezőgazdasági üzemtan. Jegyzet, Mezőgazdasági Akadémia, Debrecen). A formai követelmények alapján elvárás, hogy az idézett dokumentum teljes biztonsággal beazonosítható legyen. A beazonosítás érdekében célszerű lett volna a könyvek, folyóiratok esetében az ISBN, ISSN szám és az oldalszám feltüntetése.

A jelölt a témával kapcsolatos hazai tudományos előzmények többségét szerepelteti, felhasználja dolgozatában. Mivel a mezőgazdasági ágazat esetében az általános törvényszerűségek több esetben sajátosan érvényesülnek, és e területtel nem sokan foglalkoznak, ezért a könyv formájában megjelent mezőgazdasági számvittel, számviteli elszámolással, mezőgazdasági költségszámítással kapcsolatos irodalmakat ki lehet volna egészítenie egy-két kimaradt aktuális, az utóbbi években megjelent folyóiratcikkkel, konferenciakiadvánnyal. A jelölt a szakirodalom feldolgozása során a magyarországi helyzet bemutatásán túl kitér az Európai Unióban alkalmazott, a magyar gyakorlattól eltérő megoldásokra, és bemutatja a napjainkban egyre nagyon szerepet kapó IFRS-es alkalmazását is a mezőgazdaságban.

A dolgozatban megtalálható a különböző irodalmak ütköztetése egymással. Például 37. oldal Kozma (2001b) – Borzáné (2001) vagy 50. oldal Kiss (2010) – Róth (2004). Megjelenik a szerző saját véleménye is a hivatkozott irodalmak között.

A kísérleti módszerek helyessége. Alkalmas-e a választott módszer a célokban megfogalmazottak vizsgálatára? A munka során alkalmazott módszer korszerűsége, megbízhatósága.

A jelölt a vizsgálat anyagát és az alkalmazott módszertant 17 oldal terjedelemben dolgozta fel. A jelölt a dolgozatában az alkalmazott módszereket az eredmények bemutatásának megfelelően két alfejezetben mutatja be. Az első alfejezetben a kiemelő kalkulációt alkalmazva hat (3-3 egymásra épülő), saját fejlesztésű önköltségszámítási módszertani változatot mutat be. Két alapváltozatot dolgozott ki, ahol a különbség az I. és a II. változat között a termékenyítés költségének közös, illetve külön önköltségként történő elszámolása. Az alapváltozatra épülő módszertani változatokat további változtatásokkal egészítette ki. A I/1. és a II/1. elszámolás-változat kiegészült a növendékállomány költségfelosztásával, a I/1.a és a II/1.a változat pedig a vehemérték befejezetlen termelésként való készletre vételét is magában foglalja. A jelölt az általa felépített változatok számszerű hatásainak bemutatását követően, az eredmények fejezetben, az egyes kalkulációs változatok különböző pénzügyi mutatókra gyakorolt hatását is számszerűsítette. Véleményem szerint az alkalmazott pénzügyi

mutatószámokat, azok módszertanát a módszertani fejezetben kellett volna bemutatnia. A második alfejezetben a modellszámítás metodikáját mutatja be, amit egy dunántúli mezőgazdasági vállalkozás tejtermelő tehenészetének költség és állományi adatai alapján állított össze. A modellben 7 változatot vizsgált, az első alfejezetben ismertetett 6 kalkulációs változatot és a gyakorlatban jelenleg alkalmazott hagyományos egyenértékszamos osztókalkulációt. Véleményem szerint a jelöl által kidolgozott módszertan és felépített modell alkalmas a célkitűzéseiben megfogalmazottak vizsgálatára. Az általa kidolgozott és alkalmazott módszertan korszerűnek mondható, hiszen a hagyományos egyenértékszamos kalkuláció (1979-ben kötelezővé vált egyenértékszám, amit az ikertermékek beltartalmi értékei alapján alakítottak ki (1 kg borjú = 8 liter tej)) hiányosságait próbálja pótolni. Meg kell jegyezni, hogy a témával kapcsolatos kutatók véleménye szerint (Sabján J. – Sutus I. (2003): Vezetői számvitel az agrártermelésben, 72.p.) a korábban központilag javasolt átszámítási kulcsokat újra kell gondolni, hiszen az értékarányok jelentősen megváltoztak.

