

PANNON EGYETEM

GAZDÁLKODÁS- ÉS SZERVEZÉSTUDOMÁNYOK DOKTORI ISKOLA



Szabóné dr. Veres Tünde

A transzferárazás filozófiája és alkalmazásának aspektusai

DOI: 10.18136/PE.2015.576

Doktori (PhD) értekezés

**Témavezető:
Dr. Dimény Erzsébet**

Veszprém, 2014.

A transzferárazás filozófiája és alkalmazásának aspektusai

Értekezés doktori (PhD) fokozat elnyerése érdekében

Írta:
Szabóné dr. Veres Tünde

**Készült a Pannon Egyetem Gazdálkodás- és Szervezéstudományok Doktori Iskolája keretében

Témavezető: Dr. Dimény Erzsébet

Elfogadásra javaslom (igen / nem)

(aláírás)**

A jelölt a doktori szigorlaton%-ot ért el,

Az értekezést bírálóként elfogadásra javaslom:

Bíráló neve: igen /nem

.....
(aláírás)

Bíráló neve:) igen /nem

.....
(aláírás)

***Bíráló neve:) igen /nem

.....
(aláírás)

A jelölt az értekezés nyilvános vitáján%-ot ért el.

Veszprém/Keszthely,

.....
a Bíráló Bizottság elnöke

A doktori (PhD) oklevél minősítése.....

.....
Az EDHT elnöke

Megjegyzés: a * közötti részt az egyéni felkészülők, a ** közötti részt a képzésben résztvevők használják, *** esetleges

TARTALOMJEGYZÉK

Tartalomjegyzék	3
Ábrajegyzék	5
Táblajegyzék	7
Kivonat	9
1. BEVEZETÉS	10
1.1. A téma időszerűsége	10
1.2. Kutatási célkitűzések	12
1.3. Hipotézisek és szakmai indoklásuk	14
2. A TRANSZFERÁRAZÁS PROBLÉMAKÖRE	17
2.1. A transzferár fogalom értelmezése	17
2.2. A transzferárazás közgazdasági megközelítése	18
2.2.1. A legjobb kibocsátási szint meghatározása.....	19
2.2.2. Transzferárazás a köztes termék kompetitív piacán	21
2.2.3. Transzferárazás a nem tökéletesen versenyző köztes termék piacán	22
2.2.4. A keresleti függőség feltétele	23
2.2.5. A technológiai függőség feltétele	24
2.2.6. A transzferár modellek és elméletek alkalmazhatósága	25
2.3. Matematikai programozás a transzferárazás kutatásában	26
2.4. Számviteli kutatások a transzferárazás témakörében	30
2.5. Transzferárazás a vállalatvezetés szemszögéből	46
3. AZ ÁRKÉPZÉS PROBLEMATIKÁJA A STRATÉGIAI MENEDZSMENT RENDSZEREK KONTEXTUSÁBAN	50
3.1. A vállalati stratégia és az árképzés összefüggései	51
3.2. A menedzsmentkontroll-rendszerek	55
3.3. A stratégiai vezetői számvitel jellemzői és területei.....	58
3.4. Az árképzésről általában a vezetői számvitel tükrében	60
3.5. A transzferár rendszer illeszkedése a vállalati szervezeti rendszerhez.....	65
3.6. A transzferár rendszer bevezetése	72
4. A TRANSZFERÁRAK SZEREPE A MULTINACIONÁLIS VÁLLALATOK MŰKÖDÉSÉBEN	76
4.1. Nemzetközi transzferárazás	76
4.2. A multinacionális vállalatok teljesítményének értékelése – kutatási eredmények	82
5. A TRANSZFERÁRAK NEMZETKÖZI ÉS HAZAI SZABÁLYOZÁSA	89
5.1. A transzferár szabályozás az Amerikai Egyesült Államokban	90
5.1.1. IRS 482 – a transzferár szabályozás bölcsője	90
5.1.2. A White Paper tanulmány	93
5.2. Az OECD szerepe a nemzetközi szabályozási környezet megteremtésében	98
5.2.1. Az OECD Transzferárazás és Multinacionális vállalatok című jelentése	99
5.2.2. Az OECD irányelvek változása napjainkig	108

