

Gondolatok a K+F+I kontrollingról

A gyors technológiaváltás kényszere, az egyre inkább rövidülő termékéletciklusok, a gyorsuló termékfejlesztések, az ár, a minőség és a szolgáltatások tekintetében növekvő vásárlói igények, a környezettudatossági követelmények stb. egyre nagyobb kihívásokat jelentenek a kiegyezőt versenyben. A kutatás-fejlesztés felértékelődik, nő a kutatás-fejlesztés és innováció (K+F+I) ráfordítása, amihez a kontrollingfunkcióknak és kontrollingeszközöknek is alkalmazkodniuk kell. Szinte minden vállalatnál kezd természetessé válni a kontrollingeszköz és -módszertan széles körű alkalmazása, ezért az is természetes, hogy a tartós, több forrásból származó versenyelőnyökre törekvő vállalatoknak szükségük van a K+F+I tevékenységük támogatására élen járó K+F+I kontrollinggal, ezért ennek fontossága és szükségessége napjainkban megkérdőjelezhetetlen. Cikkünk keretében ezért a K+F+I-vel kapcsolatos költségek és ráfordítások információ tartalmával és kezelhetőségével foglalkozunk.

1. BEVEZETÉS

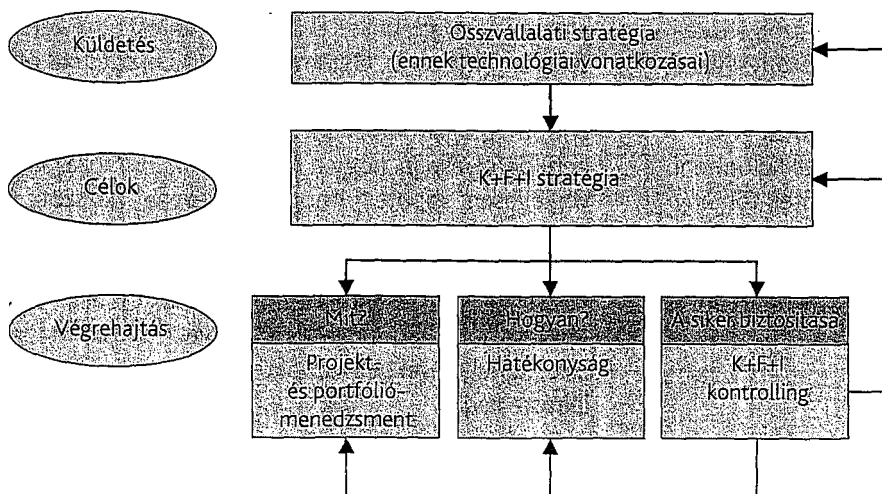
A K+F+I kontrolling célja, hogy átláthatóvá és koordinálhatóvá tegye a kutatással, fejlesztéssel és innovációval kapcsolatban felmerülő költségeket a célkitűzések és eltérések vonatkozásában.

A K+F+I célkitűzések – a legtöbb célkitűzéshez hasonlóan – stratégiai és operatív jellegű természetet ölthetnek (lásd **1. ábra**). A K+F+I kontrolling kiindulópontja a naprakész információs rendszer, amelyből származó adatok mindennemű tervezés, eltéréselemzés és döntés-előkészítő információszolgáltatás alapját képezik.

2. A K+F+I KEZELÉSÉNEK NEHÉZSÉGEI A PÉNZÜGYI SZÁMVITELBEN

A K+F+I tevékenység megjelenítése komoly és nehezen megoldható kihívást jelent a pénzügyi számvitel számára, amelynek alapvető okai a számviteli szabályok szigorú, a K+F+I 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: a kontrollingrendszer információigényét, a számviteli szabályozás kapcsolódó előírásait és a kapcsolódó adózási előírásokat.

1. ábra: A K+F+I kontrolling kapcsolódása a stratégiához és a végrehajtási szinthez



Forrás: BCG (2003): World Class Innovation R&D Management: Rules for Success in Manufacturing Industry. Boston Consulting Group, Berlin.

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 gazdálkodóspecifikus megfigyelését elősegítő elszámolás (vezetői számvitel) között.

