

DEÁK István - LUKOVICS Miklós

A VÁLLALATI K+F TÁMOGATÁSA CONTROLLINGESZKÖZÖKKEL

Jelen tanulmány célja annak bemutatása, hogy a controlling tudományos megközelítése hogyan reagál az új kihívásokra. A szerzők rzékeltetni kívánják azt, hogy a controllingrendszer számára potenciális input adatokat szolgáltató pénzügyi számvitel hogyan kezeli a kutatás-fejlesztést, és mindez milyen problémákat vet fel, továbbá fel kívánják hívni a figyelmet arra, hogy a vállalat értéke jelentősen függ a szellemi tőke értékelésétől és bemutatásától!

Napjaink gazdasági környezetét az egyre inkább kiélezetté váló verseny, és az ebben való sikeres helyállásra való elszánt törekvés jellemzi. A vállalati sikerességet nagy mértékben befolyásolja az innovációs folyamat, hiszen egy-egy új technológia gyors bevezetése versenyelőnyt jelent. Az innovációt egyre inkább a modern gazdaságok versenyelőnyeinek egyik legfontosabb forrásaként tarthatjuk számon (Halbrook – Wolfe, 2002). A tudás megszerzésének, adaptálásának, létrehozásának képessége meghatározza mind a vállalatok, mind pedig a térségek innovációs lehetőségeit, és ezen keresztül versenyképességét is.

A gyors technológiaváltási kényszer, az egyre inkább rövidülő termék életciklusok, a gyorsuló termékfejlesztések, az ár, minőség és a szolgáltatások tekintetében növekvő vásárlói igények, a környezettudatosági követelmények stb. egyre nagyobb kihívásokat jelentenek a kiéleződött versenyben. A kutatás-fejlesztés felértékelődik, nő a K+F ráfordítás, amihez a controllingfunkcióknak és controllingeszközöknek is alkalmazkodniuk kell. Mint ahogy a controllingtevékenység és -eszköztár alkalmazása egyre inkább természetessé válik szinte minden vállalatnál (Horváth, 2003), a tartós, több forrásból származó versenyelőnyökre törekvő vállalatok egyre inkább controllingmódszertannal támogatják kutatás-fejlesztési tevékenységüket is. A K+F controlling célja, hogy a kutatás-fejlesztési tevékenységet a költségek, a célok és eltérések vonatkozásában a lehető legjobban transzparenssé tegye, valamint felelős a K+F tevékenységek

célorientált koordinálásáért (Jung, 2001). A K+F célok – a legtöbb célkitűzéshez hasonlóan – stratégiai és operatív jellegű természetet ölthetnek. A K+F controlling kiindulópontja a naprakész információs rendszer, amelyből származó adatok mindennemű tervezés, eltéréselemzés és döntés-előkészítő információszolgáltatás alapját képezik. Mindezekből adódóan a K+F controlling fontossága és szükségessége napjainkban megkérdőjelezhetetlen (Jung, 2001).

A K+F controlling előtérbe kerülése

A controllingról általánosan elmondható, hogy hagyományosan kemény adatokkal foglalkozik (cash-flow, megtérülés, termelékenység, forgási sebesség, költségadatok, fedezeti összegek stb), ez a szemlélet azonban napjainkban – a kor igényeihez igazodva – változáson megy keresztül. Míg az 1960-as években a K+F lineáris modellje volt az általánosan elfogadott (Inzelt, 1998), addig ma már a fejlett innovációs kultúra jelent versenyelőnyt. A vállalatok innovációs képességét napjainkban egyre inkább a nem számszerűsíthető tényezők határozzák meg. Azon láthatatlan vagy-on-elemek (kapcsolati tőke, bizalom, tudás, lojalitás stb.), amelyek a vállalati érték egyre nagyobb részét teszik ki, a beszámolóokban mégsem jelennek meg (Lukovics, 2005).

A XXI. század tudásalapú gazdaságában a controllingnak egyre inkább foglalkoznia kell a vállalati sikerességet befolyásoló egyéb, nehezen, vagy egyáltalán

nem mérhető, ún. puha tényezőkkel is. Ebben nyújt egyfajta segítséget a 90-es évek végén ismertté vált *Balanced Scorecard* (BSC), mint kiegyensúlyozott stratégiai mutatószám-rendszer, amely rövid idő alatt nagy népszerűsége tette szert. Azon felül, hogy a stratégiát operatív cselekvésekre ülteti át, témánk szempontjából kiemelt jelentősége, hogy kísérletet tesz a puha gazdasági tényezők figyelembevételére. Vagyis a hagyományos pénzügyi mutatószámokat kiegészíti további, a stratégiai irányultságot leképező nézőpontokkal (Laue, 2004). A BSC működési folyamatok nézőpontja¹ három alapvető mozzanatot foglal magában (Kaplan – Norton, 1999):

1. innovációs folyamat,
2. előállítási folyamat,
3. értékesítés utáni szolgáltatások folyamata.

Sok vállalat esetében megállapítható, hogy teljesítménymérési rendszerük a működési folyamat tekintetében elsősorban az előállítási folyamat hatékonyságára koncentrál, holott a kutatás-fejlesztési folyamat hatékonysága legalább annyira fontos. Ennek egyik nyilvánvaló oka, hogy a *felhasznált input* és az *elért eredmény* közötti kapcsolat a kutatás-fejlesztési folyamat esetében jóval gyengébb és bizonytalanabb, mint a termelési folyamat esetén. Az input és az output közötti átváltás mérése során felmerülő problémák nem szabad, hogy megakadályozzák azt, hogy a BSC logikájának megfelelően a controllingrendszer a vállalati stratégiát leképező mutatókat és célkitűzéseket határozzon meg a kutatás-fejlesztés, mint működési folyamat számára. Az alkalmazott mutatók – melyek segítségével a controlling számára a kutatás-fejlesztés „kezelhetőbbé” válik – lehetnek például² (Kaplan – Norton, 1999; Laue, 2004):

- az új termékekből származó értékesítési árbevétel százalékos aránya,
- az új termékek bevezetése a versenytárhoz, vagy a tervhez képest,
- a gyártási folyamatban rejlő képességek,
- a termékek új generációjának kifejlesztéséhez szükséges idő,
- újítási javaslatok száma,
- sikeres termékfejlesztések aránya,
- ötletek hasznosulásának aránya.