A kutatási eredmények feldolgozásának színvonala, az eredmények matematikai-statisztikai értékelése. Az eredményekből levont következtetések helytállósága. A jelölt összeveti-e a saját eredményeit az irodalommal?

Az eredmények fejezetet, a jelölt a disszertációban, a módszertan bemutatásához hasonlóan két alfejezetre bontotta, és 79 oldalban dolgozta fel. Az első alfejezetben egy dunántúli mezőgazdasági vállalkozás tejtermelő tehenészetének költség- és önköltségszámításra vonatkozó 2006-2008. évi adataira alapozva, kiemelő kalkulációt alkalmazva megvizsgálta, és értékelte, hogy az általa kidolgozott módszertani változatok hogyan befolyásolják a szópórsborjú és ezen keresztül a korcsoportok élőtömeg önköltségét. Az eredmények című fejezet tanulmányozása során két kérdés is felmerül az olvasóban, egyrészt, hogy 2014-ben miért 2006-2008. évi adatok alapján dolgozik a jelölt, illetve az azóta meglévő adatokkal miért nem frissítette vizsgálatait, illetve, hogy miért csak egy tejtermelő tehenészet adatait vonta be vizsgálatába? További évek adatainak és további gazdaságok adatainak bevonása tovább növelhette volna a saját maga által kidolgozott módszertani kalkulációkból számított eredményeinek és az abból levont következtetések színvonalát, az eredményekből levont következtetések helytállóságát. A kutatás módszertana önálló kalkulációra és modellszámításra alapszik, és a jelölt az eredmények kiértékelése során leíró statisztikai módszereket és a pénzügyi mutatószámokat (többnyire viszonyszámokat) alkalmazott. A jelölt vizsgálta a vállalkozásnál a gyakorlatban használt és a kidolgozott önköltségszámítási változatok alapján realizált eredmények hatását a vállalkozás különböző pénzügyi (nettó forgótőke, likviditási ráta, likviditási gyorsráta, készletek forgási sebessége) és jövedelmezőségi (befektetett eszközök jövedelmezősége) mutatószámaira.

A második alfejezetben pedig ugyanezen vállalkozás 2008. évi költség és hozamadataira építve modellt (4. év) állított össze, amelyben az összes módszertani változatot megvizsgálta és a kapott eredményeket a hagyományos egyenértékszamos osztókalkulációval vetette össze. Kimutatta, hogy hogyan hatnak a különböző elszámolások a tej és a borjú önköltségére, a költségfelosztás következtében, hogyan alakul az egyes korcsoportok élőtömeg önköltsége.

A jelölt a dolgozat 3. fejezetében hipotéziseket fogalmazott meg, melyek elfogadása vagy elvetése hiányzik a dolgozatból. Javaslom a nyilvános védés prezentációjába építse bele.

Az eredmények értékelése fejezetben a jelölt a gyakorlatban és az elméletben is elfogadott és alkalmazott hagyományos egyenértékszamos osztókalkuláció alkalmazásával elért eredményeket hasonlítja különböző, az általa kidolgozott változatok eredményeihez.

A jelöltnek az értekezéssel összefüggő publikációs tevékenysége.

A jelöltnek eddig 27 publikációja jelent meg, amelyek közül 3 esetében volt egyedüli szerző. Az összes publikációból 14 kapcsolódik szorosan a dolgozathoz, ezen belül 9 magyar nyelvű konferencia kiadványban és 5 lektorált folyóiratban jelent meg. A folyóiratokban megjelent publikációk között 3 magyar és 2 angol nyelvű található. Sajnálatos módon tapasztaltam, hogy a jelölt a témával kapcsolatos publikálását 2011-ben befejezte. megnézve az MTMT-be feltöltött publikációit látható, hogy újabb kutatási területbe kezdett bele. Javaslom a jelöltnek, hogy a tehenészeti telepekre kidolgozott önköltségszámítási módszertani változatainak elméleti bemutatásából helyezzen el cikket.