5.3. A transzferár ügyletek szabályozása a magyar jogrendben	113
5.3.1. A transzferárazás adójogi szabályozása	114
5.3.2. A szokásos piaci ár nyilvántartása	114
6. A TRANSZFERÁRAZÁS MEGÍTÉLÉSE A KAPCSOLT VÁLLALKOZÁSOK KÖRÉBEN - EMPIRIKUS KUTATÁS	117
6.1. A kutatás módszere és adatbázisa	117
6.2. A kérdőív szerkezete	118
6.3. A kutatásban résztvevők általános jellemzése	120
7. HIPOTÉZISEK VIZSGÁLATA	123
7.1. H1 hipotézis vizsgálata	123
7.2. H2 hipotézis vizsgálata	130
7.3. H3 hipotézis vizsgálata	144
8. A ÖSSZEFOGLALÓ GONDOLATOK ÉS TÉZISEK	165
9. A KUTATÁSI EREDMÉNYEK HASZNOSÍTÁSI LEHETŐSÉGEI	168
Irodalomjegyzék	171
Saját publikációk	181
Mellékletek	184

ÁBRAJEGYZÉK

1. ábra - A legjobb kibocsátási szint	19
2. ábra - A divíziók legjobb kibocsátási szintje a köztes termék versenypiacán	21
3. ábra - A gyártó részleg keresleti és határbevétel görbéje	22
4. ábra - A disztribútor részleg határbevételi görbéje és nyeresége	22
5. ábra - A gyártó és a disztribútor részleg határbevételi görbéje	23
6. ábra - Vertikális integráció és árazás a jogosultság és a felelősség függvényében.....	43
7. ábra - A transzferárazás okai és hatásai	52
8. ábra - A menedzsmentkontroll rendszere	56
9. ábra – A hierarchikus profitabilitás illusztrációja	62
10. ábra – A transzferár választás a vállalaton belül	72
11. ábra – A nemzetközi transzferár rendszer részeinek összefüggése	78
12. ábra - A megkérdezettek jegyzett tőke szerinti megoszlása	121
13. ábra - A megkérdezettek saját tőke szerinti megoszlása szerinti megoszlása	121
14. ábra - A megkérdezettek mérleg főösszeg szerinti megoszlása	122
15. ábra - A megkérdezettek árbevétel szerinti megoszlása szerinti megoszlása	122
16. ábra – Külföldi tulajdonosok aránya a transzferárazás és a stratégia - teljesítményértékelés klasztereiben	125
17. ábra – A vállalkozások árbevétel szerinti megoszlása a transzferár és a stratégia – teljesítményértékelés klasztereiben	125
18. ábra – A külföldi tulajdonú vállalkozások megoszlása a transzferár ismertsége a vezetői szinteken klasztereiben	127
19. ábra - A vállalkozások árbevétel szerinti megoszlása a transzferár ismertsége a vezetői szinteken klasztereiben	127
20. ábra - A pénzügy és számvitel felelőssége a szokásos piaci ár/ársáv felülvizsgálatában – a kapott válaszok megoszlása.....	132
21. ábra - A transzferár dokumentációt a menedzsment rendszeresen megkapja –a kapott válaszok megoszlása.....	133
22. ábra - A 13. a menedzsment tagjai ismerik a transzferár dokumentáció célját – a kapott válaszok megoszlása	134
23. ábra - A 14. állításra kapott válaszok megoszlása	134
24. ábra – A 15. állításra kapott válaszok megoszlása.....	134
25. ábra – A 20. állításra kapott válaszok megoszlása	137
26. ábra – A 8/b állításra kapott válaszok megoszlása	141
27. ábra – A 8/c állításra kapott válaszok megoszlása.....	141
28. ábra – A 19. állításra kapott válaszok megoszlása.....	143
29. ábra - A 22. állításra kapott válaszok megoszlása	143
30. ábra - A transzferár dokumentáció elkészítésének költsége	143
31. ábra - A 21. állításra kapott válaszok megoszlása	143
32. ábra – Kapcsolt vállalkozások között a piaci ár és az alkalmazott ellenérték eltérése miatt adóalap korrekciót végző vállalkozások száma 2002 – 2011.	148

33. ábra - A kapcsolt vállalkozásával kötött szerződés alapján elszámolt bevételről és költségről nyilatkozó vállalkozások száma 2007 – 2011.	153
34. ábra – Az adóbevallásokban rögzített kapcsolt vállalkozások közötti szerződések alapján elszámolt összes bevétel és költség eFt, 2007 – 2011.	153
35. ábra – Adóalapot csökkentő vállalkozások tevékenység szerinti megoszlása	163
36. ábra – Adóalapot növelő vállalkozások tevékenység szerinti megoszlása	163
37. ábra – A transzferárazásért felelős terület a vállalkozásoknál	165

