

MANGOL Csilla

## A TRANSZFERÁRAZÁS MINT IRÁNYÍTÁSI ESZKÖZ

A transferárazás hasznos vezetési és irányítási eszköz lehet a tulajdonosok és a menedzsment kezében. Amennyiben megfelelően használják, megkönnyíti a tervezést és a tényleges teljesítményről tükröt tart a döntéshozóknak. Emellett motivációs célokra és a kapacitásgazdálkodás racionalizálására is használható. Végül, de nem utolsósorban ne feledkezzünk meg az adóoptimalizációs lehetőségekről sem. A szerző dolgozatával megpróbálja eloszlatni a transferárazástól való félelmet, és fel akarja hívni a cégvezetők és tulajdonosok figyelmét a benne rejlő, jelenleg kihasználatlan potenciálra. Nem célja a transferárazás részletes, technikai, jogszabályban rögzített tudnivalóit összegyűjteni, erről már számos cikk megjelent a magyar sajtóban, illetve a tanácsadó cégek honlapján lehet tájékozódni. Ehelyett a transferárazás üzleti megközelítésű hasznait veszi sorra.

**Kulcsszavak:** transferárazás, menedzsmentkontroll-rendszer, controlling

A transferárazás az utóbbi években már Magyarországon is a cégek mumusa. Számos nemzetközi és hazai jogszabály sűrűjébe téved, aki elkerülendő a jelentős adóhatósági bírságot megpróbál megfelelni az előírásoknak. Előbb-utóbb az érintett vállalatok külső segítséghez folyamodnak, hiszen ennek a témakörnek a kidolgozása meglehetősen kiforrotlan és speciális tudást igényel, ezért – bár a gazdasági területen dolgozók tevékenységéhez kapcsolódik legszorosabban – nem várható el a számviteles kollégáktól, hogy mélységében rendelkezzenek ezekkel az ismeretekkel. A kiforrotlansághoz és az információhiányhoz társul még a „legyünk túl a szükséges rossz”-on hozzáállás is, vagyis oldjuk meg minimális energiabefektetéssel a kötelező feladatot és gyorsan felejtjük is el.

Jó hírem van az érintetteknek: a transferárazás nem ördögtől való, hanem hasznos vezetési és irányítási eszköz a tulajdonosok és a menedzsment kezében. Amennyiben megfelelően használják, megkönnyíti a tervezést és a tényleges teljesítményről tükröt tart a döntéshozóknak. Emellett motivációs célokra és a kapacitásgazdálkodás racionalizálására is használható. Végül, de nem utolsósorban ne feledkezzünk meg az adóoptimalizációs lehetőségekről sem. Cikkemmel megpróbálom eloszlatni a transferárazástól való félelmet és felhívni a cégvezetők és tulajdonosok figyelmét a benne rejlő, jelenleg kihasználatlan potenciálra. Nem célom a transferárazás

részletes, technikai, jogszabályban rögzített tudnivalóit összegyűjteni, erről már számos cikk megjelent a magyar sajtóban, illetve a tanácsadó cégek honlapján lehet tájékozódni. Ehelyett a transferárazás üzleti megközelítésű hasznait veszem sorra.

### A transferárazás mint irányítási eszköz

A transferárazás tulajdonképpen nem más, mint célszerű árazása az egy cégcsoportba tartozó tagvállalatok, vagy jelentős befolyással bíró tulajdonos (1996. LXXXI. Törvény a társasági adóról és az osztalékadóról 4. § 23.) által irányított cégek, összefoglalóan kapcsolt vállalkozások egymásnak nyújtott termékeinek és szolgáltatásainak.

Mikor célszerű az árazás? Amikor

- megfelel a jogszabályban előírtaknak, vagyis piaci az ár, és
- megfelel a tulajdonos és a menedzsment célrendszerének.

### Jogszabályi előírások – piaci ár

Mielőtt még megrökönyödünk azon, hogyan fér meg egymással a jogszabályi előírás és a piaci ár, esetleg a tervgazdálkodás, vagy például az energiaárak állami meghatározása jutna eszünkbe, röviden érdemes megnézni, miért is indokolt szabályozni a transferárakat.

