

Kovács Zsuzsanna Ilona

Immateriális vagyonelemek a magyar számviteli rendszerben és a beszámolóokban

ÖSSZEFOGLALÓ: Kutatásunk célja feltárni, hogy a legnagyobb magyar vállalatok mennyi információt közölnek immateriális erőforrásaikról a pénzügyi számviteli beszámolóban, illetve hogy mennyire támogatja a számviteli rendszerünk az immateriális javak beszámolóba történő beillesztését. A mérési eljárás *Ragini* (2012) által bemutatott módszer alapján történik. Legfőbb következtetésünk az, hogy a magyar mintában szereplő vállalatok immateriális tételekkel kapcsolatos beszámolási gyakorlatát a szöveges mellékletekben kötelezően előírt tartalmak határozzák meg. Az önkéntes alapon közölt adatok inkább a tőzsdei vállalatokra jellemzők. A mintát alkotó cégek a mérlegben szereplő immateriális tételeikről, a tulajdonosi információkról és a környezetvédelemről nyilatkoznak legtöbbször. Ugyanakkor a kutatás-fejlesztés, a piac és fogyasztó, a stratégia és verseny, illetve humán erőforrás területén alacsonyabb pontszámokat értek el.¹

KULCSSZAVAK: immateriális javak, pénzügyi beszámoló, számviteli szabályozások

JEL-KÓD: M41

A jelenlegi pénzügyi beszámolási szabályozások keretei közé (hazai és nemzetközi szinten egyaránt) nehezen illeszthetők be az immateriális erőforrások. Ennek oka egyrészt az alkalmazott eszköz definíciókban keresendő, másrészt pedig a mérlegképességi kritériumok megfogalmazásában. A szigorú szabályozások célja az, hogy ne kerüljenek be bizonytalan megtérüléssel működő tételek a mérlegbe (óvatosság elve). Következmény: a pénzügyi számviteli beszámolóban nagyon kevés immateriális erőforrás jelenik meg számszerűsítve az eszközök között.

Ugyanakkor az érdekhordozók nyilvánvalóan tájékozódni szeretnének az új típusú gazdaságban fontos szerephez jutó tudásjavakról és egyéb immateriális erőforrásokról, mivel ezek birtoklása vagy hiánya napjainkban

nagymértékben alakítja a piaci folyamatokat. A 2007–2008 során kezdődött pénzügyi-gazdasági válságból való kilábalás egyik eszköze éppen a technológiára, tudásra épülő gazdaság kialakítása, megerősítése lehet az európai uniós célkitűzések szerint (Pelle – Végh, 2014). A tudásalapú gazdaság alapja a humán erőforrás, amelynek segítségével megvalósíthatók a fejlesztések és innovációk. Megfelelően kialakított vállalati stratégia mellett ezek az erősségek megalapozhatják a sikert. A pénzügyi számviteli beszámoló viszont a szabályozások sajátosságai miatt nagyon keveset mutat meg számszerűsítve a felsorolt erőforrásokról. A probléma megoldását a szabályalkotók többnyire a beszámoló szöveges mellékletében elhelyezett információkban látják, amelyek optimális esetben több üzleti évre visszamenőleg is tartalmazhatnak adatokat például a kutatás-fejlesztéssel kapcsolatban (Deák –

Levelezési e-cím: zsuzsanna.k@eco.u-szeged.hu

Lukovics, 2014). A szöveges mellékletekben történő információközlésnek természetesen megvannak a maga korlátai (a beszámolás költségei), illetve előfeltételei (az immateriális javak nyilvántartása, tudatos menedzsmentje). *Saxné* (2014) szerint a hazai vállalatok a szöveges mellékletekben is csak a törvény által kötelezően előírt elemeket közlik, mivel a vállalatok vezetői többnyire nem tartják fontosnak a többletinformációk megosztását.

A pénzügyi beszámolás célja minden olyan információ átadása a beszámoló felhasználói számára, amely információk szükségesek számukra gazdasági döntéseik meghozatalához (relevancia alapelve). Ha viszont a gazdálkodók a pénzügyi beszámoló helyett más eszközöket választanak bizonyos információk közlésére, akkor az azt jelenti, hogy a pénzügyi kimutatások nem látják el azt az alapvető feladatot, amelyre hivatottak, hiszen a tudásjavak és egyéb immateriális erőforrások vitathatatlanul relevánsak az érdekhordozók szempontjából. A probléma jelentőségét érzékeltetik azok a számítások, amelyek arra irányulnak, hogy a világon tevékenykedő vállalatok piac által elismert értékének mekkora részét teszi ki a könyv szerinti értékük. Az Institute of Management Accountants (2010) szervezet tanulmányában közölt adatok szerint a gazdálkodók valódi vagyonuknak csupán körülbelül 35 százalékát jelenítik meg a mérlegükben.