E területen különösen erős igény mutatkozhat meg a vezetői számvitel adatai felhasználására, mivel egy költség gyakran jelentős késéssel (gazdasági eseménnyé válásakor) jelenik meg a hagyományos számviteli elszámolásban¹. A pénzügyi számvitel a költségelszámolást (tekintettel a szabályozás biztosította mozgástérre) rugalmasan kezeli, ugyanis lehetővé teszi az információigényekhez igazított 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 érvényesítéséhez.²

A számviteli szabályok kevés kivételtől eltekintve általában kizárják az ilyen költségek aktiválását, mivel az nem felel meg a mérlegképesség általános követelményeinek. A jövőbeli gazdasági hasznok beáramlása kellő bizonyosságának kritériuma nehezen érvényesíthető a kutatás-fejlesztési tevékenység esetében, hiszen itt az egyik legfontosabb megkülönböztető ismérv éppen a nagyfokú bizonytalanság. Ennek ellenére a költség számlák 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+I tevékenység közvetlen költségei között – a tevékenység jellegétől függően eltérő arányban – jelennek meg a humánerőforrás-költségek, 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* szakaszt. A számviteli törvény ugyan közvetlenül az innovációs törvény³ értelmezéseit veszi át, azonban az elhatárolás így is gyakran meglehetősen elméleti síkon mozog, hiszen a gyakorlatban a szakaszok elválaszthatatlanok.

¹ Boda Gy. – Szlávik P. (2001): *Kontrolling rendszerek tervezése*. KJK-Kerszöv Jogi és Üzleti Kiadó, Budapest.

² Nem vitatva azt a megoldást sem, amikor (élve az informatikai támogatásból eredő lehetőségekkel) mindezt a költségnemeken belül oldják meg.

³ 2004. évi CXXXIV. törvény a kutatás-fejlesztésről és a technológiai innovációról.

- A saját célra végzett (alap- és alkalmazott) *kutatási* tevékenység számviteli elszámolásakor a különböző számviteli szabályrendszerek (így a magyar is) egyöntetűen tiltják az ilyen címen felmerült költségek aktiválását. Ennek alapvető oka, hogy a költségelszámolás időszakában megfelelő bizonyossággal (általában) nem igazolható a jövőbeni gazdasági hasznok biztos beáramlása (ami viszont a mérlegképesség egyik meghatározó kritériuma). Emiatt a K+F+I nagyrészt *láthatatlan* vagyontként jelenik meg a gazdálkodók beszámolóiban. A költségeknek a felmerülés évéhez való rendelése az eredmény jelentős változékonyágát 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+I tevékenység finanszírozását részben vagy egészben biztosító vissza nem térítendő támogatások bevételek közötti elszámolása. Más a helyzet a megrendelésre végzett K+F+I elszámolásánál, mivel ebben az esetben az elvégzett 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 (szigorú feltételek mellett) már mód van e költségek (általában az immateriális javak közötti) aktiválására, és ezzel az egyes évek ráfordításterhelésének kiegyenlítésére. Az aktiválás előfeltétele a kísérleti fejlesztés eredményeként jelentkező, a megtérülés fedezetét biztosító jövőbeli bevétel-többlet vagy költségmegtakarítás igazolása. Az így megjelenített eszköz bekerülési értékének meghatározásakor is a számviteli törvény 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.⁴ Az aktiválást nem befolyásolja, hogy a fejlesztés finanszírozásában véglegesen kapott támogatás szerepet játszott-e. Ilyen esetben azonban 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.

⁴ Nagy G. (2004): *Útmutató a vállalkozások kutatás-fejlesztési tevékenységének számviteli elszámolásához*. NKTH, Budapest.

Nemcsak az aktiváláshoz szükséges bekerülési érték meghatározásához elengedhetetlen a K+F+I tevékenység költségeinek közvetlen és általános részre való megosztása, hanem egyes, adózással összefüggő előírások betartásához, valamint adózási előnyök érvényesítéséhez is. A társasági adózásban (és az iparüzési adózásban is) külön kedvezmények vonatkoznak a kutatás-fejlesztést végző vállalkozásokra, amelyeket a társaságiadó-alap meghatározása során lehet érvényesíteni. Eszerint a saját célra vagy megrendelésre végzett kutatás-fejlesztés számvitelben elszámolt közvetlen költsége az adózásban elismert költség, amely az adóalap meghatározásánál még egyszer figyelembe vehető. 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 az indokolatlan többszörös igénybevételt, ezért ezek számviteli nyilvántartására külön is ügyelni kell. Az adóalap-csökkentés következtében az adóalap negatívvá is válhat, amely a veszteségelhatárolásra vonatkozó szabályok szerint a későbbi évek pozitív adóalapjával szemben is elszámolható. Nem lehet azonban azzal a K+F költséggel csökkenteni a társaságiadó-alapot, amelynek ellentételezése vissza nem térítendő támogatás-