A legálisan, de a kiskapukat kihasználó adózásnak van akkora ereje, hogy ezt az elmúlt évtizedekben a vállalatok felismerték, és éltek is az eredmény cégek közötti, valós teljesítménnyel csak részben magyarázható átcsoportosításának – akár országokon átívelő, akár országon belüli – lehetőségével. Ez vezetett oda, hogy a különböző nemzetközi (pl. OECD), majd ehhez kapcsolódóan a nemzeti hatóságok irányelveket írtak elő a transzferárak kialakítására.

A legfontosabb irányelv, hogy a kapcsolt vállalkozásoknak is piaci árakat kell alkalmazniuk egymásnak nyújtott termékek és szolgáltatások esetében, ez a szokásos piaci ár elve. Az egyes országok ezeknek az irányelveknek a figyelembevételével dolgozták ki saját szabályozásukat, Magyarország esetében ez a Társasági adóról és osztalékadóról szóló törvényben (1996. évi LXXXI. Törvény) és az idevonatkozó pénzügyminisztériumi rendeletben (18/2003. /VII.16./ PM rendelet) található.

### Nemzetközi – OECD-irányelvek

Nemzetközi szinten a transzferárak szabályozására először az Egyesült Államokban, az 1960-as évek végén került sor. Az OECD 1995-ben fogadta el transzferárakra vonatkozó irányelveit, melyek korábbi, 1979 óta publikált jelentéseken alapultak. Az OECD-tagállamok az OECD Modell Egyezmény 9. §-ában foglalt, piaci árról szóló alapelveit a transzferárképzésre vonatkozó nemzetközi normaként fogadták el.

A hazai szabályozás is a nemzetközi OECD-előírásokra épül a magyar szabályozási környezet sajátosságainak figyelembevételével.

*„(Amennyiben) két (kapcsolt) vállalkozás az egymás közötti kereskedelmi vagy pénzügyi kapcsolataikra tekintettel olyan feltételekben állapodik meg, vagy olyan feltételeket szab, amelyek eltérnek azoktól, amelyekben független vállalkozások egymással megállapodnának, úgy az a nyereség, amelyet a vállalkozások egyike ezen feltételek nélkül elért volna, ezen feltételek miatt azonban nem ért el, ennek a vállalkozásnak a nyereségéhez hozzászámítható és következésképpen megadóztatható” (Az OECD Modell Egyezmény 9. §-a).*

### Nemzeti – PM-elvárások

A Tao tv. 18. §-a szerint a kapcsolt vállalkozások egymás közötti tranzakcióikban a szokásos piaci ártól eltérő árat alkalmaznak, akkor a társasági adóalapot megfelelően módosítani kell. A transzferár-szabályozás hatálya kiterjed az anyavállalat és telephelye(i), illetve a belföldi kapcsolt vállalkozások között zajló tranzakciókra is.

2003. szeptember 1-jén hatályos 18/2003-as PM rendelet alapján a Tao tv. 18. §-a kiegészítéseként

transzferár-nyilvántartási kötelezettséget ír elő. A rendelet szerint a nyilvántartást minden kapcsolt vállalkozással kötött szerződésre el kell készíteni.

A magyar szabályozás a transzferárazási módszerek közül az alábbiakat nevesíti:

- összehasonlító független árak módszere,
- viszonteladási árak módszere,
- költség-jövedelem módszer.

Ezeket túl a vállalkozások új módszereket is kifejleszhetnek, de ekkor az adott vállalat kötelezettsége, annak igazolása, hogy a fenti három módszer egyike sem alkalmazható a transzferár megállapítására. Az elkészített nyilvántartást akkor kell módosítani, ha a szokásos piaci árat érintő körülményekben olyan változás következik be, amelyet független felek az ár megállapításánál érvényesítenének.

A kapcsolt vállalkozásokra vonatkozó nyilvántartást a 18/2003-as (VII. 16.) PM rendelet által meghatározott részletes követelményeknek megfelelően kell elkészíteni. Ezt benyújtani az APEH számára nem szükséges, azonban azt kérésre haladéktalanul az adóhatóság rendelkezésére kell bocsátani. Abban az esetben, ha az adófizető nem tudja bemutatni a dokumentációt, akkor bírság fizetésére kötelezhető.