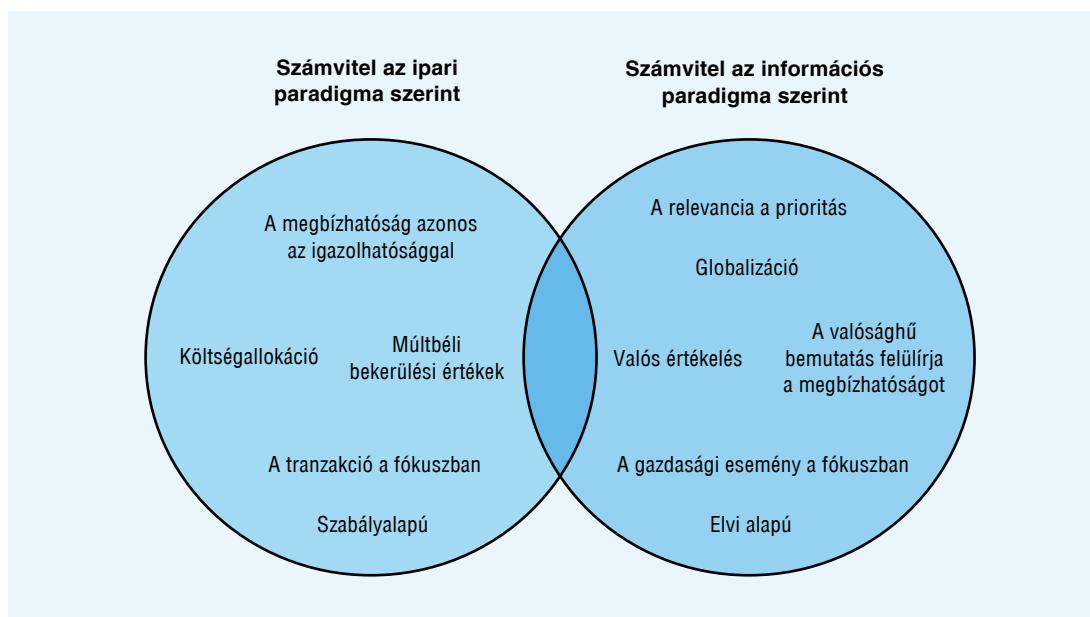
A probléma forrása az, hogy az immateriális javakkal kapcsolatos számviteli elmélet és gyakorlat területén olyan beszámolási alapelvek között kell megteremteni az egyensúlyt, mint a relevancia és az óvatosság elve, ami nagy kihívások elé állítja a gazdálkodókat és a szabályalkotókat egyaránt. Az ezredforduló után született meg *Upton* (2001) összefoglaló munkája az eddigiekben vázolt problémákról, amelyben felvázolja a lehetséges megoldásokat ezek előnyeivel és hátrányaival együtt. *Shotridge – Smith* (2009) szerint a pénzügyi beszámolási standardok módosítására lenne szükség annak

érdekében, hogy lépést tudjanak tartani a tudásgazdaságban bekövetkezett változásokkal. Konkrét elképzeléseket fogalmaznak meg arra vonatkozóan, hogy miként épül majd fel az új beszámolási paradigma (*lásd 1. ábra*).

A belső előállítású immateriális eszközöknek csak nagyon szűk körét lehet a pénzügyi beszámolóokban (számszerűsítve) megjeleníteni (például a fejlesztés költségeit). Ugyanakkor a leszűkítő mérlegképességi kritériumok nem jelentik azt, hogy azok a tényezők, amelyek ezeknek nem felelnek meg, nem is jelenthetnek meg a pénzügyi kimutatásokban [lásd bővebben *Deák* (2006) a beszámolóképeségről]. Vannak olyan vállalkozások, amelyek más eszközt választanak a „puha tényezőkkel” kapcsolatos önkéntes információ közlésére: fenntarthatósági jelentéseket, társadalmi felelősségvállalásról szóló dokumentumokat publikálnak. Felmerülhet a kérdés, hogy miért áldoznak arra erőforrásokat a vállalatok, hogy immateriális erőforrásaikról minél teljesebb képet kapjanak?

Bellora – Guenther (2013) összefoglalják az innovációkhoz kapcsolódó önkéntes információközlés előnyeit: pozitív képet alakít ki a vállalkozásról és csökkenti a menedzserek és a tulajdonosok közötti információs aszimmetriát, ezáltal mérsékelve a tőke megszerzésének költségeit. A vállalkozások az előnyök mellett természetesen a költségeket és a lehetséges hátrányokat (versenyszennitív információk nyilvánosságra kerülése) is figyelembe veszik, amikor az immateriális javakkal kapcsolatos beszámolási stratégiát kialakítják. Az önkéntes információközlés segíthet megragadni azoknak a befektetőknek az érdeklődését is, akik az utóbbi évek tendenciái alapján egyre inkább figyelembe veszik a vállalatok társadalmi felelősséghez való hozzáállását is. *Flammer* (2013) szerint az úgynevezett CSR- (Corporate Social Responsibility) jelentések biztosítás jellegű erőforrásként működnek: a hangsúlyosabb CSR-tevékenység enyhítheti az esetleges környezetet

PÉNZÜGYI BESZÁMOLÁS AZ INFORMÁCIÓS TÁRSADALOMBAN



Forrás: Shotridge – Smith (2009), 12. oldal

terhelő eseményekre adott negatív befektetői reakciókat. A vállalkozások felé a közvélemény is támaszt elvárásokat, mivel kevésbé tartják értékesnek azokat a gazdálkodókat, amelyek nem veszik figyelembe működésük társadalomra vagy környezetre gyakorolt hatását (Institute of Management Accountants, 2010). Ván (2014) szerint érdemes a környezeti tényezőket számszerűsítő integrált számviteli rendszereket versenyelőnyként kezelni.

Nemzetközi mintákon folytatott kutatások (Kang – Gray, 2011; Kuma, 2013; Ragini, 2012) megállapították: az országok között felfedezhetők bizonyos különbségek abból a szempontból, hogy az adott nemzethez tartozó gazdálkodók milyen típusú immateriális erőforrásokról milyen mértékben közölnek információt az érdekhordozók számára nyilvános beszámolóikban. Ragini (2012) egy olyan kutatást mutat be, amely során 2001–2005 között elemezte indiai, egyesült államokbeli és japán cégek pénzügyi beszámolóit olyan céllal,

hogy azonosítsa az ezekben megjelenő immateriális tételeket. A célkitűzés alapján a mintába a legnagyobb egyesült államokbeli (100), indiai (100) és japán (60) cégek kerültek. Ragini 180 immateriális tételt azonosított, amelyek előfordulásait megszámlálva minden beszámolóhoz pontértéket rendelt (nem számított, hogy egyszer vagy többször szerepel az adott tétel, Az elérhető pontok maximális száma 180 volt). A tételeket a következő témák köré csoportosította:

- kutatás-fejlesztés (20 tétel),
- stratégia és verseny (30 tétel),
- piac és fogyasztó (36 tétel),
- humán erőforrás (26 tétel),
- szellemi tulajdonnal kapcsolatos jogok, cégérték és más immateriális javak (25 tétel),
- vállalati és tulajdonosi információk (18 tétel),
- környezeti és egyéb immateriális tényezők (25 tétel).