A Boston Consulting Group 2003 februárjában lezárt kutatása azt mutatja, hogy a controllingfunkciók egyre inkább jelen vannak napjaink vezető nagyvállalatainak K+F tevékenységében. A vizsgált sikeres nagyvállalatoknál elkülönült, független K+F controllingiroda működik, amely a kutatás-fejlesztési költségek hatékony felhasználásáért, valamint a K+F célkitűzések

eléréséért felel. A BCG 13 piacvezető technológiaintézmény nagyvállalat kutatási tevékenységét vizsgálta meg, és azt találta, hogy a sikeres K+F menedzsment három tényező köré építhető fel (BCG, 2003):

1. A világos K+F stratégiát a vállalati stratégiából kiindulva kell megfogalmazni, és részletezni kell a kutatás-fejlesztés stratégiai célkitűzéseit is.
2. Fel kell állítani a kutatás-fejlesztési projektek fontossági sorrendjét. Az előzőekben definiált K+F célkitűzéseket ennek segítségével lehet hatékonyan elérni.
3. A K+F projektek hatékonysága javítható az ún. sikeremelő eszközök alkalmazásával. Melyek alatt a következőket értik:
 - időmenedzsment,
 - minőségmenedzsment,
 - erőforrás-menedzsment,
 - emberierőforrás-menedzsment,
 - tudásmenedzsment, valamint
 - *K+F-controlling*.

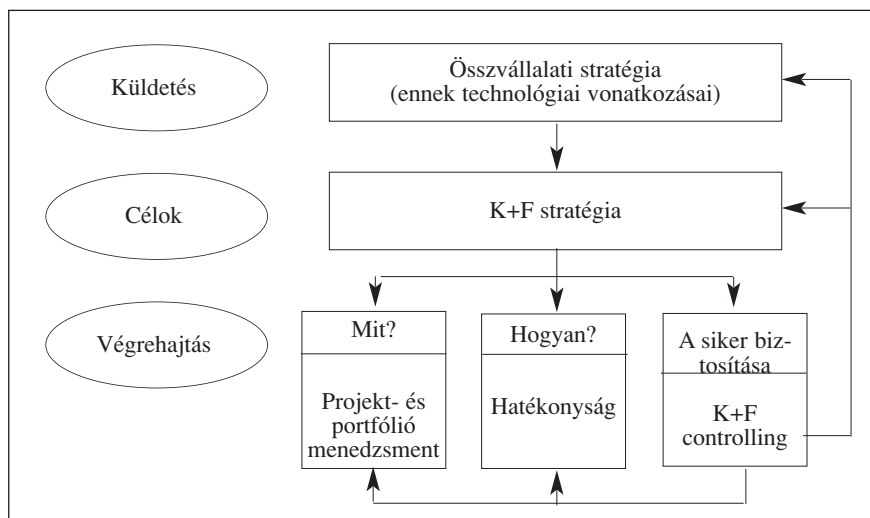
A K+F controlling a sikeres vállalatoknál a hagyományos controllingfunkciókhoz hasonló funkciókat tölt be (BCG, 2003). Célja, hogy az egész folyamatot minél tudatosabbá, átláthatóbbá, tervezhetőbbé és irányíthatóbbá tegye. Az irányíthatóság érdekében bizonyos információkat időben, a megfelelő mennyiségben és minőségben a lehető legköltséghatékonyabb formában a döntéshozók rendelkezésére kell bocsátania (Borchert – Hagenhoff, 2003). Vagyis nemcsak a végrehajtásban van kiemelt szerepe, hanem az egész folyamatot áthatja egészen a stratégiaalkotástól a végrehajtáson át a visszacsatolásig (*1. ábra*).

Stratégiai K+F controlling

Ahhoz, hogy a controlling kutatás-fejlesztési tevékenységben betöltött szerepét még árnyaltabban tudjuk megközelíteni, szükségesnek találjuk a stratégiai, illetve az operatív szint különválasztását. A stratégiai controlling hosszú távú tervezési időhorizonttal dolgozik, a vállalatot igyekszik a környezetével összehangolni, a sikerpotenciál fenntartására, tőkemegtérülésre törekszik, valamint részt vesz a vállalati stratégia összeállításában (Körmendi – Tóth, 2003). Ebből adódóan a K+F controllingnak stratégiai szinten alapvető döntések meghozatalában kell részt vennie, mint például a hosszú távú K+F tevékenység útjának kijelölése (Borchert – Hagenhoff, 2003). Mindezen általános jellemzőket szem előtt tartva a stratégiai K+F controlling feladatai a következőképpen írhatóak le (Göpfert – Hoppenheit, 1991):

1. ábra

A K+F controlling kapcsolódása a stratégiához és a végrehajtási szinthez



Forrás: BCG 2003 alapján

1. A stratégiai K+F controlling egyik legfontosabb feladata, hogy új ötleteket keressen, találjon és értékeljen. Az ötletet lehet ugyanis az innovációs folyamaton végigvezetni, és ebből lehet sikeres innovációs eredmény. Mindehhez különféle ötletgeneráló technikák állnak rendelkezésre, illetve az életképesnek tűnő ötletekből adatbázist lehet létrehozni.
2. Technológiai trendek felismerése: nyilvánvaló stratégiai jellegű kérdés annak a kutatási iránynak a meghatározása, amelyet az elkövetkezendő években meg kell valósítani. Ehhez elengedhetetlen az aktuális nemzetközi trendek ismerete. Mindehhez trendextrapoláció végezhető, valamint itt kell megemlítenünk a szabadalmak nyomon követését, elemzését is, mely szintén a stratégiai K+F controlling feladata.
3. A technológiai make-or-buy döntések előkészítése, a szükséges információk szolgáltatása. A kívánt technológiai szint a saját fejlesztéseken túlmenően fejlett technológiák adaptációi, illetve a technológiai átvétel, illetve -megosztás, vagyis technológia transzfer útján is elérhető (Buzás, 2002). Általában elmondható, hogy a következő vállalkozások jelentkeznek a technológiatranszfer keresleti oldalán (Buzás, 2002):
 - nincs lehetőségük vagy igényük saját K+F részleg kialakítására,
 - olyan alap kutatásokra van szükségük, amelyekhez csak külső forrásból tudnak hozzájutni,
 - saját K+F kapacitásuk már teljesen kihasználta,
 - saját know-how külső technológiával való ötvözése szükséges.