A transzferár-dokumentációnak tartalmaznia kell egy átfogó iparági elemzést, társasági elemzést, funkcióanalízist, a választott transzferárazási módszertant (a háttér és az indoklás bemutatása mellett).

### Transzferárazási módszerek

Az *összehasonlító független árak módszere* (Comparable Uncontrolled Price Method – CUP) független felek közti tranzakciók piaci jellemzőit értékeli úgy, hogy közvetlenül összehasonlítja a független felek között és az egymással részesedési viszonyban levő felek között alkalmazott árakat. Ez a módszer áll a legközelebb a szokásos piaci elvhez, így ez a leginkább javasolt.

Kétféle módon juthatunk el a megfelelő transzferárhoz. Az egyik mód a külső ár-összehasonlítás, amikor rendelkezésre állnak teljesen független harmadik felek közti piaci árak az adott tranzakcióra nézve. Ebben az esetben a független harmadik felek tevékenységének, a vállalt kockázatoknak, a szerződéses és gazdasági feltételeknek, a földrajzi fekvésnek is hasonlítaniuk kell. Amennyiben ez utóbbiak tekintetében a hasonlóság nem állapítható meg a független felek és a kapcsolt felek között, akkor ki kell küszöbölni ezeket a különbségeket.

A másik mód a belső ár-összehasonlítás, amikor az egyik kapcsolt fél és egy harmadik, független fél közti piaci ár adja az összehasonlítási alapot.

A *viszonteladási árak módszere* (Resale Price Method – RPM) abból a továbbértékesítési árból indul ki, amelyet a kapcsolt vállalkozás egy harmadik, független fél felé érvényesít. Ezt a viszonteladási árat kell csökkenteni egy olyan mértékű árrésszel, ami fedezi a kapcsolt vállalkozó költségeit és üzleti kockázatát, valamint megfelelő nyereséget biztosít számára. Az árrésszel csökkentett összeg a kapcsolt felek közti szokásos piaci ár.

A módszer alkalmazása során a független harmadik fél és a kapcsolt vállalkozás tevékenységének, a vállalt kockázatoknak, a szerződéses és gazdasági feltételeknek, a földrajzi fekvésnek is hasonlítaniuk kell. Amennyiben ez utóbbiak tekintetében a hasonlóság nem állapítható meg a független felek és a kapcsolt felek között, akkor ki kell küszöbölni ezeket a különbségeket.

A *költség-jövedelem módszer* (Cost Plus Method – CPM) esetében a kiindulási pontot a terméket vagy szolgáltatást nyújtó kapcsolt vállalkozás azon költségei jelentik, amelyek a termék vagy szolgáltatás előállításában merültek fel. Erre a költségre egy elfogadható nyereség rakódik, ami megfelel a piacon független felek közti általános nyereségnek.

A módszer alkalmazása során a független harmadik fél és a kapcsolt vállalkozás tevékenységének, a vállalt kockázatoknak, a szerződéses és gazdasági feltételeknek, a földrajzi fekvésnek is hasonlítaniuk kell. Amennyiben ez utóbbiak tekintetében a hasonlóság nem állapítható meg a független felek és a kapcsolt felek között, akkor ki kell küszöbölni ezeket a különbségeket.

Az üzleti nettó nyereség módszert főként az előzőekben taglalt, nevesített standard módszerek közül a költség-jövedelem módszer alátámasztására használják. Lényege, hogy a kapcsolt vállalkozások közötti szolgáltatásokra számolt profitot a független felek közötti hasonló tevékenységre képzett profithoz közelítik. Ezt a profitot általában egy meghatározott alapra számítják ki (pl. költség-arányos, eszköz-arányos, árbevétel-arányos profit).

Az egyéb módszerek közé sorolhatjuk például a tárgyalásos módszert, ahol a kapcsolt felek tárgyalásos módon állapodnak meg az alkalmazandó elszámoló árban. Ide tartoznak még a különböző profitmegosztásos módszerek, amelyeknél a független felek közötti nyereségmegosztás az alapja a kapcsolt felek között használt nyereségnek. A módszerek kombinálására is lehetőség van, amennyiben egyik standard módszer sem megfelelő a szokásos piaci ár megállapításához.

Természetesen az egyes hivataloknak még ezeken felül is lehetnek elvárásai a termékek/szolgáltatások árképzésére vonatkozóan. Ebből a teljesség igénye nélkül bemutatom röviden példaként a Magyar Energia Hivatal főbb elvárásait.