A nyilvánosságra hozott információk jellegét tekintve az indiai cégek a kutatás-fejlesztésről és a humán erőforrásról szóló információk közlésében jártak elől, az amerikai vállalatok a stratégiáról és versenyről, a piacról és fogyasztókról, illetve a szellemi tulajdonról publikáltak kiemelkedően sok adatot, a japán cégek pedig vezetők voltak vállalati és tulajdonosi információk és a környezeti tényezők bemutatásában.

A jelen tanulmányban bemutatott kutatás egyik célja feltárni, hogy a mintában szereplő magyar nagyvállalatok beszámolási gyakorlatuk során mennyi információt közölnek immateriális erőforrásaikról a pénzügyi számviteli beszámolóban. A másik kutatási cél a magyar számviteli szabályozások elemzése, mivel fontosnak tartjuk megvizsgálni: mennyire támogatja számviteli rendszerünk az immateriális javak beszámolóba történő beillesztését.

A MAGYAR SZÁMVITELI TÖRVÉNY ÉS AZ IMMATERIÁLIS JAVAK

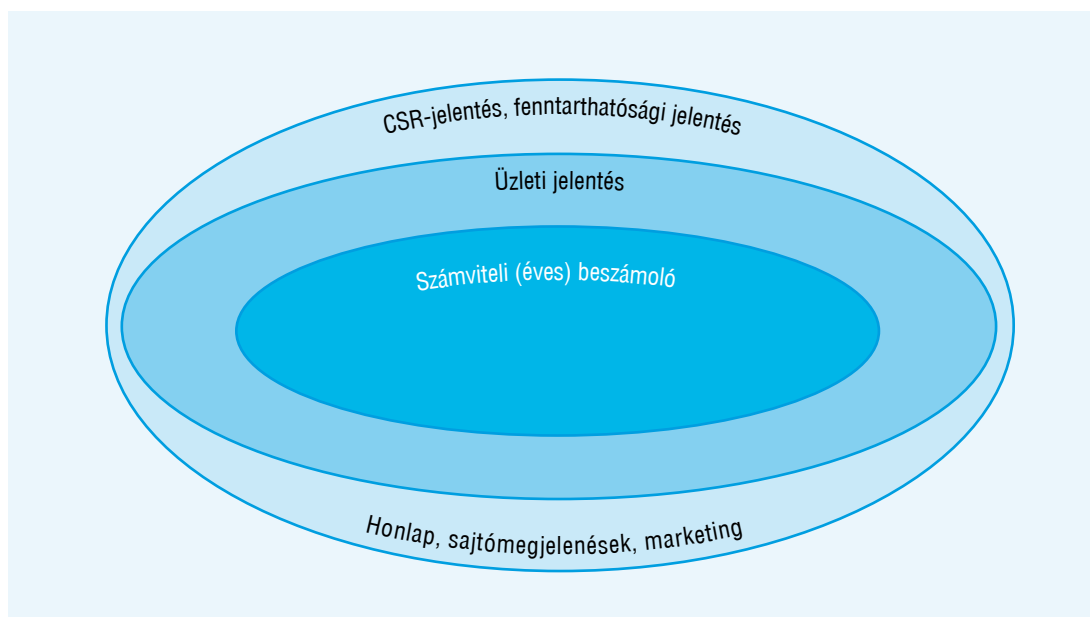
Elvégzett kutatásunk a Ragini (2012) által használt módszertanon alapult. Ragini tanulmányában közölte annak a 180 immateriális tételnek a listáját, amelyekből kiszámítható az általa közzétételi indexnek nevezett mutatószám. Az index segítségével magyar mintán is mérni lehet az immateriális tényezők közzétételi szintjét, valamint arra is alkalmas, hogy megvizsgáljunk egyes számviteli szabályrendszereket olyan szempontból, hogy mennyire támogatják, illetve követelik meg az immateriális erőforrásokkal kapcsolatos információközlést. Ez utóbbi vizsgálódás azért is fontos, mert a vállalatok beszámolóihoz rendelhető pontszámok nagyban függenek attól, hogy milyen standardok alapján készítették el őket. A következőkben megvizsgáljuk a magyar számviteli szabályozások által előírt gyakorlatot.

A gazdálkodók különböző eszközöket használhatnak az érdekhordozókkal folytatott

kommunikáció lebonyolítására (lásd 2. ábra). A pénzügyi számviteli beszámoló azonban az egyetlen az információhordozó eszközök közül, amely minden gazdálkodónál bizonyosan elkészül és elviekben nyilvános. A különböző érdekhordozói csoportok, például potenciális hitelezők, befektetők, elemzők számára tehát kiemelt jelentőségű, az információk elsődleges forrásának tekinthető. Az üzleti jelentés hivatalosan nem része a beszámolónak, de a számviteli törvény alapján az éves beszámolóval együtt el kell készíteni. A nyilvánosságra hozatal szabályai eltérőek erre a szöveges dokumentumra vonatkozóan: míg a beszámolót a kifejezetten erre a célra létrehozott portálra (Céginformációs és Elektronikus Cégeljárásban Közreműködő Szolgálat) fel kell tölteni, az üzleti jelentésnél viszont csak azt kell biztosítani, hogy megtekinthető legyen a vállalkozás székhelyén.² Ez utóbbi megoldás azt eredményezi, hogy a beszámolóval ellentétben az üzleti jelentést a felhasználók sokszor nem tudják az internetről letölteni, valódi hasznossága így megkérdőjelezhető. A számvitel hatókörén kívül eső fenntarthatósági jelentések, a vállalatok társadalmi felelősségvállalásáról, illetve egyéb hasonló témákról szóló dokumentumok jelentős mennyiségű információt tartalmazhatnak az immateriális tényezőkről, de ezek készítése minden esetben önkéntes alapon történik, más-más a gazdálkodók által kialakított módszertan alapján, ami nem teszi lehetővé az adatok összehasonlítását.