TÁBLAJEGYZÉK

1. táblázat - A közgazdasági és a matematikai modellek összehasonlítása	29
2. táblázat - Transzferár meghatározás a felelősségi központok és a piaci viszonyok függvényében	35
3. táblázat - A stratégia és a transzferár politika összefüggései	37
4. táblázat – A transzferár dokumentáció szabályozásának bevezetése az 1995 előtt csatlakozó OECD országokban	111
5. táblázat – A transzferár rendszer és a teljesítményértékelés kétklaszteres elemzése	124
6. táblázat - A transzferárazás ismertsége a vállalati vezetői szinteken	126
7. táblázat - A menedzsment területek együttműködése a transzferárazás kapcsán	127
8. táblázat – A transzferár rendszer hasznosságának kétklaszteres elemzése	129
9. táblázat – A transzferár rendszer hasznosságának háromklaszteres vizsgálata	129
10. táblázat – A transzferár dokumentáció és a menedzsment kapcsolatát jellemző állítások statisztikai jellemzése	133
11. táblázat – A 20. állításra kapott válaszok a válaszadók árbevétel nagysága szerinti csoportosításában	137
12. táblázat – A 27. állításcsoport statisztikai jellemzése	138
13. táblázat - A transzferár rendszer hasznosságának vizsgálata	139
14. táblázat – A 27. állításcsoportban kapott válaszok szerkezete	139
15. táblázat - A 9. kérdéscsoport statisztikai jellemzése	142
16. táblázat - A transzferár rendszer stabilitása	145
17. táblázat – A 10. állítás klaszter eredményei	146
18. táblázat – Transzferár és szokásos piaci ár szerinti klaszterek	146
19. táblázat - A piaci ár és az alkalmazott ellenérték különbsége miatt adóalap korrekciót végrehajtó kapcsolt vállalkozások száma és aránya 2002 – 2011.	148
20. táblázat – Adóalapot növelő és csökkentő vállalkozások száma és aránya a külföldi és a belföldi vállalkozás tulajdonossal rendelkező vállalkozásokon belül	149
21. táblázat - A piaci ár és az alkalmazott ellenérték különbözete miatti adóalap csökkentés alakulása 2002 – 2011.	151
22. táblázat – Kapcsolt vállalkozások piaci ár és az alkalmazott ellenérték különbözete miatti adóalap novels alakulása 2002 – 2011.	152
23. táblázat – Adókorrekció iránya szerinti csoportok átlagos mérlegfőösszege	155
24. táblázat – Az adóalap korrekciót végrehajtó vállalkozások száma és megoszlása a tulajdonosi szerkezet szerint	156
25. táblázat – Kapcsolt vállalkozások között az alkalmazott ellenérték és a piaci ár különbsége miatti adóalapot csökkentő vállalkozások jellemzése tulajdonosi kör szerint	157
26. táblázat – Kapcsolt vállalkozások között alkalmazott ellenérték és a piaci ár különbsége miatti adóalapot növelő vállalkozások jellemzése tulajdonosi kör szerint	158
27. táblázat – A kapcsolt ügyletek árazása és a szokásos piaci ár különbségéből adóalap korrekciót érvényesítő vállalkozások csoportosítása adózás előtti eredménye és társasági adó fizetés szeit	159

28. táblázat – Kapcsolt ügyletek árazása és a szokásos piaci ár különbségéből adóalap korrekciót érvényesítő vállalkozások számának megoszlása az egyes csoportokon belül a jóváhagyott osztalék és a mérleg szerinti eredmény alapján	160
29. táblázat – Átlagos saját tőke és a kötelezettségek átlagos értéke az adóalap módosító vállalkozásoknál	161
30. táblázat – Adóalap csökkentő korrekciók átlagos aránya a negative és pozitív saját tőkével rendelkező vállalkozásoknál	162
31. táblázat – Adóalap növelő korrekciók átlagos aránya a negative és pozitív saját tőkével rendelkező vállalkozásoknál	162

Kivonat

A transferárak filozófiája és alkalmazásának aspektusai

Az értekezés célja a transferárak szerepének vizsgálata a decentralizált/multinacionális vállalatoknál. A belső ügyletek árképzése két fő funkciót lát el: egyrészt megvalósítja a vállalaton belüli nyereség allokációját, másrészt a csoportszintű optimális adófizetés révén a maximális profit elérését. A vállalatvezetés szerepe mindkét aspektusban lényeges. Számos nemzetközi kutatás és szakirodalom foglalkozik a transferárak kialakításának szempontrendszerével szemelgett tartva a célt, hogy a decentralizált / multinacionális vállalat egységeinek döntéshozása segítse a vállalati stratégia és teljesítményértékelés megvalósulását. A hazai szakmai kommunikációban a transferár kategória alapvetően adójogi szempontból került fókuszba. Az értekezésben megfogalmazott kutatási kérdések a hazai vállalkozások gyakorlatában a transferár rendszer vállalatvezetési eszköz jellegének, a teljesítményértékeléshez való viszonyának elemzésére irányultak. Kiemelt hangsúlyt kapott a transferár dokumentáció szerepének elemzése, hiszen az a szabályozás alapján üzleti információkat tartalmaz, ezért az elkészítése a menedzsment területek együttműködését igényli. A kutatás kérdőíves felmérés segítségével kereste a válaszokat a belső árak rendszerének menedzsment eszköz jellegére, a dokumentáció üzleti információinak hasznosítására és kitért a kapcsolt ügyletekben alkalmazott árak és a szokásos piaci ár eltérése miatti adóalap korrekciót végző vállalatok jellemzésére.