### A Magyar Energia Hivatal elvárásai

A Magyar Energia Hivatal az áramszektor résztvevőit abba az irányba tereli, hogy azok a lehető leghatékonyabban működjenek, és ezáltal a fogyasztók érdekei ne sérüljenek. Ezt azzal éri el, hogy az árképzéskor csak azokat a költségelemeket fogadja el, amelyek szorosan kapcsolódnak az alaptevékenységhez, illetve nem tartalmaznak indokolatlan költségnövekedést az előző időszakhoz képest.

A Hivatal elvárja, hogy a cégek különítsék el tevékenységeiket az alapján, hogy azok rutinjellegűek, ad hoc típusúak vagy többévente ismétlődőek. Ezeket különbözőképpen van lehetőség az árakban érvényesíteni. Rutinjellegű tevékenységeket be lehet építeni az árakba, de a többévente ismétlődő tevékenységeket már csak részben, ad hoc tevékenységeket pedig egyáltalán nem.

Előírás a *tevékenységek szétválasztása*, ami azt a célt szolgálja, hogy ne alakuljanak ki halmozódások. Ez azt jelenti, hogy a korábban egy jogi személyként működő cégek szétválasztása után ugyanazon tevékenységeket nem lehet duplikáltan, triplikáltan stb. az egyes jogi személyeknél is végezni. A halmozódások kiszűrése segíti az átláthatóságot és a hatékonyság növelését, és ezáltal végső soron a fogyasztók érdekeit védi.

A *legkisebb költség elvét* is kötelesek követni a szektor szolgáltatói és termelői résztvevői. Ez az elv is arra erősíti rá, hogy ne lehessen a költségeket, és ezáltal az eladási árakat korlátlanul növelni, ami megteremtené az extraprofit lehetőségét a szolgáltató és termelő cégeknek (lásd még Magyar Energia Hivatal (2008): Módszertani útmutató a villamos energia hálózati engedélyesek indokolt költségeinek meghatározásához, [www.meh.hu](http://www.meh.hu)).

Az első feltételt tehát viszonylag egyszerű teljesíteni, hiszen nevesített módszerek – vagy esetleg más módszerek – segítségével (PM) képesek vagyunk meghatározni azt az ársávot, amelyen belül piacnak minősül a transzferárunk.

Hogyan tudunk azonban a stakeholderek két jelentős csoportjának, a tulajdonosoknak és a menedzsmentnek megfelelni?

### A tulajdonos és menedzsment célrendszere

Tulajdonosi szempontból alapvető elvárás az, hogy lehetőség szerint egyszerű módszertan készüljön. Az egyszerűség nem jelenti azt, hogy a hatósági elvárások ne teljesüljenek és az üzleti logika sérüljön. Így az önálló jogi személy tagvállalatok eredménye nem elsődleges, hanem a hangsúly a *csoportszintű eredményen* van. Ezért, bár a tervezéskor várt és a tényidő-

szaki gazdasági események és azok hatá-  
sai tagvállalati szinten rendeződnek saját  
eredménykimutatásba és mérlegbe, mégis-  
csak a csoport eredménykimutatása és mér-  
lege a döntő. Emiatt *top-down döntések* ér-  
vényesülnek a módszertan kialakításában.

Fontos irányítási szempont az *átlát-  
hatóság*. A kialakítandó transzferárazási  
rendszer akkor működtethető hatékonyan,  
ha a szereplők számára világosak az al-  
kalmazandó módszerek, egyértelműek az  
egymásnak nyújtott szolgáltatások/termé-  
kek és a vetítési alapok. Ez erősíti a tagváll-  
alatok közti és a központ és a tagvállala-  
tok közötti bizalmat.

Az *állandóság* alapvetően megkönnyíti a transzfer-  
ár-kialakítás stratégiai megfontolásait. Amennyiben  
sikerül az egymásnak nyújtott szolgáltatásokat úgy  
meghatározni, hogy azok az elkövetkező években nem,  
vagy csak kevéssé változzanak, ez lehetővé teszi azt,  
hogy ne kelljen évente felülvizsgálni a módszertant.