Ezen okok miatt kutatásunkban a számviteli beszámolóknak közölt információkra koncentráltunk. A következőkben azt elemezzük, hogy a magyar szabályozások alapján elkészített számviteli beszámolók milyen immateriális vagyonelemekről tartalmaznak információt kötelező jelleggel. Az elemzés során azt vizsgáljuk, hogy a 180 immateriális tételből hány jelenik meg a magyar pénzügyi kimutatásokban bizonyosan (mivel konkrét előírás van a szerepeltetésére). Számviteli törvényünk a nemzetközi standardoktól eltérően nem elvi

AZ IMMATERIÁLIS JAVAKRÓL SZÓLÓ INFORMÁCIÓKÖZLÉS ESZKÖZEI



Forrás: saját szerkesztés

alapon szabályozza a mérlegben megjeleníthető vagyonelemek körét. A hazai törvény tartalmazza a mérlegsémát, vagyis konkrét felsorolást ad az itt szerepeltethető vagyonelemekről. A mérlegben a következő immateriális javakat lehet kimutatni a befektetett eszközök között:

- 1 Alapítás-átszervezés aktivált értéke
- 2 Kísérleti fejlesztés aktivált értéke
- 3 Vagyoni értékű jogok
- 4 Szellemi termékek
- 5 Üzleti vagy cégérték

A szabály alkalmazásával biztosított tehát, hogy az éves beszámolóban a vállalatok elkülönítetten mutassák be a különböző megjelenési formával, eltérő funkcióval rendelkező immateriális javakat. Ez utóbbit azért fontos kiemelni, mert például a nemzetközi standardok nem tartalmaznak mérlegsémát, a tagolást a gazdálkodóra bízzák azzal a megkötéssel, hogy van egy mérlegre vonatkozó minimális tagolás. Könnyen előfordulhat azonban, hogy a gazdálkodók csak az immateriális javak összevont értékét

közzlik. A magyar gazdálkodóknál ez akkor lehetséges, ha egyszerűsített éves beszámolót vagy mikrogazdálkodói egyszerűsített éves beszámolót készítenek, mivel az előbbi esetében el lehet hagyni a tételeket, az utóbbi esetében pedig kötelező elhagyni ezeket (a tagolás csak a főcsoportok, csoportok tekintetében érvényesül).

Az immateriális erőforrásokról nemcsak a mérlegben kell információt közölniük a vállalkozásoknak, hanem az éves beszámoló szöveges részeiben is. A számviteli törvény előírásai (88–94. §) alapján a kiegészítő mellékletnek tartalmaznia kell többek között a következő, témánk szempontjából releváns tételeket:

- a számviteli politika meghatározó elemeit és ezek változását,
- az alkalmazott értékelési eljárásokat és az értékcsökkenés elszámolásának módszerét,
- a kapcsolt felekkel lebonyolított ügyleteket,
- a vezető tisztségviselőknek, igazgatósági, felügyelő bizottsági tagoknak járó járan-

- dóságokat, illetve a velük szembeni nyugdíjfizetési kötelezettségeket,
- az éves beszámolót aláírni jogosult személyek nevét és lakóhelyét,
- a mérlegen kívüli tételeket,
- a fordulónapig le nem zárt határidős, opciós ügyletek, swapok eredményre gyakorolt hatását és valós értékét,
- a pénzügyi instrumentumok valós értékét (a modell alkalmazása esetén),
- a foglalkoztatott munkavállalók átlagos statisztikai létszámát állománycsoportonként megbontva,
- az immateriális javak nyitó bruttó értékét, növekedéseiket, csökkenéseiket,
- az exportértékesítés árbevételét az Európai Unió és más országok szerinti bontásban,
- a kutatás és kísérleti fejlesztés tárgyevi költségeit,
- a környezet védelmét közvetlenül szolgáló tárgyi eszközök adatait,
- a veszélyes hulladékok mennyiségi és értékadatait,
- a környezetvédelmi kötelezettségek, költségek alakulását.

Ezeket az információkat a beszámolóban tartalmaznia kell abban az esetben, ha az adott tétel releváns (természetesen nem szól a beszámoló például a mérlegen kívüli tételekről, ha nincs ilyen). Ha mindezeket összevetjük a Ragini által megalkotott listával, akkor azt a következtetést vonhatjuk le, hogy a mérleg és a kiegészítő melléklet megfelelő összeállításával a magyar éves beszámolót készítő vállalatok legalább 26 tételt tartalmaznak.

Magyarországon (éves beszámolónál) a gazdálkodóknak üzleti jelentést is kell készíteni, amely további információkat tartalmaz a következő tényezőkről:

- a vállalkozó tevékenységével kapcsolatos főbb kockázatok és bizonytalanságok,
- az üzletmenet fejlődése, teljesítmények,
- a mérleg fordulónapja után bekövetkezett főbb események,

- kutatás és a kísérleti fejlesztés,
- telephelyek,
- foglalkoztatáspolitikai,
- a környezetvédelem szerepe, a vállalkozó környezetvédelmi felelőssége, alkalmazott politika, intézkedések,
- kockázatkezelési- és fedezetiügylet-politika,
- ár-, hitel-, kamat-, likviditás-, és cash-flow-kockázat,
- az Európai Unió valamely tőzsdéjén jegyzett gazdálkodó esetében:
 - ♦ a jelentős részesedéssel rendelkező befektetőket,
- az Európai Gazdasági Térség valamely szabályozott piacon kereskedésre befogadott értékpapírokkal rendelkező gazdálkodó esetében:
 - ♦ a vállalat irányításának szabályait, gyakorlatát.

Az üzleti jelentéssel tehát legalább további 11 Ragini-féle immateriális tétel jelenik meg a magyar éves beszámolóban (tőzsdén jegyzett cégek esetében 13). Az egyszerűsített éves beszámolót vagy mikrogazdálkodói egyszerűsített éves beszámolót készítő vállalkozókra ezek az értékek nem érvényesek. Az egyszerűsített éves beszámoló esetében szűkebb tartalommal készül a kiegészítő melléklet, az üzleti jelentés pedig nem kötelező. A mikrogazdálkodói egyszerűsített éves beszámolónál pedig egyáltalán nem kell szöveges mellékleteket készíteni, sőt, ha egy vállalat önkéntes alapon megteszi ezt, akkor sem tudja közzétenni, mivel a beszámolók feltöltésére használt portál erre nem ad lehetőséget.