A Doktori Iskola előírásait a publikációkra nézve nem ismerem, de véleményem szerint a jelölt publikációi elegendőek a PhD fokozat megszerzéséhez.

Új és újszerű tudományos eredmények

A jelölt disszertációjában az Új és újszerű tudományos eredmények fejezetben három eredményt fogalmazott meg:

1. Bizonyítást nyert, hogy a tehenészetben, a gyakorlatban jelenleg alkalmazott önköltség számítási módszer nem biztosítja a költségokozati elv, az összemérés valamint a teljesség elve maradéktalan érvényesülését.
2. Az új élettani és takarmányozási ismertek felhasználásával – az energiaszükségletet figyelembe véve – az önköltségszámításnál biztosítja a költségokozati elv jelenleginél jobb teljesülését. A vehemérték készletre vételével a teljesség elve, a tenyészállat utánpótlásra szolgáló üszők borjainak növedékállomány hozamaként történő elszámolásával pedig az összemérés elve teljesül jobban, mint a jelenlegi elszámolás.
3. A költségfelosztás módja, a növedékek gazdasági szerep szerinti elszámolása, valamint, az üszők borjainak a növedékállomány hozamaként történő elszámolása, az önköltségszámítás módja kimutathatóan hat az ikertermékek önköltségére, ezért a kapcsolódó pénzügyi mutatók számításánál figyelembe kell venni.

Az értekezésben megfogalmazott 3 eredmény közül a 2. és a 3. pontban megfogalmazott eredményt fogadom el. Az első pontban megfogalmazott lényegében semmi újat nem tartalmaz. Azt mások is megállapították, illetve közismert, hogy a „jelenleg alkalmazott önköltség számítási módszer nem biztosítja a költségokozati elv, az összemérés valamint a teljesség elve maradéktalan érvényesülését”.

Az eredmények egy dunántúli tehenészet adataira épülnek. A jelöltnek lehetősége van a későbbi kutatásai során a vizsgálat adatbázisának szélesítésére.

A dolgozat szerkezeti felépítése, tagoltsága. A dolgozat táblázatai, ábrái, a dolgozat stílusa és külső megjelenése.

A dolgozat szerkezeti felépítése, tagoltsága megfelel a Pannon Egyetem Doktori Szabályzatában megfogalmazottaknak. A dolgozat 95 táblázatot és 16 színes ábrát tartalmaz. A táblázatok és az ábrák egyértelműek, minden esetben el vannak látva címmel, mértékegységgel és 1-2 kivételtől eltekintve forrásmegjelöléssel is. A jelölt a táblázatokra,

ábrákra kivétel nélkül hivatkozik a szövegek környezetben. A táblázatok, az ábrák és a mellékletben található anyagok hozzájárulnak a szöveges tartalom könnyebb értelmezéséhez. A dolgozat küldő megjelenése és stílusa (az értekezés kisebb hibákat, elírásokat tartalmaz) is megfelel a doktori értekezésekkel szemben támasztott követelményeknek.

Összegezve a jelölt kutatási teljesítményéhez kapcsolódó véleményemet: a dolgozatban kiválasztott, kidolgozott és alkalmazott módszerek, és az eredmények szakmai értékelése bizonyítja a jelölt önálló tudományos teljesítményét, a megfelel a PhD értekezésekkel szemben támasztott követelményeknek. A dolgozatot elfogadom és nyilvános vitára történő bocsátását javaslom. A nyilvános vitán történő sikeres védelem esetén a PhD fokozat odaítélését javaslom.

Kérdések a dolgozathoz:

1. A felhasznált adatokat és a publikációkat tekintve megállapítható, hogy 2011-ben a dolgozat önköltségszámítási módszereinek kidolgozása megtörtént. Mi volt az adatokat biztosító cég gazdasági szakembereinek a véleménye az Ön által kidolgozott változatokról? Alkalmazták-e valamelyik változatot?
2. Ön melyik változat alkalmazását javasolná és miért?

Debrecen, 2015. január 11.



Dr. Fenyves Veronika
egyetemi docens
tanszékvezető