A transzferárazási módszer kialakításánál érdemes  
megfontolni, hogy *egyféle vagy többféle módszert* al-  
kalmazzon a cégcsoport. Az egyféle módszer mellett  
szólnak a következő érvek:

- egyszerű,
- könnyebb informatikai megvalósíthatóság,
- tagvállalati elfogadtatása egyszerű,
- dokumentálása könnyebb.

A többféle módszer alkalmazása akkor célszerű,

- ha összetett a cégcsoport vállalati struktúrája,
- ha az egymásnak nyújtott szolgáltatások széles körűek,
- ha a piaci információk rendelkezésre állása kü-  
lönöző.

### A transzferárazás a menedzsmentkontroll-rendszer része

Mindezeket figyelembe véve úgy tudunk a tulaj-  
donosi és menedzsmentelvárásoknak megfelelni, ha a  
transzferárazást a menedzsmentkontroll-rendszer ré-  
szének tekintjük. Menedzsmentkontroll alatt azt az  
irányítási, controllingrendszer érttem, ami a stratégia  
célkitűzéseiből és elvárásaiból kiindulva, az arra épü-  
lő működési folyamatokkal és szervezeti felépítéssel a  
döntéshozók számára korszerű tervezésre, visszamérés-  
re és információellátásra és beavatkozásra képes (lásd még Horváth&Partners (2008): Controlling, új egy ha-  
tékony controllingrendszerhez, Complex Kiadó, 19. old.  
és Dobák Miklós (1998): Szervezeti formák és vezetés,  
Közgazdasági és Jogi Kiadó, 164. old.) (1. ábra).

A menedzsmentkontroll-rendszer



A mai napig megoszlanak a vélemények arról, hogy  
milyen módon érdemes irányítani és kontrollálni egy  
céget. Általánosságban igaz az, hogy amíg a környezeti  
feltételek kedvezőek és a tulajdonos által elvárt nyere-  
ség viszonylag könnyedén teljesíthető, addig sem a tu-  
lajdonos, sem a menedzsment nincs arra szorítva, hogy  
korszerű irányítási és kontrollrendszert dolgozzon ki és  
valósítsa meg. Ekkor a menedzsmentnek szabad keze  
van abban, hogyan éri el a kitűzött tulajdonosi célt.  
Motivációs oldalról felfogható ez akár egy fejlett mo-  
dellnek, hiszen a felső vezetés gyakorlatilag önállóan  
ténykedik.

Abban a pillanatban, amikor a környezeti feltételek  
nehezednek és a tulajdonos által elvárt nyereség már  
nem hozható könnyedén, akkor mindkét stakeholder  
elemi érdeke lesz, hogy korszerű irányítási és kontroll-  
rendszert dolgozzon ki, és ezáltal racionalizálja a cég  
működését. A jelenlegi helyzetben, amikor a pénzügyi  
válság már a gazdaságba is begyűrűzött, különösen ér-  
vényes a tudatos és kontrollmechanizmusokra épülő  
vállalatvezetés megteremtésének igénye.

### A transzferárazás beemelése a menedzsmentkont- roll-rendszerbe egyszerre jelent lehetőséget

- a működés gyenge pontjainak feltárására,
- a szűk keresztmetszetek megszüntetésére és a  
hatékonyság felszámolására a folyamatok-  
ban,
- más cégekhez való hasonlíthatóság megteremté-  
sére,
- a célszerű teljesítménymérés alapjainak leraká-  
sára,
- a vezetői motivációs rendszer átalakítására,
- a proaktív tervezés-beszámolás megteremtésére,  
és
- az IT-rendszer támogató funkciójának racionalí-  
zálására.