A tényleges adatok természetesen ezektől eltérőek, hiszen a vállalkozások önkéntes alapon is közzölhetnek olyan adatokat, amelyek tovább növelik a pontértéket. A következőkben ismertetett empirikus kutatásunk arra irányult, hogy a 30 legnagyobb magyar vállalat beszámolóit átvizsgálva olyan mintát hozunk létre, amely alapján képet kaphatunk a nagyvállalatok immateriális javakra vonatkozó beszámolási gyakorlatáról.

A BESZÁMOLÓK ELEMZÉSÉNEK EREDMÉNYEI

A következőkben bemutatjuk a témához kapcsolódó elvégzett kutatás eredményeit. Célunk annak feltárása, hogy a legnagyobb magyarországi vállalatok mennyi információt közölnek immateriális erőforrásaikról. A vizsgált változó a vállalkozások immateriális tételekre vonatkozó közzétételi aktivitása, amelyet a beszámolóikban előforduló immateriális tételek száma határoz meg.

A minta és a módszertan

A kutatásban a 2012. évi nettó árbevétel alapján a 30 legnagyobb vállalat (Figyelő Top 200, 2012) egyedi beszámolójának vizsgálata volt a cél. A 30 vállalat közül egy esetben az egyedi beszámoló nem volt elérhető a kormányzati portálon. A minta így végül 29 egyedi pénzügyi kimutatásból állt, amelyek közül mindegyik éves beszámoló volt. Üzleti jelentés hat esetben volt nyilvánosan elérhető (letölthető). A mintába került vállalkozások a következő szektorokban tevékenykednek:

- bányászat: 1,
- feldolgozóipar: 15,
- villamos energia, gázellátás: 3,
- kereskedelem: 7,
- információ, kommunikáció: 1,
- pénzügyi, biztosítási tevékenység: 1,
- szakmai, tudományos tevékenység: 1.

Az immateriális tétellekkel kapcsolatos beszámolási intenzitás mérésére az említett Ragini (2012) által kidolgozott indexet használtuk. A vállalatok által elért pontok tehát azon immateriális tételek számát mutatják, amelyek szerepelnek az adott beszámolóban, akár azért, mert kötelező ezeket megjeleníteni, akár azért, mert a vállalat önkéntes alapon íróluk. A tételeket ugyanabba a hét csoportba sorolva kezeltük, mint Ragini, és nem alkal-

maztunk súlyozást a pontok megállapításakor. A pontszámokat százalékos formában is kiszámítottuk a következőképpen:

$$\text{Pontszám} = \frac{\text{az adott beszámolóban megjelenő immateriális tételek száma}}{\text{a maximálisan megjeleníthető tételek száma (180)}} \times 100$$

A továbbiakban a beszámolókhöz rendelt pontszámok alatt az utóbbi módszerrel kiszámított értékeket értjük, amely tehát minden esetben 0 és 100 közötti értéket vesz fel.

Eredmények

A magyar mintában szereplő vállalatok pontszámainak egyszerű számtani átlaga 22,6. A Ragini által a 2005-ös üzleti évre vonatkozóan mért értékek a következők: India 21,47, Egyesült Államok 22,74, Japán 22,38. Természetesen az összehasonlítás csak korlátozottan lehetséges, mivel a saját kutatásunk 2012-es adatokra épül, a többi országra vonatkozó értékek pedig 2005-ből származnak, így ha feltételezzük, hogy a Ragini által megállapított trend tovább folytatódott, akkor az USA, Japán és India 2012-es beszámolók alapján számított átlagos pontszámai valószínűleg még magasabbak lehetnek. (Lásd 1. táblázat)

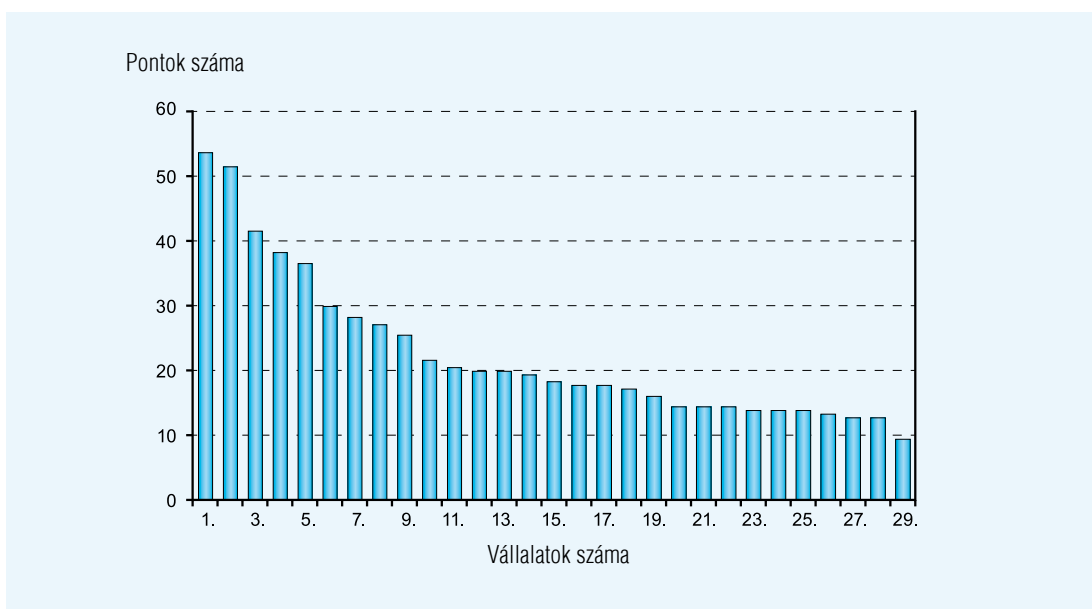
A magyar mintában a legnagyobb érték 53,89, a legkisebb érték 9,44. A szórás 11,64, ami az átlaghoz viszonyítva 51,5-ös relatív szórást eredményez, ami magasnak minősül, tehát az átlag nem jellemzi megfelelően a mintát. Emiatt inkább a mediánt érdemes figyelembe venni, ami 18,33, vagyis a vállalkozások egyik felének ennél magasabb pontszáma van, a másik felének pedig ennél alacsonyabb. A legmagasabb értékek azon vállalatok esetében mutatkoznak, amelyek üzleti jelentést is publikáltak. Esetükben elmondható, hogy jóval a minta átlaga feletti mértékben közöltek információkat az immateriális erőforrásaikról (lásd 3. ábra).