4. Vállalati és K+F célok meghatározása, összehangolása. A szervezet stratégiájának kialakításában koordinatív részvétele van, főként a stratégia technológiai aspektusait illetően van a legnagyobb szerepe. Ez azért lényeges, mert ebből indul ki a vállalat K+F stratégiája, amely mindenféle tárgykörben végzett jövőbeli cselekmény kiinduló pontja. A stratégia ismeretében a K+F-controlling gyakorolja a hagyományos controllingfunkciókat, vagyis a tervezést, a terv-tény eltéréselemzést, valamint a döntéselőkészítő információszolgáltatást.

5. A stratégiai controlling feladata, hogy a látókörébe került projektalternatívák közül kiválassza azt, vagy azokat, amely(ek) a vállalati, illetve a K+F stratégia szempontjából releváns(ak). Ezt követően rögzíteni kell a vállalat kutatási programját.

6. A kutatási projektek stratégiai kontrollja: ellenőrzi a stratégiai terv végrehajtását, értékeli az esetleges eltéréseket, és döntési alternatívákat dolgoz ki azon esetekre, amikor az eltérés bekövetkezik.

Operatív K+F controlling

Az operatív controlling ezzel szemben közép- és rövid távú tervezési időhorizonttal dolgozik, a működési folyamatok gazdaságosságát hangsúlyozza. Elsősorban az eredmény-hozam-költség dimenzióban vizsgálódik. Célja a jövedelmezőség, gazdaságosság és likviditás biztosítása (Körmendi – Tóth, 2003). Operatív szinten a K+F controlling elsődlegesen az egyes K+F tevékenységek tervezését, irányítását, koordinálását, és ellenőrzését végzi annak érdekében, hogy a kitűzött célokat be lehessen tartani. Legfontosabb feladatai (Göpfert – Hoppenheit, 1991):

1. A tervezés alátámasztása: az operatív K+F controlling segít megtervezni az adott kutatás-fejlesztési projekt lefutását határidőkre, felelősökre, feladatokra lebontva. Fontos feladat a költségvetés, valamint a szükséges emberi és technikai erőforrások megtervezésében nyújtott segítség. Az egyes projektek és részprojektek keretterveinek dokumentálása, valamint az egyes projektek lehetséges hatékonyságnöveléséhez javaslatok tétele szintén az operatív K+F controlling feladata.
2. Eltéréselemzés: A kitűzött projektcélok és projekttervek megvalósulásának nyomon követése – fő-

ként a határidő, költség, minőség tekintetében –, valamint az esetleges eltérések okainak és várható hatásainak feltárása, valamint kiigazítási javaslatok kidolgozása az operatív controlling egyik legfontosabb feladata. Lényeges továbbá a tényköltségek megragadása és elemzése, valamint hatékonysági elemzések lebonyolítása.

3. Koordináció: össze kell hangolni a K+F-folyamatban részt vevő részegységek és személyek munkáját. Meg kell valósítani a projektcélok és tervek vertikális és horizontális koordinációját és integrációját.
4. Információellátás: a controlling – többek között – abban tér el szimpla ellenőrzési feladatok betöltésétől, hogy a döntéshozók számára a döntést előkészítő és megalapozó információkat szolgáltat (Körmendi – Tóth, 2003). Ezen tevékenységének keretén belül olyan indikátorokat lehet kidolgozni és beépíteni a rendszerbe, amelyek időben felismerik az elképzelt pályáról való letérést, és ezáltal lehetőséget nyújtanak a korai beavatkozásra. Az operatív K+F controlling megtervezi és üzemelteti azt az információs rendszert, ami a kutatás-fejlesztés szempontjából releváns.

Az információs rendszer szolgáltatja az inputot a tervezési és ellenőrzési rendszerhez, emiatt szorosan összekapcsolódik vele (Neubauer, 2004). A pénzügyi számvitel elsősorban a múlt eseményeivel foglalkozik, és ezzel csak nagyon keveset tud mondani a jövőről, pedig a vállalat értéke már nem elsősorban a vagyontárgyaiban, hanem a stratégiájában és az azt támogató szellemi erőforrásokban van (Daum, 2001). Ebből adódóan fontosnak tartjuk bemutatni azt, hogy a számvitel hogyan kezeli a kutatás-fejlesztési tevékenységek kérdéskörét, s ezáltal milyen kiinduló adatokat biztosít a controllingrendszer irányába. „...Azokkal a szellemi erőforrásokkal kell behatóbban foglalkoznunk, amelyek a jövőt alapozzák” (Buda, 2003).

Input adatok: a K+F kezelése a számvitelben

A K+F tevékenység megjelenítése komoly és nehezen megoldható kihívást jelent a pénzügyi számvitel számára, amelynek alapvető okai a számviteli szabályok szigorú, a K+F esetében erősen leszűkítő mérlegképességi előírásaiban keresendők. Emiatt a kutatás-fejlesztés pénzügyi számviteli elszámolása alapvetően a felmerült költségek nyilvántartására korlátozódik, amelynek során legalább három tényezőt szem előtt kell tartani:

1. a controllingrendszer információigényét,
2. a számviteli szabályozás kapcsolódó előírásait,
3. a kapcsolódó adózási előírásokat.

Célszerű mindhárom területet a számvitel zárt rendszerében megalapozni. Ennek során nem könnyű megtalálni az optimális viszonyt a külső információs igények kielégítését biztosító szigorúan szabályozott (standardizált) számviteli elszámolás (pénzügyi számvitel) és a belső információs igények tartalmához igazodó, a működési folyamatok gazdálkodó specifikus megfigyelését elősegítő elszámolás (vezetői számvitel) között.