### **A működés gyenge pontjainak feltárása – auditeszköz**

A transzferárazás segítségével néhány hét alatt fény derül arra, hogy a releváns tevékenységek jogi és működési szempontok szerint mennyire tartalmazznak üzleti kockázatokat. A szolgáltatási stratégiában gyenge pontot jelenthet jogi oldalról például, ha a hatósági elvárásoknak nem sikerül maradéktalanul megfelelni vagy a helyi iparüzési adót nem tudják minimalizálni. Működési oldalról gyengeség, ha a stratégiai elvárásokat nem képezi le megfelelően a transzferárazási szolgáltatáscsomag. Ezekre jelenthet megoldást a szolgáltatások összevonása, új szolgáltatási szintek kialakítása. A szolgáltatások elszámolásában gyenge pont jogi oldalról, ha az elszámolások nem követhetőek, vagy ha az árazást nem lehet indokolni. Működési oldalról problémás, ha az elszámolási módszertant nem tudják okozathúen megválasztani, vagy az iparági benchmarkokkal való összehasonlításban nem állja meg a helyét a vállalat. A javaslatok ilyenkor a módszertan finomítására, új elszámolási mód bevezetésére vagy az árképzés módosítására vonatkozhatnak. A transzferár dokumentációjában jogi hiátust okozhat a jogszabályoknak való meg nem felelés vagy a dokumentáció részlegessége. Működési oldalról a szerződések lehetnek tökéletlenek, és a javaslatok pedig ezek pontosítására és a dokumentáció egységesítésére és teljességének biztosítására szólnak.

### **A hatékonyság felszámolása**

Bármilyen módon jutunk el a piaci ár meghatározásához, az még nem feltétlenül mond valamit arról, hogy valójában mibe kerül a cégnek az adott termék vagy szolgáltatás előállítás. Célszerű tehát az önköltséget okozathú módon kiszámolni és összevetni az árral. Ez megmutatja, hogy képes-e a vállalat hatékonyan végezni tevékenységét. Alapesetben azt feltételezi a menedzsment és/vagy a tulajdonos, hogy hatékonyan dolgoznak a kollégák, hiszen így lehet a versenytársakkal szemben előnyhöz jutni és tisztességes hasznot elérni. Ráadásul az egyes részlegek általában kellő önmenedzselési képességgel rendelkeznek ahhoz, hogy a hatékonyság látszatát „minden körülmények között” fenn tudják tartani. Amennyiben azonban az önköltség csak kevéssel van a piaci ár alatt, vagy éppenséggel meghaladja azt, az intő jel arra vonatkozóan, hogy nem-hogy a szokásos vállalkozási kockázatot nem tudja a cég fedezni, hanem lehet, hogy teljesen veszteségesen működik a többi piacon tevékenykedőhöz képest. Ily módon a transzferárazás kikényszeríti a folyamatok átvizsgálását, racionalizálását, és így végső soron a szűk keresztmetszetek megszüntetését és a hatékonyság felszámolását.

### **Más cégekhez való hasonlíthatóság**

A gyenge pontok felszámolása és a hatékonyságra való törekvés részben belső kényszerítő erő (menedzsment, tulajdonos) hatására történik meg, részben azonban a piacon ténykedő más hasonló cégekkel való összehasonlítás eredményeképp. A transzferárazás a piaci árak alkalmazása miatt kiváló eszköz a benchmarkingra, így lehetősége nyílik a döntéshozóknak, hogy elhelyezék magukat a versenytársakhoz viszonyítva, és képet kapjanak azok működési hatékonyságáról, és közvetve azok stratégiájáról. Továbbfűzve a gondolatot, ez az összehasonlítás elindíthat vagy újra elővételre készíthet ötleteket, programokat, amelyek célzhatnak akár a vállalat komplex átalakítását is.

### **Teljesítménymérés**

Amikor egy cég folyamatait, működését vizsgálja, javító intézkedéseket hajt végre, összehasonlítja magát más, hasonló tevékenységet végző cégekkel, akkor nagyon gyorsan asztralra kerül a teljesítménymérés fogalma. Hiszen nem elég kiváló eszközparkkal és infrastrukturális adottságokkal rendelkezni, mindezt hatékonyan működtetni is kell, ami már a humán tényezőn és annak teljesítményén múlik. A múltra vonatkozó teljesítménymérés mellett persze a jövőre irányuló teljesítménybefolyásolás és vezetői ösztönzés is fontos.

A transzferárazási stratégia a vezetői ösztönzés alábbi céljait támogatja:

- az összvállalati célok elérése,
- átláthatóság,
- a termékek és tagvállalatok teljesítményének összehasonlítható értékelése,
- az adminisztráció egyszerűsítése,
- a vezetők motivációja.

A transzferárazás tipikusan a konszolidált cégcsoport-szintű eredményt befolyásolja, ezért az ebben érintett termékek és szolgáltatások esetében célszerű a tagvállalatok számára minél kisebb mozgásteret adni, és ezáltal biztosítani az optimumot.