AZ EGYES CSOPORTOKBA ESŐ TÉTELEK SZÁMA

	0%	0–24%	25–49%	50–100%	(90–100%)
India	n.a.	126	26	28	n.a.
USA	n.a.	128	26	26	n.a.
Japán	n.a.	115	38	27	n.a.
Magyarország	40	131	20	29	14

Forrás: Ragini (2012) és saját eredmények

AZ EGYES GAZDÁLKODÓK ÁLTAL ELÉRT PONTSZÁMOK



Forrás: saját szerkesztés

Negatív irányba kiugró értékek nincsenek, valószínűleg azért, mert a számviteli törvény kötelező előírásai miatt van az elért pontoknak egy olyan minimális értéke, amit minden vállalatnak el kell érnie, ha a törvénynek megfelelő éves beszámolót készít. A kiegészítő melléklet kötelező tartalma alapján 26 immateriális tétel elvileg minden esetben szerepel (kivéve, ha irreleváns), ami 14,44 pontot jelent a 180 potenciális tétel arányában. A mintát vizsgálva láthatjuk, hogy a legalacsonyabb pontszámok többsége 12–13 körül alakul. Ebből arra kö-

vetkeztethetünk, hogy a kötelezően előírt tételek többnyire relevánsak is és valóban meg is jelennek a beszámolóokban.

Csoportszintű számítások

A tételek csoportokra bontása további vizsgálatokat tesz lehetővé, amelyekből kiderül, hogy a magyar mintában szereplő gazdálkodók milyen típusú immateriális tételeket szerepeltetnek nagyobb súllyal a beszámolóiban,

illetve melyekről közöltek kevesebb információt (lásd 4. ábra). Könnyebb megítélni az egyes kategóriákban elért pontszámokat akkor, ha figyelembe vesszük a számviteli törvény által a mérlegben és a kiegészítő mellékletben kötelezően előírt 26 immateriális tétel eloszlását az egyes csoportok között. Ezen elemek száma a következőképpen alakul:

1. környezeti tényezők (10 tétel),
2. szellemi tulajdonnal kapcsolatos jogok, cégérték és más immateriális javak (9 tétel),
3. humán erőforrás (5 tétel),
- 4–5. kutatás-fejlesztés, illetve piac és fogyasztó (1–1 tétel),
- 6–7. stratégia és verseny, illetve vállalati és tulajdonosi információk (0 tétel).

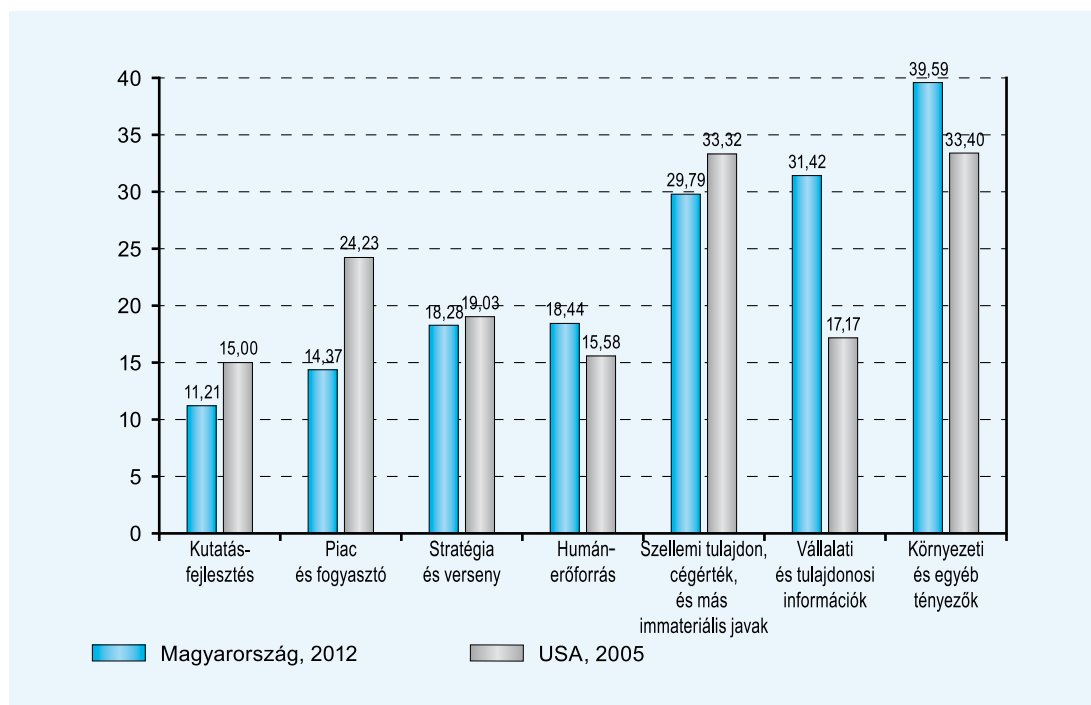
A csoportátlagokat, illetve az ismertetett eloszlást megvizsgálva egyből szembetűnik, hogy az egyes kategóriákban elért átlagos

pontszámok majdnem ugyanazt a sorrendet adják, mint amit a kötelező elemek eloszlása. Egyetlen kivétel a vállalati és tulajdonosi információk esete, ahol annak ellenére találunk magas pontszámot, hogy nincsen kötelezően közlendő elem. A következőkben csoportonként elemezzük az eredményeket.