The Philosophy of Transfer Pricing and Aspects of Its Application

The aim of the Thesis is the analysis of the role of transfer prices in a decentralized/multinational organization. Transfer prices have two main functions: first is the profit allocation inside the organisation, second is the profit maximalization by the company level taxation. Both functions need the attention of the management. There are lots of international researches and publications in the subject of transfer prices as management asset to reach the strategy goals and performance evaluation. In Hungary the subject is in the focus from the taxation point of view. In this research the main purpose is: to analyze the role of transfer pricing system as management asset; to point out the business information of the transfer pricing documentation; and to analyze the organizations which calculate correction in the tax report based on the difference of the transfer prices and arms' length prices.

1. BEVEZETÉS

1.1. A téma időszerűsége

A transzferár kategória az elmúlt tíz évben jelentős figyelmet kapott a hazai gazdasági élet pénzügyi és számviteli területén egyaránt. A hazai szakmai publikációkban a transzferár dokumentáció készítési kötelezettséget előíró kormányrendelet megjelenése előtt (2003/18. PM rendelet) nem jellemző a téma tárgyalása. Magyarország 1996-ban csatlakozott az OECD-hez (Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet), mely akkorra már a transzferárak körüli adózási kérdésekben több évtizedes konzultációs és kommunikációs múltra tekintett vissza. A csatlakozás természetesen több gazdasági kérdésben is együttműködést és az OECD tagországok által kialakított különböző gazdasági irányelvek implementációját jelentette a magyar jogrendbe. A transzferár kérdéskör komolyabb figyelmet csak a csatlakozás után 7 évvel kapott, bár a társasági adó törvénybe a témához kapcsolódó adóalap korrekció szabályozása már 1996-tól beépítésre került. Az OECD 1995-ben kiadott Transzferár irányelvek a multinacionális vállalatok és az adóhatóságok számára kiadványa azonban 2005-ben vált elérhetővé magyar fordításban a vállalkozások számára, amikor már a kérdéskör jelentősége a dokumentáció készítés kapcsán az adóellenőrzések és ezáltal a mindennapi szakmai sajtó fókuszába került.

A transzferárak alkalmazása körüli kutatások a nemzetközi szakmai publikációkban már több évtizedes múltra tekintenek vissza, ráadásul nem alapvetően az adó optimalizációs jellege miatt. A vállalati szervezeti rendszerek fejlődésével, a vállalatvezetés területén a stratégiai gondolkodás jelentőségének növekedésével, valamint a globalizációs folyamatok kialakulásával és felerősödésével a transzferárak egyre komolyabb figyelmet kaptak. Az elmúlt húsz-harminc évben a globalizációs folyamatok erősödése, a vállalkozások nemzetközivé válásával a belső kereskedelmi kapcsolatok alakulása a gazdasági konzultációk középpontjában tartották a multinacionális vállalatok belső árképzésének problémáját. A kategória értelmezése meglehetősen egyszerű, hiszen a vállalati részlegek, divíziók, illetve leányvállalatok közötti kereskedelmi és pénzügyi tranzakciókban alkalmazott árról van szó. Ezzel az egyszerű fogalmi meghatározással azonban a vállalati vezetés és tervezés, a vállalati folyamatszervezés, teljesítménymérés és értékelés, és nem utolsósorban a vállalati jövedelem

és nyereség vállalaton belüli, illetve az adófizetés révén a vállalat és az állam közötti elosztása terén komoly, belső és külső érdekeket egyaránt érintő kérdések merülnek fel.