E területen különösen erős igény mutatkozhat meg a vezetői számvitel adta lehetőségek kihasználására, mivel egy költség gyakran jelentős késéssel (gazdasági eseménnyé válásakor, azaz a felmerülésekor) jelenik meg a hagyományos számviteli elszámolásban (Boda – Szlávik, 2001). A pénzügyi számvitel a költségelszámolást (tekintettel a szabályozás biztosította mozgástérre) rugalmasan kezeli, ugyanis lehetővé teszi az információigényeknek megfelelő költséghely-költségviselő struktúra kialakítását. A költségek funkció szerinti tagolása jelentős támogatást nyújthat például

- a számviteli szabályozás keretei között megvalósuló esetleges aktiváláshoz,
- a saját célra vagy a megrendelésre végzett tevékenység elkülönítéséhez, valamint
- az adórendszer által biztosított kedvezmények érvényesítéséhez³.

A számviteli szabályok kevés kivételtől eltekintve általában kizárják az ilyen költségek aktiválását, mivel az nem felel meg a mérlegképesség általános követelményeinek, különös tekintettel arra a feltételre, hogy jövőbeli gazdasági haszon beáramlása várható⁴. Ennek ellenére a költségelszámolás kialakítása, vezetése, a felmerült költségek utalványozása, munkaszámra terhelése, a közvetett költségek (esetleges) felosztása során hasonlóan járhatunk el, mint bármely más saját előállítású eszköz esetében. A K+F tevékenység közvetlen költségei között – a tevékenység jellegétől függően eltérő arányban – kerülnek elszámolásra a humán erőforrás költségei, a külső szakértők által nyújtott és egyéb igénybe vett szolgáltatások, a felhasznált anyagok értéke, a tevékenységhez használt tárgyi eszközök értékcsökkenése stb. valamint az egyes témák között utólag megosztott költségek.

A számviteli előírások szerint élesen el kell különíteni a *kutatási* és a *fejlesztési* szakaszt⁵. Ezek tartalmára vonatkozóan a számviteli törvény a következő fogalmi meghatározásokat tartalmazza (2000. évi C. tv. 3. § (4) bekezdés):

1. *Alapkutatás*: olyan kísérleti és elméleti munka, amelynek elsődleges célja új ismeretek szerzése a jelenségek alapvető lényegéről és a megfigyelhető

tényekről, bármiféle konkrét alkalmazási és felhasználási célkitűzés nélkül.

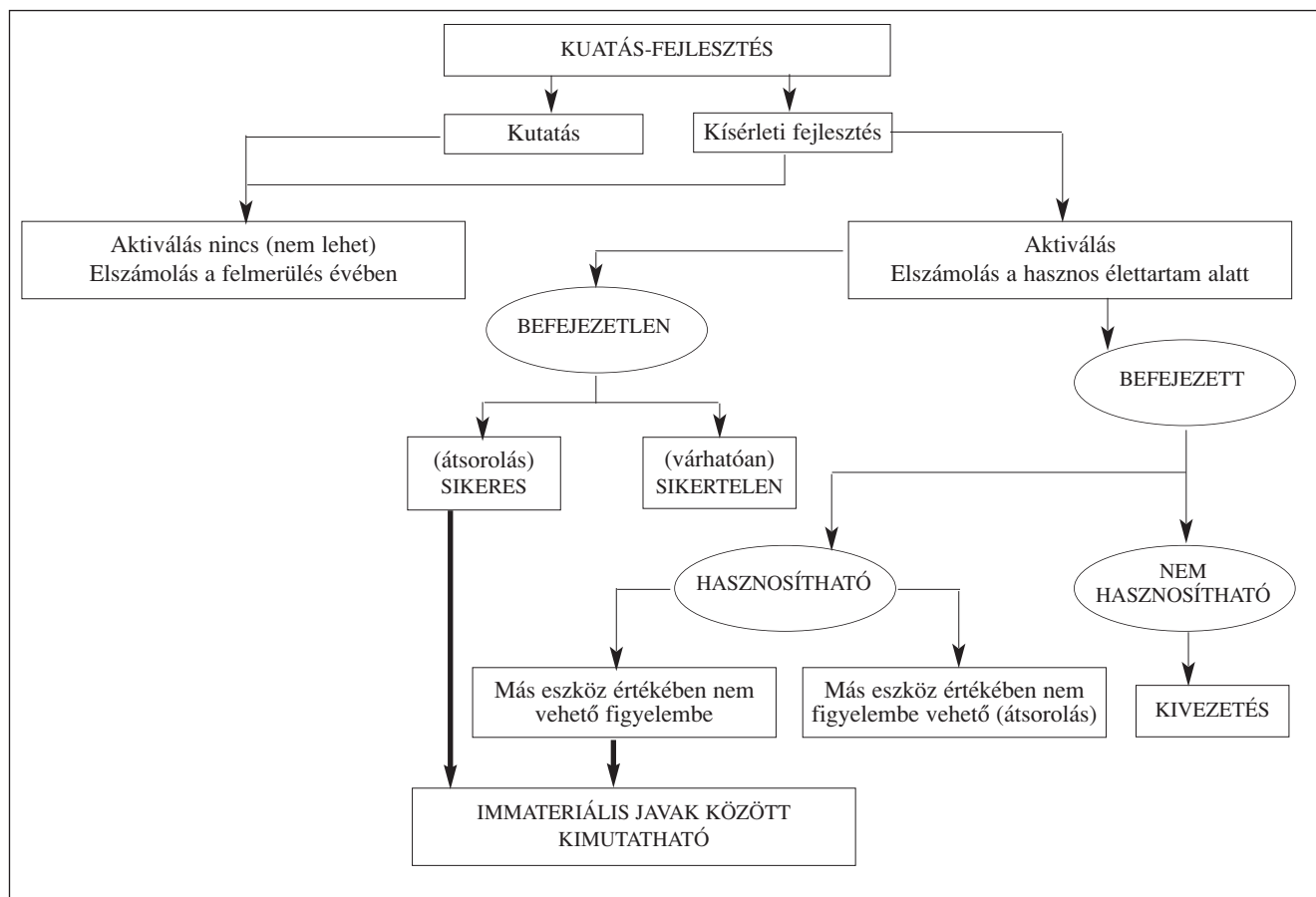
2. *Alkalmazott kutatás*: új ismeretek megszerzésére irányuló eredeti vizsgálat, amelyet elsődlegesen valamely konkrét gyakorlati cél érdekében végeznek.
3. *Kísérleti fejlesztés*: már létező (korábbi kutatásból és a gyakorlati tapasztalatból nyert) tudásra támaszkodó rendszeres munka, amelynek célja új anyagok, termékek és szerkezetek létrehozása, új eljárások, rendszerek és szolgáltatások bevezetése vagy a már létrehozottak vagy bevezetettek lényeges javítása.