A legkevesebb pontot a kutatás-fejlesztés kategóriában érték el a magyar vállalatok (11,21-es átlag). A kiegészítő mellékletben kötelezően csak a kutatási-fejlesztési költségek jelennek meg, ami 15 esetben szerepel a mintában. Az utóbbit leszámítva viszonylag gyakran (öt-hat esetben) fordulnak elő még a következő tételek: a K+F-tevékenységek, fókusz, finanszírozás, folyamatban lévő K+F. A piac és fogyasztó csoportban jóval elmarad a magyar átlag (14,37) az USA-ban mért 2005-ös értékhez képest (24,23). Itt a legtöbbször a

4. ábra

A KÜLÖNBÖZŐ CSOPORTOKBAN ELÉRT ÁTLAGOS MAGYAR PONTSZÁMOK ÉS RAGINI 2005-RE VONATKOZÓ EREDMÉNYEI (USA)



Forrás: Ragini (2012) és saját eredmények alapján saját szerkesztés

következők fordulnak elő: földrajzi eloszlás (a kiegészítő mellékletben előírt tartalom), illetve a legfőbb termékek, legfőbb piacok és marketing-, reklámköltségek. Ebben a csoportban kiemelkedően sok az olyan tétel, amelyről egyetlen gazdálkodó sem nyilatkozott, például a forgalmazott márkák száma, a márka értéke, marketingtevékenység, fogyasztói kapcsolatok. A stratégia és verseny címszó alatt szereplő tételknél az átlag 18,28, igen közel esik az USA-ban mért eredményhez. Kötelezően előírt tétel itt nincsen, és nem találunk olyan sort, amelyről a magyar vállalkozásoknak legálább a fele nyilatkozott volna.

A humánerőforrás-csoport esetében szintén az USA-ban mért eredménynél magasabb átlagos pontszámot láthatunk (18,44). A képet árnyalja az a tény, hogy ez gyakorlatilag annak az öt tételnek köszönhető, amelyek kötelezően szerepelnek (alkalmazotti létszám fizikai és szellemi bontásban, a vezető tisztségviselők neve, a számukra kifizetett juttatások és nyugdíjfizetési kötelezettségek). A kategória 21 további tételéről nagyon kevés beszámolóban esik szó, így nem igazán sokat tudunk meg a vállalkozásoknál alkalmazott humánerőforrásról (kivéve a már említett kiugró értékeket produkáló üzleti jelentést is csatoló gazdálkodókról).

A szellemi tulajdon, cégérték és más immateriális javak csoportban 29,79 az átlag. Itt hasonló a helyzet az előző kategóriához: a kötelezően szereplő tételek nagyon magas pontszámokat kapnak. Ezek a tételek a mérlegképes immateriális javakhoz kapcsolódnak, így az információk minden további nélkül elérhetőek a könyvviteli rendszerek adataiból vagy a számviteli politikából (például immateriális javak értéke, tételei, számviteli kezelése, amortizációs módszer, hasznos élettartam). Szinte egyáltalán nem találunk azonban információt az olyan témákról, mint a szabadalmak, a szellemi tulajdon kezelése és a belső cégérték. A vállalati és tulajdonosi információk esetében

az átlag 31,42, ami jóval magasabb az USA átlagánál. A kategóriában szereplő tételek tulajdonképpen csoportból állnak. A vállalatról szóló adatoknál nem találunk magas pontszámokat a magyar beszámolóknak, jellemzően a vállalat profilja (tevékenységei) és története jelenik meg. Az értékek, kultúra, vízió, miszió, filozófia, etika tételknél szinte egyáltalán nem találunk pontot, aminek az lehet az oka, hogy ha nyilatkoznak is erről, akkor valószínűleg nem a számviteli beszámolóban teszik meg, hanem inkább egyéb vállalati jelentésekben vagy esetleg az üzleti jelentésben. A csoportban tulajdonképpen a „tulajdonosi információk” eredményezik a magas átlagos pontszámot, mivel itt több olyan tétel is szerepel, amelyről szinte kivétel nélkül minden gazdálkodó nyilatkozott: főbb tulajdonosok, a tulajdonosok száma, a tulajdonosok típus szerinti megoszlása, a birtokolt részvények száma.

A magyar beszámolók a környezeti és egyéb tényezők kategóriában érték el a legmagasabb átlagot, ami 39,59 volt. A magyarázat itt is az lehet, hogy a tételek közül hat esetben kötelezően előírt tartalomról van szó, ami általában releváns tételként meg is jelenik: környezethez kapcsolódó kötelezettségek, ügyek, technológiák, illetve mérlegén kívüli tételek, kapcsolt vállalkozásokkal folytatott tranzakciók, függő kötelezettségek.

ÖSSZEGZÉS

Összességében megállapíthatjuk, hogy a mintában szereplő magyar gazdálkodók immateriális javakra vonatkozó beszámolási gyakorlatát erősen meghatározzák a számviteli törvényben lefektetett szabályok. Az önkéntes alapon közölt és nyilvánosságra hozott adatok inkább azon tőzsdei cégek esetében jellemzők, amelyek üzleti jelentést is csatolnak a beszámolóhoz (esetükben a pénzügyi kimutatások jóval több tételről számoltak be a kötelező mini-

mumnál). Ennek a jelenségnek feltehetően az az egyik legfőbb oka, hogy Magyarországon nincs olyan fejlett tőkepiac, amely miatt a gazdálkodók finanszírozási oldalról ösztönözve lennének a tudásjavakról szóló információk nyilvánosságra hozatalára. Jellemzőbb a banki finanszírozás, vagy a külföldi tulajdonosokkal rendelkezők esetében az anyavállalattól felvett kölcsön. Azon vállalatok, amelyek külföldi befektetőket szeretnének megnyerni, mindentől függetlenül kénytelenek lesznek követni azokat a tendenciákat, amelyek a fejlettebb tőkepiacokon érvényesülnek (például a zöld befektetési alapok esetében). Ugyanakkor hazánkban is megjelentek az alternatív beszámolási formák, amelyek a vállalatok társadalmi felelősségvállalásáról szóló jelentésekkel hozzájárulnak az érdekhordozók immateriális, puha tényezőkről való tájékoztatásához. Néhány vállalat esetében már megvalósult a két kommunikációs forma egységesítése, vagyis olyan integrált jelentéseket tesznek közzé, amely a pénzügyi beszámolás céljának megvalósítására és a társadalmilag felelős vállalat imázsának építésére egyaránt alkalmas.