A transzferár kategória összetett szerepe - a vállalatcsoport működésében - jól tükröződik abban, hogy különböző tudományterületek szakemberei egyaránt foglalkoztak a vizsgálatával. Elméleti közgazdászok, a gazdasági folyamatok matematikai modellezői, a vállalati menedzsment tudományterületek kutatói, számviteli szakemberek egyaránt érdeklődéssel fordultak a kérdéskör felé. Az árképzés nem tekinthető egzakt tudománynak, hiszen az árazás tekintetében a vállalkozások a piaci, gazdasági és stratégiai jellemzőik függvényében a lehető legmagasabb profit elérésére törekszenek, általános összefüggés azonban csak meglehetősen nagyvonalú formában írható fel az árkalkulációra, a tartalom tekintetében azonosság nehezen állapítható meg. Igaz ez a belső ügyletekben kialakított elszámoló árakra is, hiszen valamennyi kutatási eredmény csupán feltételrendszert, árazási keretrendszert volt képes felállítani. Az árak kialakítása a vállalaton belüli folyamatokban a piaci információk mellett a vállalati jövedelem belső elosztásának, a vezetői motivációs és értékelő rendszer kialakításának, a részlegek és az összvállalati érdek összehangolásának figyelembe vételét is igényli. Ezáltal az elszámoló árak meghatározása még inkább összetett feladat a menedzsment számára.

A globalizációs folyamatok révén a földrajzi határok „nyitásával”, az üzleti gondolkodás nemzetközivé válásával a piaci információk köre, a különféle földrajzi és gazdasági előnyök kihasználásának lehetőségei nemcsak a transzferárak szervezeten belüli jövedelem elosztó funkcióját, hanem a nemzetközi szintű jövedelem átcsoportosítás lehetőségét is felerősítették. Ennek kapcsán bár meglehetősen lassan, de elindult a nemzetközi kommunikációban a vállalkozások társasági adófizetése tekintetében a nemzeti érdekek érvényesítésének folyamata. A probléma közelítése az árképzés jellege miatt nem egyszerű, folyamatos együttműködést, a szokásos piaci ár bizonyítása terén pedig a gyakorlati tapasztalatok közreadásával és szintetizálásával egyre részletesebb instrukciókat igényel. Napjainkban a transzferárak legfontosabb szabályozója, az OECD, a transzferár irányelvek folyamatos fejlesztése, a gyakorlat lehetőségeinek és korlátainak, és persze a szokásos piaci ár-elv megtartásának érdekében folyamatos nemzetközi konzultációt folytat. Ennek ellenére sem sikerült a szakembereknek egy általános összefüggést (globális képletet) alkotni, amely a vállalkozások és az adóhatóság munkáját egyaránt segítené (*OECD transzferár irányelvek 2010. I.fejezet C.2. 1.21.*).

1.2. Kutatási célkitűzések

A transzferár kategória a pénzügyi és számviteli szakmai kommunikáció „misztikus” kategóriájává vált az elmúlt 10 évben. A gyakorló pénzügyesek számára a transzferár dokumentáció készítésének kötelezettsége komoly kihívást jelentett és jelent még napjainkban is. A szakma számára a transzferár dokumentáció elkészítésének kötelezettsége nemcsak azért kihívás, mert a tartalmi elemek egyértelműsége a szakterület fogalomkörétől eltérően relatív a szokásos piaci árrelv vonatkozásában, illetve mert hosszú idő telt el az első tapasztalatok közreadásáig, hanem azért is, mert a kategória szakmai megalapozása, alkalmazására való felkészítés az oktatási-képzési szinten sem tekint vissza jelentős múltra.

Kutatási tevékenységem célja éppen ezért két fő irányban határozható meg. Egyrészt a transzferár kategóriát vizsgáló tudományterületek, valamint azok eredményeinek áttekintése, kiemelt hangsúlyt fektetve a vállalati menedzsment tudományok és a vezetői számvitel területére, mely területekre akár a felsőoktatási képzés, akár a szakmai publikációk vonatkozásában egyértelmű rés fedezhető fel. Másrészt empirikus kutatással a transzferár rendszer, mint vezetői eszköz vizsgálata a hazai vállalkozások megítélésben.