A saját célra végzett (alap- és alkalmazott) *kutatási* tevékenység számviteli elszámolásának megítélésében a különböző számviteli szabályrendszerek (így a magyar is) egységes álláspontot képviselnek, amennyiben nem engedik meg az ilyen költségek évek közötti átcsoportosítását sem aktiválással, sem időbeli elhatárolással (2. ábra). Ennek oka, hogy a költségelszámolás időszakában megfelelő bizonyossággal (általában) nem igazolható a jövőbeni gazdasági hasznok biztos

beáramlása (ami viszont a mérlegképesség egyik meghatározó kritériuma), ezzel bizonytalanná téve a jövőbeni bevételekkel való összemérést. Emiatt a K+F nagyrészt *láthatatlan vagyónként*⁶ jelenik meg a gazdálkodók beszámolóiban (Hollender – Deák, 2004). A költségeknek a felmerülés évéhez való rendelése az eredmény jelentős változékonyságát okozhatja (mivel ezek a költségek az esetek döntő részében nem egyenletesen jelentkeznek), bizonytalanná téve ezzel az egyes évek eredményének közvetlen összehasonlítását. E megállapítást jelentősen árnyalhatja a K+F tevékenység finanszírozását részben vagy egészben biztosító vissza nem térítendő támogatások bevételként⁷ való elszámolása. A tárgyévi elszámolásban kell érvényesíteni (időbeli elhatárolással) a mérlegkészítés napjáig jóváírt támogatások összegét is. Külön figyelmet kell fordítani a K+F tevékenységet szolgáló tárgyi eszközök (lásd például a kedvezőbb leírási szabályokat) és az ezekhez kapott végleges támogatások elszámolására is. Más a helyzet a megrendelésre végzett K+F elszámolásánál, mivel ebben az esetben az el-

2. ábra

Döntési fa a (saját) K+F tevékenység számviteli elszámolásához



Forrás: Róth, 2001 alapján.

végzett tevékenység kiszámlázott árbevétele biztos fedezetet teremt a felmerült költségeknek, amelyek üzleti évek között áthúzódó hatását a befejezetlen szolgáltatások (saját termelésű készletek közötti) állományba vételével lehet kezelni.

A kísérleti fejlesztési szakaszban lévő projektek esetében, ugyan szigorú feltételek mellett, de már mód van e költségek eszközként (általában az immateriális javak között) való aktiválására, és ezzel az egyes évek ráfordítás terhelésének kiegyenlítésére (2. ábra). A kutatási szakaszhoz hasonlóan itt is érvényes az, hogy a költségeknek a felmerülés évéhez való rendelése az eredmény jelentős változékonyságát okozhatja, bizonytalanná téve ezzel az egyes évek eredményének közvetlen összehasonlítását⁸. Az aktiválás előfeltétele a kísérleti fejlesztés eredményeként jelentkező, a megtérülés fedezetét biztosító jövőbeli bevétel-többlet vagy költségmegtakarítás megfelelően dokumentált kimutatása. Az így megjelenített eszköz bekerülési értékének meghatározásakor is a számviteli törvény kapcsolódó előírásai alapján kell eljárni, tehát csak azokat a költségeket lehet figyelembe venni, amelyek közvetlenül az aktiválandó fejlesztésre kerültek utalványozásra, elszámolásra a vállalkozás önköltség-számítási rendjére vonatkozó belső szabályzatokban megfogalmazott tartalommal (Nagy, 2004). Az aktiválást nem befolyásolja, hogy a fejlesztés finanszírozásában véglegesen kapott támogatás szerepet játszott-e. Ilyen esetben indokolt a tárgyévi bevételek között elszámolt támogatások (az aktiválás miatt) költséggel nem ellentételezett részének időbeli elhatárolása, ezzel a támogatás azon évekhez való rendelése, amely években az aktivált fejlesztési költség leírásra kerül. Megjegyezzük, hogy a számviteli előírások (ideértve a nemzetközi standardokat is) jóval enyhébbek a piaci tranzakció során megszerzett eszközök esetében, emiatt a vásárolt K+F projektek körében a mérlegképességi kritériumoknak (azonosítás, mérés, előnyök) könnyebben lehet megfelelni. Így a kutatás-fejlesztési tevékenység kiszervezése, majd annak eredményének visszavásárlása vagy megrendelése erre szakosodott intézményektől, jelentősen hozzájárulhat ezen erőforrások mérlegben való közvetlen megjelenítéséhez.

Nemcsak az aktiváláshoz szükséges bekerülési érték meghatározásához elengedhetetlen a K+F tevékenység költségeinek közvetlen és általános részre való megosztása, hanem egyes, adózással összefüggő előírások betartásához, valamint adózási előnyök érvényesítéséhez is. 2004-től került bevezetésre (a közép- és nagyvállalatokat terhelő) innovációs járulék, amely a K+F finanszírozásához kíván közvetlen elvonással központi forrást (Kutatási és Technológiai Innovációs

Alap) teremteni. A saját célra vagy megrendelésre K+F tevékenységet folytató vállalkozásokat viszont kedvezményezi azzal, hogy a számított kötelezettségüket csökkenthetik az e tevékenységükkel kapcsolatban elszámolt közvetlen költség összegével, függetlenül attól, hogy a költség számviteli szempontból aktiválható avagy sem. (Nem vonatkozik a csökkentés az államháztartás valamely alrendszeréből kapott támogatással fedezett közvetlen költségekre.)