Ez a kis mozgásteret azt jelenti, hogy a lehetséges alkalmazható szervezeti típusokból nem a versengő, hanem a kooperatív és az együttműködő jöhet szóba. Ha a tulajdonos biztosra akar menni, akkor pedig a kooperatív a legmegfelelőbb, hiszen ekkor top-down módszerrel, funkcionális struktúrában és a leginkább központilag befolyásolható módon lehet kontrollálni az egyes tagvállalatokat (*1. táblázat*).

A kooperatív szervezet velejárója a vertikális integráció és az alacsony diverzifikáció. A széles vertikum kedvező terep a központ irányából jövő beavatkozásra a tagvállalatok életébe. Az alacsony diverzifikáltság a függőséget biztosítja a központ és a tagvállalatok között.

A szervezeti típusok jellemzői

Szervezeti típusok jellemzői			
Szemponatok	Versengő	Kooperatív	Együttműködő
Stratégia	A divíziók stratégiáinak összessége	Csoportszintű stratégia	Kölcsönösen elfogadott csoportszintű stratégia
Struktúra	Divizionális	Funkcionális	Mátrix
Folyamatok	Bottom-up, tagvállalati	Top-down, integrált	Iteratív, vegyesen tagvállalati és integrált
Felső vezetés kontrollja	Az eredményen van a kontrol a céges rendszereken keresztül	A tevékenységeken van a kontroll a szervezeti felépítésen keresztül	A folyamatokon keresztül van a kontrol

A decentralizált területek így szoros felügyelet alatt vannak, és tevékenységüket a központ könnyedén koordinálhatja. Erre eklatáns példa a tervezési folyamat, ahol a premisszák és elvárások meghatározása a központban történik, majd a jogi személyek ezeket az elvárásokat bontják alá. A folyamat során nem törekszik a központ az iteratív termegállapodásra, hanem vitás kérdésekben dönt. A transzferárak kialakítása során a központ meghatározó szerepe azzal tartható fent, ha mind a módszerről, mind a konkrét elszámolóárakról maga dönt. A tagvállalatok bevonása legfeljebb az egymásnak nyújtott szolgáltatások tartalmi megfogalmazásáig célszerű (2. ábra).

kavézés és felesleges leterheltség. Az egyértelmű hatáskörök támpontot adnak a tekintetben, hogy a vitás kérdésekben melyik szereplőnél van a döntés joga.

A transzferárazás módszertana hatékony ösztönző és motiváló eszköz a központ kezében. A különböző módszertanok más-más irányba terelik a tagvállalatok vezetésének gondolkodását és ezáltal teljesítményét. A viszonteladási árak alapján kalkulált transzferárak biztosítják a legnagyobb szabadsági fokot a tagvállalatok vezetésének, hiszen ebben az esetben ők azok, akik megkeresik a piaci benchmarkokat. Ezzel ellentétben egy költségalapú kalkuláció kevés lehetőséget hagy a tagvállalat számára az önállóságban. Ezért kiemelt

fontosságú a módszertan kiválasztása után annak meghatározása, hogy a tagvállalati szinten előálló eredményből mely tételekért vonható felelősségre és számoltatható el a tagvállalati vezetés.

A transzferárazás lehetőséget ad arra, hogy a tagvállalatokkal szembeni eredményfelelősséget a hozzáadott érték felelőssége váltsa fel azok teljesítménymérésekor. Hozzáadott érték alatt értem nemcsak a személyi jellegű költségek közvetlen részét, hanem minden olyan költséget, ami a termék vagy szolgáltatás érdekében keletkezett (személyi jellegű költségek és dologi költségek) a tagvállalat tevékenységéből adódóan. Ezzel számos vita elkerülhető a központ és a tagvállalatok között, valamint egyértelmű felelősségi rendszert lehet bevezetni, ahol az egyes tagvállalatok valóban csak azért felelnek, amire van is ráhatásuk.