Benke (1980. 13. oldal) szerint a transzferár rendszer a vezetői kontroll része, ezért nem értelmezhető azon folyamatok alapos ismerete nélkül, melyekre a menedzsment kontroll kiterjed. „Ez olyan, mintha az egyén viselkedését tanulmányoznánk a kulturális környezete ismerete nélkül”. A 20. század második felében a szervezeti fejlődési folyamatok és a globalizáció révén kialakult decentralizált, illetve a nemzetközi szinten a multinacionális vállalatok számára a belső ügyletek lebonyolításának egyértelműen vezetői döntést és a motivációs rendszert befolyásoló tényezője a belső elszámoló ár, így érthető, hogy számos szakember kutatta a területet e tekintetben. Az árazás „nem egzakt” jellege természetesen a kutatásokban is érvényesül, mégis komoly eredmények figyelhetőek meg a decentralizált vállalatok belső folyamatainak elemzése során. Míg Hirshleifer (1956) a közgazdasági modellek feltételrendszerében, addig Solomons (1985) a vállalati részlegek produktumának piaci feltételrendszerében, a belső forgalom nagyságában, illetve kapacitáskorlátok függvényében vizsgálta a transzferárak képzését. A vállalkozások árképzési módszereit alapvetően befolyásolja a vállalat piaci pozíciója, a piac jellemzői a produktum és a piaci szereplők tekintetében egyaránt. A transzferárak kérdésköréhez mindezen paraméterek mellett a vállalkozás szervezeti rendszerének jellemzői, a decentralizáció, a differenciálódás és a belső integrációs folyamatok is hozzá tartoznak. Benke (1985. p. 76) szerint a transzferár módszer megválasztásával a vállalat célja a vállalati szintű profit maximalizálás, ennek

érdekében a belső teljesítmény értékelés kialakítása oly módon, hogy a vezetés különböző szintjein könnyen érthető és alkalmazható legyen. Kaplan (1998. p. 150 – 156, p. 453 – 462) a transzferárak kérdéskörében komoly figyelmet szentelt az árképzés elméleti és gyakorlati összefüggéseinek vizsgálatára, tanulmányaiban mindez szorosan kapcsolódott az általa kutatott teljesítménymérés kérdésköréhez. Napjainkban a transzferár kategória vállalati irányítási aspektusban nem tipikusan kommunikált, alulértékelt terület.

A vállalati profit maximalizálásának természetes terepe az optimális adófizetés kialakítása. A multinacionális vállalatok csoportszintű folyamataikat nemzetközi szinten építik ki, belső ügyleteik a nemzetközi működési lehetőségek mellett a pénzügyi és gazdasági előnyök kiaknázását is célozzák. Ez a vállalkozások természetes törekvése, a transzferárak említett célja, a vállalati szintű profitmaximalizálás azonban ezzel nemcsak a csoport tagjainak, hanem az adózási szempontból kedvezőtlen országoknak az érdekeit is sérti. A nemzetközi iránymutatások tényleges alkalmazása az egyes országok jogrendjében lassú folyamat, hiszen különböző szabályozási környezetbe kell, hogy beépüljön és különböző adózási és gazdálkodási kultúrák keretei között kell, hogy működjön. Az Ernst & Young 2010. évi felmérése (Global Transfer Pricing Survey, 2010.) szerint a transzferárak az egyik legfontosabb adózási kérdéskör, sőt, jelentősége folyamatosan erősödik. Mind az adózók, mind az adóellenőrzés oldaláról következetesebb, célirányosabb és szervezettebb a dokumentálási előírásokhoz való hozzáállás.

Kutatómunkámmal hangsúlyt kívánok adni a transzferár kategória szerepének a vállalati tevékenység tervezése, mérése és értékelése vonatkozásban az elméleti kutatási eredmények áttekintésével. Empirikus kutatás révén arra keresem a választ, hogy a gyakorlat számára ez az alkalmazás mennyiben függ össze az adó szempontú értelmezéssel, milyen preferencia sorrend figyelhető meg a belső teljesítménymérés és az adóoptimalizálás között. Az elemzéshez kérdőíves felmérést végeztem kapcsolt ügyletekkel rendelkező vállalkozások körében, amely segítségével a rendszer és a dokumentáció vezetési eszköz és adóbírság kockázat csökkentési eszköz funkcióját vizsgálom, továbbá a NAV adatbázisára épített elemzést készítettem azon vállalkozások körében, amelyek a 2011. évi bevallásukban adóalap korrekciót érvényesítettek a kapcsolt ügyleteikben alkalmazott árak szokásos piaci ártól való eltérése miatt. Az empirikus kutatás során a következő kérdések vezéreltek:

K1: Hogyan ítélik meg a hazai vállalkozások a transzferár rendszer jelentőségét a vállalatvezetés gyakorlatában? Van – e szerepe a stratégiai tervezés és teljesítményértékelés folyamatában?

K2: A transzferár rendszer kialakítása (a belső folyamatok tervezése és kialakítása, valamint az árazási módszerek, a szokásos piaci árak meghatározása és folyamatos követése) a vállalkozás számára jelenti-e a funkcionális menedzsment területek együttműködését?

K3: Felismeri-e a vállalatvezetés, hogy a transzferár dokumentáció elvárt tartalma átfogó képet ad az üzleti környezetéről, melynek elkészítése valamennyi vezetői terület információs bázisát igényli? Mennyire elfogadott és alkalmazott a vállalatvezetés által a dokumentáció, mint üzleti információs eszköz?