A társasági adózásban is külön kedvezmények vonatkoznak a kutatás-fejlesztést végző vállalkozásokra. A kedvezményt a társasági adóalap meghatározása során lehet érvényesíteni. Eszerint a saját célra vagy megrendelésre végzett kutatás-fejlesztésre fordított közvetlen költségek számvitelben elszámolt összegét az adóalap meghatározásánál még egyszer figyelembe lehet venni. Az adóalap csökkentés, a vállalkozó döntésétől függően a költségek felmerülése (számviteli elszámolásának) évében egy összegben, vagy (a számviteli törvény szerint aktiválható kísérleti-fejlesztés esetében) az egyes években elszámolt értékcsökkenés összegében valósulhat meg. A másoktól megrendelt K+F tevékenység értéke után kedvezmény nem vehető igénybe, elkerülve ugyanazon tétel kedvezményként több gazdálkodó szervezetenél való elszámolását. Ezért ezek elkülönült számviteli nyilvántartására külön is ügyelni kell. Nem vonatkozik ez a korlátozás a költségvetési gazdálkodási rendszerben működő vagy közhasznú szervezettől megrendelt kutatás-fejlesztésre (feltéve, hogy ehhez nem vesznek igénybe kedvezményt érvényesítő társaságtól szolgáltatást). Kivételes szabály (háromszoros csökkentési lehetőség) vonatkozik azokra a vállalkozásokra, amelyek e tevékenységüket felsőoktatási intézmény vagy a Magyar Tudományos Akadémia által alapított kutatóintézet kezelésében lévő területen végzik⁹. Az adóalap-csökkentés következtében az adóalap negatívvá is válhat, amely a veszteségelhatárolásra vonatkozó szabályok szerint a későbbi évek pozitív adóalapjával szemben is elszámolható. A kutatási, fejlesztési tevékenységet folytató társaságok tehát társasági adókedvezményt érvényesíthetnek, mentesülnek az innovációs járulék megfizetése alól (a K+F költséges volta miatt könnyű kimeríteni a járulék éves összegét), továbbá ehhez a tevékenységükhöz állami támogatást is igényelhetnek. Nem lehet azonban azzal a K+F költséggel csökkenteni az innovációs járulékot, a társasági adóalapot, amelynek ellentételezése (például éppen az Alapból kapott) vissza nem térítendő támogatásból történt. Mindezek nyilvánvalóvá teszik, hogy a K+F tevékenységgel összefüggő költségek elszámolása, nyilvántartása során különös gondossággal kell eljárni.

Nem anyagi eszközök a vállalati értékben

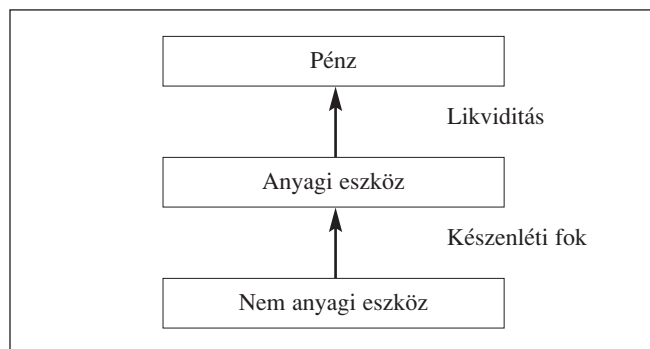
Kaplan és Norton egyik legújabb munkájában kísérletet tesz arra, hogy a korábban definiált nem anyagi eszközöket¹⁰ figyelembe vegye a vállalati értékben. Az általuk létrehozott stratégiai térkép (*strategic map*) egy keret, amely a nem anyagi eszközöket összekapcsolja a Balanced Scorecard négy nézőpontján keresztül a részvényesi érték képzésével (Buda, 2004). A stratégiai térkép segít felfedni azon belső folyamatokat, amelyek megfelelően igazodnak a nem anyagi vagyonelemekhez, és az értékteremtéshez. Az értékteremtés négy fő belső folyamat mentén megy végbe (Kaplan – Norton, 2005):

1. műveletirányítás,
2. vevőmenedzsment,
3. innovációs folyamat,
4. társadalom, szabályozási környezet.

A nem anyagi eszközök alapvetően meghatározzák a fenti négy belső folyamat hatékonyságát, ennek eredményeként az egész vállalati értékteremtést, és a stratégia végrehajtásának sikerességét. Annak érdekében, hogy a nem anyagi eszközökből hozzáadott értéket lehessen realizálni, definiálni kell a vállalat összes nem anyagi eszközét, mindezeket a vállalati stratégiához kell igazítani, és meg kell határozni minden egyes nem anyagi eszköz készenléti fokát (*readiness*) (Kaplan – Norton, 2005). Readiness alatt a szerzők azt a mértéket értik, amellyel a kérdéses eszköz képes a vállalati stratégia követelményeit kielégíteni. Minél magasabb fokú ez a készenlét, annál gyorsabban kezd el pénzt generálni a nem anyagi eszköz (3. ábra). Az a fok ugyanis, amellyel a kérdéses eszköz hozzájárul, vagy éppen nem járul hozzá a belső folyamatok teljesítményéhez, meghatározza az adott eszköz vállalati értékteremtésben betöltött szerepét (Kaplan – Norton, 2004).

3. ábra

A nem anyagi eszközök szerepe az értékteremtésben



Forrás: Kaplan – Norton, 2004 alapján.

A nem anyagi eszköz anyagi eredménnyé (bevétel növekedés, vagy költségcsökkentés) csak akkor konvertálható, ha a stratégiával összhangban van. A vállalatok ennél fogva nem tudnak megfelelő pénzügyi értéket hozzárendelni nem anyagi eszközeikhez, mivel az anyagi értéket csak a választott stratégia sikeres megvalósításából származtathatják. Ahhoz, hogy ezt elérjük, képesnek kell lennünk definiálni, mérni és menedzselni minden egyes nem anyagi eszköz készenléti fokát. Mindez a gyakorlatban úgy történik, hogy minden nem anyagi eszközfajta szerint táblázatokban számszerűsítve meg kell határozni az elérendő célt, és ehhez képest megállapítható a készenléti fok (Kaplan – Norton, 2004). Mindez gyakorlatilag nem más, mint a controllingból már jól ismert eltéréselemzés, csak éppen egy olyan eszközre, eszközcsoportra elvégezve, amely a controlling hagyományos eszköztárából éppen puha volta miatt maradt ki.