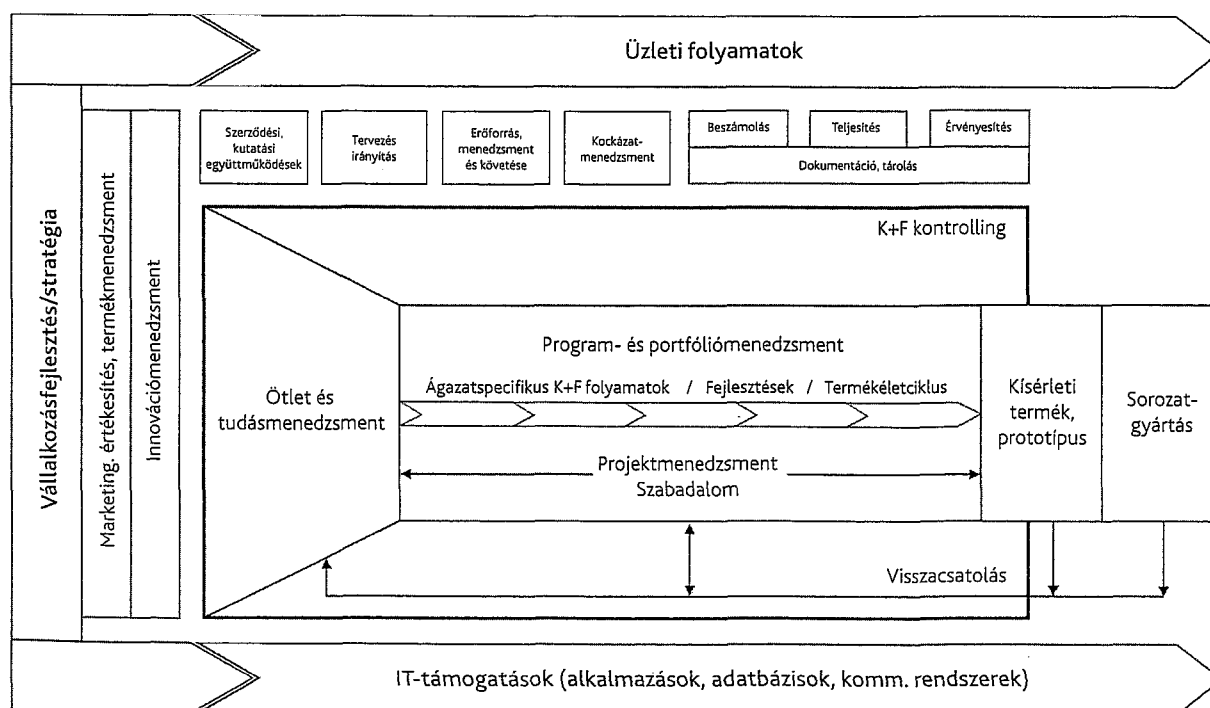
ból történt. Mindezek nyilvánvalóvá teszik, hogy a K+F+I tevékenységgel összefüggő költségek elszámolása, nyilvántartása során különös gondossággal kell eljárni.

3. K+F+I KONTROLLING MINT A VÁLLALATI STRUKTÚRA RÉSE

Láthatjuk, hogy a K+F+I területe egyre fontosabb terület, azonban ennek pénzügyi számviteli kezelése nem hordozza azt az információtartalmat, amely a döntéshozók számára szükséges lenne. A K+F+I kontrolling bevezetésével egy állandó folyamatorientált modellt állíthatunk fel annak érdekében, hogy a K+F+I tevékenységeket minél jobban megtervezzük, mérjük és irányítsuk. Az előrejelző jelenségek, mint az előrejelzés, a kockázatértékelés és a korai figyelmeztető jelek fontos szerepet játszanak a vállalatok életében.