K4: Jellemző-e a vállalkozásoknál a transzferárak szokásos piaci ár szerinti kialakítása az adózási teendők egyszerűsítése érdekében? Feltételezhető-e valamilyen kapcsolat azon vállalkozások között, akik a szokásos piaci ár és a transzferár különbsége alapján adóalap korrekciót hajtanak végre?

1.3. Hipotézisek és szakmai indoklásuk

Az elméleti kutatási eredmények rávilágítottak, hogy a vállalkozáson belüli szervezeti rendszer sajátosságai mennyiben befolyásolják az elszámoló árak kialakításának koncepcióját, hogyan használható az árazás a részlegek közötti eredmény elosztásán túl a teljesítmény értékelés hatékony kiépítéséhez. Az ezzel kapcsolatos kutatások mind elsődlegesnek ítélték a vállalati profitcélok érdekében kialakított teljesítménymérést (Benke – Edwards, 1980), ennek megfelelően törekedtek a belső árazás lehetőségeit megválasztani a részlegek közötti ügyletek feltételrendszerének és az ügyletben szereplő termék piaci jellemzőinek figyelembe vételével (Solomons, 1983). A gyakorlat tapasztalatai már a korábbi kutatásokban is azt mutatták, hogy a piaci információk összetettsége, a költségtartalmak és allokációk problémája miatt a vállalatvezetés szerepe is szükséges a transzferárak rendszerének motivációs funkcióját érvényesítő kialakításához (Kaplan – Atkinson, 1998). Ezen eredményeknek hangot adva igyekeztem a kérdőíves kutatásban olyan állításokra értékelést kérni, melyek révén a megkérdezettek célirányosan érzékelhetik a transzferárzás helyét a belső folyamatokban. A célcsoportok felkutatása során több szakemberrel is folytattam a témával kapcsolatos egyeztetést, melyek megerősítettek abban, hogy a probléma tárgyalásának, ezzel

kapcsolatos eszmecseréknek és a menedzsment tudományok együttműködésének e területen létjogosultsága van. Ez alapján határoztam meg a H1 hipotézisemet.

H1: A hazai vállalkozások szerint a transzferár rendszer, mint vállalatvezetési eszköz alulértékelt kategória, ez a funkció a gyakorlatban - a vállalati stratégiai tervezés és teljesítményértékelés folyamatában - sem érvényesül.

A transzferár rendszer a gyakorlatban szorosan összekapcsolódik a transzferár dokumentáció fogalmával. A kérdőív megalkotásánál fontosnak tartottam a rendszer és a dokumentáció különbségének hangsúlyozását. A dokumentáció szerepe a mindennapi szakmai életben egyértelműen jelentős. Lényegében hangsúlyosabb, mint maga a rendszer, ami alapvetően az árképzés jellegéből, illetve ebből adódóan a szabályozási környezetből következik.

A transzferár dokumentáció tartalma szerint részletes információkat mutat a vállalaton belüli folyamatokra, ezáltal a vállalati stratégiára vonatkozóan; az árképzés kapcsán a vállalati eredmény alakulás és csoporton belüli eredmény elosztás tekintetében; nem utolsósorban pedig a szokásos piaci ár igazolását megalapozó összehasonlító elemzés révén a szűkebb vagy tágabb piaci környezetről (OECD Transzferár Irányelvek, 2005). Ezt a H2 hipotézisben fogalmaztam meg.

H2: A transzferár dokumentáció üzleti információinak hasznossága a hazai vállalkozások gyakorlatában – az egyes menedzsment területek közötti együttműködés hiánya miatt - nem érvényesül. Elsősorban az adóbírság elkerülését szolgálja.

A transzferár dokumentáció a vállalkozások belső árazásának szokásos piaci ártól való eltérését, illetve annak egyezőségét hivatott igazolni. A szokásos piaci ártól való eltérés adóalap korrekciós tényező. A vállalkozások oldaláról jellemző, hogy a belső árak kialakításánál a szokásos piaci árra támaszkodnak. Az NAV adatbázis alapján megfigyelhető a társasági adóalap korrekciót végrehajtó vállalkozások alacsony száma, aránya, ami felkelti az érdeklődést az adóalap korrekciót végrehajtó vállalkozások közös jellemzőinek, valamint a korrekciók irányának a vizsgálatára. Ezen gondolatsor alapján keletkezett a H3 hipotézis.