Következtetések

Ahogy az előzőekben bemutattuk, a kutatás-fejlesztési költségek egy része csak bizonyos késéssel, egyenetlen eloszlással, folyó bevételekkel közvetlenül szembe nem állítható módon jelenik meg az elszámolásokban, továbbá a tevékenység gyakran jelentős része láthatatlan vagyonelemként rejtve marad a pénzügyi számvitelre épülő beszámolót elemzők előtt. Ez nehézkessé teszi a vállalat valódi értékének meghatározását (Daum, 2001).

A számviteli törvény előírásaiban fellelhető az a szemlélet hogy kiegészítő tájékoztatást biztosítson a beszámoló számszaki részei mellé, hiszen a beszámoló szöveges részeire vonatkozó előírások között megtalálhatóak a K+F bemutatására vonatkozó szabályok is. Általános előírás, hogy a kiegészítő mellékletnek tartalmaznia kell azokat az adatokat, szöveges indokolásokat, amelyek a vállalkozó valós vagyoni, pénzügyi helyzetének, működése eredményének minél teljesebb bemutatásához szükségesek (18. §). Az eredménykimutatáshoz kapcsolódó tételes kiegészítések között (93. § (4) bekezdés) a törvény előírja a kutatás és kísérleti fejlesztés tárgyévi költségeinek bemutatását. Mivel a beszámoló legalább két év adatainak összehasonlítását is hivatott szolgálni, ezért a kiegészítő melléklet K+F-re vonatkozó tárgyévi adatainál célszerű a bázis időszak(ok) hasonló adatait is feltüntetni. Ennek módjára, formájára vonatkozóan nincs előírás, tehát a gazdálkodónak kell kialakítani azt a bemutatási formát, amellyel (figyelemmel arra is, hogy a nyilvánosságra hozott információk hasznosíthatósága álljon arányban az információk előállításának költ-

ségeivel) a legjobb módon tud érvényt szerezni a szabály érvényesülésének. A kiegészítő mellékletben közölt adatokat is könyvviteli adatokkal kell alátámasztani, így ennek az előírásnak a betartása is indokolja a költségek témánként és azon belül közvetlen és közvetett tagolásban való kimutatását.

A kiegészítő mellékletben megjelenő tájékoztatás mellett az (éves beszámolóhoz kapcsolódóan kötelezően elkészítendő) üzleti jelentésben is hangsúlyos terület a kutatás-fejlesztés. A törvény előírása szerint az üzleti jelentésnek a tevékenység során felmerülő főbb kockázatokkal és bizonytalanságokkal együtt kell – elemző módon – tárgyalni az üzletmenetet. Véleményünk szerint a K+F tevékenység (különösen a kutatás) is ilyen kockázati tényezőként azonosítható, tehát nem hagyható figyelmen kívül az üzleti jelentés összeállítása során sem. A kiegészítő melléklet tényszerűségével szemben, az üzleti jelentésben (a tényadatokat is felhasználva) nagyobb hangsúlyt kell kapnia a várható, a tervezett tényezőknél, folyamatoknak (folyamatban lévő projektek állása, várható eredményei, várható befejezési idő, jövőbeni kutatás-fejlesztési tervek stb.).

Lényegesnek tartjuk megjegyezni, hogy óvatosan kell eljárni a beszámolóban közölt információk mélységének meghatározásakor! Nem szabad megfelelkezniük ugyanis arról a triviális tényről, hogy a pénzügyi számvitel *külső* érdekhordozók számára nyújt információkat, így a kutatás-fejlesztés lényege veszne el, ha minden mozzanatról bárki értesülhetne.

A menedzsment számára viszont alapvetően fontos az, hogy a vállalati kutatás-fejlesztéssel kapcsolatban naprakész és pontos információkhoz jussanak, amelyhez hasznos alapot nyújthat a jogszabályi előírásokat követő pénzügyi számvitel. Az így kapott alapadatok rendszerezése, további bontása, nyomon követése már a controllingrendszer védőernyője alá tartozik.

Buda Szabolcs tanulmányában négy területet emel ki a controllerek kutatás-fejlesztési folyamatban betöltött szerepével kapcsolatban. Megítélésünk szerint ezen feladatok napjainkban Magyarországon különösen megfontolásra érdemesek (Buda, 2003):

1. a vállalatok vezetőit rá kell ébreszteni arra, hogy a cég értéke jelentősen függ a szellemi tőke értékétől, bemutatásától, és fejlesztésétől,
2. ki kell alakítani mindenhol a testre szabott szellemierőforrás-elemek katalógusát,
3. ki kell fejleszteni mindenhol a saját mérési- és mutatószám-rendszert,
4. törekedni kell arra, hogy a számviteli rendszerből elérhetőek és előállíthatóak legyenek a szükséges adatok.

Van tehát lehetőség a nem anyagi eszközök controllingmódszerekkel való nyomon követésére, ez azonban – mint láttuk – a hagyományos controlling-eszközök és -módszertan alkalmazásánál némileg eltérő megközelítést igényel. Azt gondoljuk azonban, hogy mivel a kreatív vállalat sikeresebb társainál, ugyanez igaz lehet az alkalmazott controllingmódszertanra is. Amelyik vállalat versenytársain túlmutató controllingrendszer tud működtetni, az lesz képes tartós, több forrásból származó versenyelőnyök realizálására. Már Széchenyiben is megfogalmazódott a reformkorban az, hogy a költségelőnyök nem képesek hosszú távú versenyelőnyöket nyújtani, mert az csak tudásalapú gazdaságban innováción keresztül érhető el: „*Nem termékeny lapány, hegyek, ásványok, éghajlat 's a' t. teszük a' közérőt, hanem az ész, melly azokat jőzanan használni tudja. Igazibb suly 's erő az emberi agyvelőnél nincs. Ennek több vagy kevesebb léte a' nemzetnek több vagy kevesebb szerencséje.*” (Széchenyi, 1830:178).