Szervezeti típusok fajtái



Ez a top-down módszertan egyértelmű kommunikációt igényel a feladatokra és a hatáskörökre vonatkozóan, hogy a transzferár-kialakítási folyamat résztvevői között ne alakuljon ki konfliktus. A feladatok pontos definiálása biztosítja, hogy ne legyen duplikált mun-

**A proaktív tervezés és beszámolás**

A hatékony tervezés keretében átlátható folyamatok biztosítása a cél, ami kiszámíthatóvá és könnyen elfogadhatóvá teszi a tervezési rendszert. A transzferárazás

segíti a transzparencia kialakulását a folyamatok és tevékenységek racionalizálásával, és ezáltal a tervezést könnyebbé teszi, valamint a változások átvezetését és a várhatóságot is egyszerűsíti. Ezenfelül a transzferárazás hatására az abban nem érintett külső és belső folyamatok és tevékenységek is hasonló logikával átalakíthatóak és korszerűsíthetőek lesznek. Ez pedig a teljes cégcsoport komplett tervezését és beszámolását azonos alapokra, egységes elvekre helyezi, standardizálja. Ráadásul a beszámolás így már nem egy „fekete doboz”-ra mint működésre vonatkozik, hanem tetten érhető a valódi teljesítmény a folyamatok részleteinek monitorozásával. Innen már csak egy lépés egy könnyen módosítható inputokból építkező tervezési modell elkészítése, ahol a különböző inputok generálta verziók közül választhatnak a döntéshozók aktuális céljaiknak megfelelően.

### ***Az IT-rendszer támogató funkciója***

A folyamatok hatékonyságnövelése, a gyenge pontok kizárása megköveteli, hogy pontosan monitorozni lehessen az összes lényeges információt. Ehhez viszont fejlett informatikai megoldásra van szükség. Egyszerűbb esetben, néhány termék vagy szolgáltatás esetén, persze akár egy excele megoldást is választhat a cég, azonban középtávon már célszerű egy komolyabb és egyben rugalmas üzletiintelligencia-rendszer kialakítása és a manualitás lecsökkentése. Természetesen nem óriás informatikai beruházásokra van szükség, hanem korszerű controllingrendszerre. Ez a rendszer biztosítja, hogy a transzferárazás, illetve az ehhez kapcsolódó egyéb tevékenységek csak az elvárható mennyiségű kapacitásfordítást igényeljék. Ezáltal több idő marad az érdemi tevékenységekre, mint elemzés, fejlesztés.

### **Összefoglalás**

A teljesség igénye nélkül az előbbieken felvillantott lehetőségek a transzferárazás üzleti szempontból kiemelt jelentőségét támasztják alá. A transzferárazás az

irányítási – menedzsmentkontroll – rendszer részeként a hatékonyság növelésének, a szűk keresztmetszetek megszüntetésének, a versenyképesség javításának, a belső teljesítmény fokozásának fontos eszköze lehet. Javasolom ezeket a tulajdonságait kihasználni a vállalati működés racionalizálására. Ezáltal valóban nemcsak a „szükséges rossz”-at láthatják benne a cégek tulajdonosai és vezetői, hanem a versenyképesség örvévé léphet elő.

### **Felhasznált irodalom**

Magyarországi jogszabályok:

- 1996. évi LXXXI. Törvény
- 18/2003. (VII. 16.) PM rendelet
- gazdasági társaságokról szóló 1997. évi CXLIV. tv. 290. §

Nemzetközi jogszabályok:

- OECD Irányelvek  
(Eredetileg az OECD gondozásában jelent meg angol és francia nyelven a következő címen 1995-ben: Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, illetve Principles applicables en matière de prix de transfert á l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales. Az OECD Irányelvek a későbbiekben rendszeresen és folyamatosan felülvizsgálatra és átdolgozásra kerültek. Magyar nyelven a Magyar Könyvvizsgálói Kamara gondozásában jelent meg 2005-ben)
- OECD Modellegyezmény 9. cikkely

*Dobák Miklós* (1998): Szervezeti formák és vezetés, Közgazdasági és Jogi Kiadó, Budapest

*Horváth&Partners* (2008): Controlling, út egy hatékony controllingrendszerhez, Complex Kiadó, Budapest

*Magyar Energia Hivatal* (2008): Módszertani útmutató a vilamos energia hálózati engedélyesek indokolt költségeinek meghatározásához, www.meh.hu

Cikk beérkezett: 2009. 5. hó

Lektori vélemény alapján véglegesítve: 2009. 8. hó