A kontrollingot nem önálló, elszigetelt megoldásként kell értelmezni, hanem a gazdasági folyamatok szerves részeként, és mint a vállalati kontrollingfolyamatok részét. A K+F+I kontrolling végigkíséri a K+F+I tevékenységeket az egész életcikluson, azaz a működéstől kezdve a vállalkozásfejlesztés stratégiai követelményein, a marketingen és termelésmenedzsmenten át a rendszerezett visszajelzésekig, visszacsatolásokig a fejlesztés és tudásmenedzsment megfelelő területeiről (lásd 2. ábra).

2. ábra: A K+F+I kontrolling illeszkedése a vállalati folyamatokhoz



Forrás: www.plaut.com/assets/F-_und_E-Controlling.pdf

A modell összekapcsolja a K+F+I kontrollingot az általános üzleti folyamatokkal, így a K+F+I területet mint más erőforrásigényes területet kezelik. Ezzel zökkenőmentesen hozzáadják például a K+F+I tervezést az általános személyi, pénzügyi és anyagi erőforrások tervezéséhez, és a vállalati kontrollingrendszeren keresztül minden szükséges információt szállít a vezetéshez. Ezért célszerű a K+F+I jelentéseket, beszámolókat egy bizonyos ponton beleépíteni az általános jelentési rendszerbe.

A bevezetés törekvéseiért, valamint a folyamatos K+F+I kontrolling területek fenntartásáért a megfelelő IT-rendszerek széles körű használatára van szükség. A szükséges információk így áramolni tudnak, és szükség esetén a rendszer tovább bővíthető.

4. KÖVETKEZTETÉSEK

A kutatás-fejlesztési költségek egy része csak bizonyos késéssel, egyenetlen eloszlással és a kutatási-fejlesztési bevételektől sokszor időben elszakítva 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 meghatározását⁵.

⁵ 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.

Kristóf Péter⁶ kiemeli, hogy az innovációba történő befektetés az egyetlen, amelynek hozama jelentősen meghaladja a tőkeköltséget. Majd hozzáteszi: az innovációs folyamatok irányítása kontrollingmódszerekkel némileg sajátos, amelynek igényeit egy olyan vállalati számvitelrendszer tudja kielégíteni, amely segítségével lehetővé válik az innovációs folyamatokhoz kapcsolódó tervezési és ellenőrzési feladatok elvégzése is. Van tehát lehetőség a nem anyagi eszközök kontrollingmódszerekkel való nyomon követésére, ami azonban a hagyományos kontrollingeszközök és -módszertan alkalmazásánál némileg eltérő megközelítést igényel. Azt gondoljuk azonban, hogy mivel az innovatív vállalat sikeresebb társainál, ugyanez igaz lehet az alkalmazott kontrollingmódszertanra is. Meggyőződésünk ezért, hogy a jövőben egyre inkább csak az a vállalat lesz képes tartós, több forrásból származó versenyelőnyt realizálni, amelyik a versenytársain túlmutató kontrollingrendszert működtet.

Deák István

egyetemi docens, SZTE GTK Pénzügyek és Nemzetközi Gazdasági Kapcsolatok Intézete

Lukovics Miklós

egyetemi docens, SZTE GTK Közgazdaságtani és Gazdaságfejlesztési Intézet

⁶ http://kristofpeter.hu/pdf/kristof_peter_informatikai_innovacio-controlling.pdf

Konferenciaajánló

Számvitel 2014

A képzés célja: A továbbképzési program **három blokkból áll**: az első a **hibajavítások számvitelére** koncentrálni, a **második** azokat a **számviteli változásokat** tárgyalja, amelyek 2013-ban elfogadásra kerültek, és legkésőbb a 2014. üzleti évtől alkalmazandók, a **harmadik** pedig összefoglalja az **egyes tőkeelemekkel** kapcsolatos legfontosabb gazdasági eseményeket, és feltárja a számviteli elszámolásokkal kapcsolatos összefüggéseket.

A képzés tematikája:

- A hibajavítások számvitelére
- Számviteli változások 2014, a mikrogazdálkodói beszámoló első alkalmazása
- A sajáttőke-művelések

Kreditérték: mérlegképes könyvelőknek, vállalkozási szakterületen, számviteli témakörben 8 kreditpont

Időpont: 2014. 02. 25. 9:00–16:00 óráig

Előadók:

Tömcsányi Erzsébet: bejegyzett könyvvizsgáló
dr. Andor Ágnes: Corvinus Egyetem, PwC

Helyszín: Best Western Hotel Hungaria,
1074 Budapest, Rakóczi út 90.

www.rodin.hu/rendezvenynaptar