Az immateriális tételek csoportjait megvizsgálva arra a következtetésre jutottunk, hogy a mintát alkotó cégek a kutatás-fejlesztés, a piac és fogyasztó, a stratégia és verseny, illetve humán erőforrás témák esetében értek el az összesített átlagnál alacsonyabb pontszámokat. A magyarázat az lehet, hogy ezek a kategóriák hordozzák a legtöbb versenyszervizív információt, illetve ezek esnek leginkább kívül a hagyományos számviteli módszerekkel leírható

jelenségek körén (ettől függetlenül azonban minősülhetnek beszámolóképesnek!). További vizsgálatokkal (például interjúkkal) megerősíthetők lennének a megállapítások, illetve feltárhatók lehetnének a pontosabb okok, amelyek ahhoz vezetnek, hogy egyes témáknak kisebb hangsúlyt adnak a beszámolóikban.

Az utóbbi években a szabályozók részéről felmerült a kis- és közepes vállalkozások számviteli-beszámolási terheinek csökkentése, a számukra megfelelőbb beszámolási forma kialakítása. Az egyszerűsítés a mikrogazdálkodói egyszerűsített éves beszámoló esetében magával hozta a szöveges mellékletek teljes hiányát. Ugyanakkor lehetőséget kellene hagyni szöveges mellékletek bemutatására vállalati mérettől függetlenül, mivel a számszaki részek nem mindig alkalmasak és elegendők arra, hogy valós képet nyújtsanak a gazdálkodókról az érdekhordozók számára. A számviteli előírások változtatásával el lehetne érni, hogy bizonyos témákat jobban, tudatosabban kezeljenek és prezentáljanak a beszámolók készítői, mert ez pozitív hatással lehetne működésükre, versenyképességükre is.

Elgondolkodtató továbbá, hogy a jelenlegi szabályozások nem követelik meg a beszámoló mellett elkészített üzleti jelentés nyilvánosságra hozatalát olyan módon, amely biztosítaná az érdekhordozók számára a könnyű, gyors hozzáférést. Éppen az üzleti jelentés az a dokumentum, amelyből a beszámolók felhasználói valószínűleg a legtöbb információt nyerhetnék a napjainkban oly fontosnak kikiáltott immateriális tényezőkről és tudásjavakról.

JEGYZETEK

¹ A tanulmány a TÁMOP-4.1.1.C-12/1/KONV-2012-0005 azonosítószámú, Ágazati felkészítés a hazai ELI rojettel összefüggő képzési és K+F-feladatokra című pályázat keretén belül készült.

² Kivételt képeznek azok a gazdálkodók, amelyek

az 1606/2002/EK-rendelet alapján kötelesek a konszolidált beszámolóikat az Európai Unió által befogadott IFRS-standardoknak megfelelően elkészíteni, mivel számukra a beszámoló és az üzleti jelentés közzététele a vállalkozás internetes honlapján is kötelező.

IRODALOM

- BELLORA, L. – GUENTHER, T. W. (2013): Drivers of innovation capital disclosure in intellectual capital statements: Evidence from Europe. *The British Accounting Review*. 45 (2013) pp. 255–270
- DEÁK I. (2006): A megbízható és valós összkép érvényesülési környezete a hazai és nemzetközi szabályozásban. Doktori értekezés. Szegedi Tudományegyetem
- DEÁK I. – LUKOVICS M. (2014): Responsible Innovation and R&D&I Controlling. In: Buzás N. – Lukovics M (ed.): Responsible Innovation. Szegedi Tudományegyetem, Gazdaságtudományi Kar. 101–120. oldal
- FLAMMER, C. (2013): Corporate Social Responsibility and Shareholder Reaction: the Environmental Awareness of Investors. *Academy of Management Journal*. vol. 56, no. 3, pp. 758–781
- KANG, H. H. – GRAY, S. J. (2011): Reporting intangible assets: Voluntary disclosure practices of top emerging market companies. *The International Journal of Accounting*. vol. 46, no. 4, pp. 402–423
- KUMAR, G. (2013): Voluntary disclosures of intangibles information by U.S.-listed Asian companies. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. Vol. 22, no. 2, pp. 109–118
- PELLE A. – VÉGH M. Z. (2014): Relations between the common R&D&I policy and the competitiveness divide in the European Union In: Competitiveness: Economies, Regions, Sectors, Firms, Individuals. Konferencia helye, ideje: Budapest, Magyarország, 2014.09.04–2014.09.06. pp. 1–24
- RAGINI (2012): Corporate Disclosure of Intangibles: A Comparative Study of Practices among Indian, US, and Japanese Companies. *Vikalpa: The Journal for Decision Makers*. Vol. 37, no. 3, pp. 51–72
- SAXNÉ ANDOR Á. M. (2014): Az immateriális javak számviteli elmélete és alkalmazása a magyar szabályozási rendszerben. Doktori értekezés. Budapesti Corvinus Egyetem
- SHORTRIDGE, R. T. – SMITH, P. A (2009): Understanding the changes in accounting thought. *Research in Accounting Regulation*. 21. no.1. pp. 11–18
- UPTON, W. (2001): Business and Financial Reporting, Challenges from the New Economy, Financial Accounting Series, FASB, Norwalk, Connecticut
- VÁN H. (2014): *A környezeti számvitel szerepe a vállalatok környezetvédelmi tevékenységében*. Szegedi Tudományegyetem, Gazdaságtudományi Kar. JATEPress, Szeged
- Institute of Management Accountants (2010): Unrecognized Intangible Assets: Identification, Management and Reporting. Online: http://eduvison.ca/wordpress/wp-content/uploads/2014/02/IMA_SMA_Intangibles_071910.pdf. Letöltve: 2015.01.07.
- Figyelő Top 200. (2012): Magyarországi cégek ranglistái. Lambert G. – Zsubori E. (eds.). Mediacity Magyarország, Budapest