Felhasznált irodalom

2000. évi C. tv. a számvitelről.
 2003. évi XC. tv. a Kutatási és Technológiai Innovációs Alapról.
 BCG (2003): World Class Innovation R&D Management: Rules for Success in Manufacturing Industry. Boston Consulting Group, Berlin
 Borchert, J. E. – Hagenhoff, S. (2003): Operatives Innovations- und Technologiemanagement: Eine Bestandsaufnahme. Arbeitsbericht Nr. 14/2003. Georg-August-Universität, Göttingen
 Boda Gy. – Szlávik P. (2001): Controlling rendszerek tervezése. KJK-Kerszöv Jogi és Üzleti Kiadó, Budapest
 Buda Sz. (2003): Új mérleg és eredményszámítás felé – Az immateriális javak értékelése. Controlling Portál, Budapest
 Buda Sz. (2004): Stratégiai térkép vagy Balanced Scorecard? Controlling Portál, Budapest
 Buzás N. (2002): Technológiatranszfer-szervezetek és szerepük az innovációs eredmények terjedésében. In: Buzás N. – Lengyel I. (szerk.) 2002: Ipari parkok fejlődési lehetőségei: regionális gazdaságfejlesztés, innovációs folyamatok és klaszterek. SZTE-GTK, JATEPReSS, Szeged. 93-108. o.
 Daum, J. (2001): How accounting gets more radical in measuring what really matters to investors. http://www.juergendaum.com/news/07_26_2001.htm. Letöltve: 2005. március 25.
 Göpfert, I. – Hoppenheit, Chr. (1991): Controlling in Forschung und Entwicklung. In: ZfB, Sonderheft 3/1991, 147-166. o.
 Halbrook A. – Wolfe D. A. (2002): Introduction. In.: Halbrook A. – Wolfe D.A. (szerk.): Knowledge, Clusters, and Regional Innovation: Economic Development in Canada. Kingston Queen's School of Policy Studies and McGill-Queen's University Press, Toronto
 Hollender Sz. – Deák I. (2004): Invisible Assets in the Balance Sheet. In: 3rd International Conference for Young Researchers, Szent István Egyetem, Gödöllő, 234-244. o.
 Horváth & Partners (2003): Controlling. Út egy hatékony controlling-rendszerhez. KJK-Kerszöv Jogi és Üzleti Kiadó, Budapest
 Inzelt A. (1998): Bevezetés az innovációmenedzsmentbe: az innovációmenedzsment és a technológiamenedzsment kapcsolata. Műszaki könyvkiadó, Budapest

- Jung, K. (2001): Controlling in der Forschung und Entwicklung. Fachhochschule Heilbronn, Heilbronn
- Kaplan, R. S. – Norton, D. P. (1999): Balanced Scorecard: kiegyensúlyozott stratégiai mutatószám-rendszer. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest
- Kaplan, R. S. – Norton, D. P. (2004): Measuring the Strategic Readiness of Intangible Assets. Harvard Business Review, Vol. 82, Issue 2. 52-64. o.
- Kaplan, R. S. – Norton, D. P. (2005): Stratégiai térképek. Hogyan alakulnak át az immateriális javak pénzügyi eredménnyé? Panem Könyvkiadó, Budapest
- Körmendi L. – Tóth A. (2003): A controlling tudományos megközelítése és alkalmazása. Perfekt Gazdasági Tanácsadó, Oktató és Kiadó Részvénytársaság, Budapest
- Laue, K. (2004): A controller jövőbeni feladatai és eszköztára. RAABE Tanácsadó és Kiadó Kft, Budapest
- Lukovics M. (2005): Innovációs képesség: a regionális gazdaságfejlesztés alapja. In: Buzás N. (szerk.) 2005: Tudásmenedzsment és tudásalapú gazdaságfejlesztés. SZTE Gazdaságtudományi Kar Közleményei 2005. JATEPress, Szeged, 74-86. o.
- Nagy G. (2004): Útmutató a vállalkozások kutatás-fejlesztési tevékenységének számviteli elszámolásához. NKTH, Budapest
- Neubauer, H. (2004): Wertorientiertes Management von Innovationen in Klein- und Mittelbetrieben. Vienna University of Economics and Business Administration, Vienna
- Róth J. (2001): Számvitel és elemzés I. Magyar Könyvvizsgálói Kamara OK, Budapest
- Széchenyi I. (1830): Hitel. Trattner és Károlyi ny. (Reprint kiadvány). Pest. Megjelenés: Közgazdasági és Jogi Kiadó 1984, Budapest

Lábjegyzetek

- ¹ A Balanced Scorecard-ot négy nézőpont alkotja: a pénzügyi nézőpont, a vevői nézőpont, a működési folyamatok nézőpontja, valamint a tanulási és fejlődési nézőpont (Kaplan – Norton, 1999).
- ² Értelemszerűen az alkalmazott mutatók vállalatspecifikusak, erőteljesen függenek a vállalati stratégiától, valamint a menedzsment információigényétől.
- ³ Nem vitatva azt a megoldást sem, amikor (élve az informatikai támogatásból eredő lehetőségekkel) mindezt a költségnemen belül oldják meg.
- ⁴ A kutatás-fejlesztési tevékenység egyik legfontosabb megkülönböztető ismérve a nagy fokú bizonytalanság (Inzelt, 1998).
- ⁵ Megjegyezzük, hogy ezen elkülönítés meglehetősen elméleti síkon mozog, hiszen a gyakorlatban e szakaszok általában elválaszthatatlanok.
- ⁶ A nemzetközi szakirodalomban elterjedt „intangible assets” kifejezés alatt a hivatkozott szerzőkhöz hasonlóan jelen cikk szerzői is az immateriális javakat, és a főszövegben bemutatott láthatatlan vagyonelemeket együttesen értik.
- ⁷ A szerződések, jogszabály alapján a költségek fedezetére kapott, pénzügyileg is rendezett támogatás összegét egyéb bevételként kell elszámolni.
- ⁸ A tipikus termékfejlesztési folyamat az elektronikai iparban általában két év termékfejlesztési idő, amelyet egy ötéves értékesítési szakasz követ. Így a vállalat csak három év elteltével kapja az első visszajelzéseket a termékfejlesztési folyamat sikerességéről (Kaplan – Norton 1999).
- ⁹ Bár pontosan nem tisztáztott, hogy ez mit is jelent.
- ¹⁰ Mivel nem terjedt még el elfogadott magyar nyelvű fordítás az „intangible assets” kifejezésre, ezért tartalma és jelentése alapján Buda Szabolcs fordítását vesszük alapul (Buda, 2004).