H3: Az adóbevallások adatai alapján a hazai vállalkozások a kapcsolt ügyleteikben alkalmazott árakat jellemzően szokásos piaci árnak/ársávnak megfelelően alakítják ki.

H3a: Az adóalap korrekciót alkalmazó vállalkozások esetében kapcsolat van az eredményes működés és a transzferár miatti adóalap korrekció adóalap módosításokon belüli aránya között.

H3b: A transzferár miatti adóalap korrekció aránya és a vállalkozás eredményessége közötti kapcsolat szorossága függ a vállalkozás tevékenységétől is.

2. A TRANSZFERÁRAZÁS PROBLÉMAKÖRE

2.1. A transzferár fogalom értelmezése

A transzferár kategória értelmezése előtt elengedhetetlen az ár szerkezetének vizsgálata. Maga az ár a produktum előállításának költsége és a produktum értékesítésén elérni kívánt haszon összegeként határozható meg. A költség és haszon kategória egyértelműnek tűnik azon gazdasági tevékenység vizsgálatáig, amely alapján ármeghatározásra törekszünk. Ekkor merül fel az előállítási költség tartalmának kérdése, a direkt és allokációs módszerekkel a termékhez rendelhető erőforrás felhasználások problémája, a haszon kategória alatt pedig a tevékenység teljes költség alakulásának vizsgálata, a fedezeti ponthoz tartozó kibocsátási szint meghatározása, illetve ebből adódóan a termék árának nyereségtartalma, mint megválaszolendő alapvető kérdéskör. Mindezek a területek a vállalkozás piaci feltételrendszerének függvényében a vezetés számára a piac alapvető ismeretét igénylik a termékstruktúra, a piaci szereplők, az ügyfelek, az elérhető erőforrások tekintetében egyaránt. A realizációs folyamatok és a nyereségesség érdekében a külső információk hangsúlyosak a menedzsment számára. A transzferár probléma pedig az árnak éppen a realizációs folyamatokban megjelenő szerepén és hatásán nyugszik.

A transzferár, vagy elszámoló ár a vállalatban belüli termék és szolgáltatás transzferek kezelésére kialakított ár (Drury, 2008. p. 501). A vállalatban belüli értékesítés feltétele a vállalat szervezeti rendszerében keresendő. A transzferárazás szempontjából a formális szervezeti struktúra hangsúlyos, amely „olyan működési keretet teremt a szervezetek tagjai számára, amely a célok hatékony elérését szolgálja.” (Dobák – Antal, 2010. p. 116) A formális szervezetek strukturális jellemzői - a munkamegosztás, a munkamegosztásra épített hatáskör megosztás, a differenciált egységek koordinációja, valamint mindezek alapján a szervezet konfigurációja (Dobák – Antal, 2010) – egyaránt befolyásolják a belső ügyletek árképzését. A belső kereskedelem célja, hogy a vállalati egységek teljesítményeik átadásával maximalizálják a vállalati profitot (Solomons, 1985. 158. old.)

A közgazdasági elméletek szerint az ár az erőforrások allokációját valósítja meg a piacon (Sammuelson – Nordhaus, 1987). Az ár a fogyasztók oldaláról a javak és erőforrások elosztását határozza meg, annak juttatja az árut, aki hajlandó érte fizetni. Az eladók oldaláról viszont az ár határt és irányt szab a termelésnek, egyrészt a költségalakulás és a kereslet – kínálat volumenének hatásvizsgálata miatt, másrészt a piaci szereplők magatartásának folyamatos követési igénye miatt (Hirshleifer – Gazer – Hirshleifer, 2009). Hasonlóan a

transzferár is erőforrásokat allokál a vállalaton belül, azzal a feltétellel, hogy a részlegek vezetői részlegük eredményében érdekeltek. A cél olyan belső ár kialakítása, mely az eladó és a vevő divíziót egyaránt a maximális vállalati eredményt biztosító kibocsátás megválasztására ösztönzi (Anthony – Govindarjan, 2009). Anthony és Govindarjan (2009) úgy fogalmaz, hogy a belső árak rendszere a vállalati árbevétel elosztására szolgáló mechanizmus. Az ár tényleges funkcióját a felek eredményérdekeltségének megfelelően tölti be. Létezhet olyan vállalati szervezeti rendszer, melyben bizonyos alrendszerek (társüzemek, szolgáltató részlegek) kizárólag a többi részleg folyamatos működését biztosítják (Turney, 1977). Ebben a helyzetben a nyújtott teljesítmények elszámolásának az alapja a felmerült erőforrás felhasználások átterhelése. Az igénybevevők számára az erőforrásigény eredményhatása miatt érzékeny terület, így a belső teljesítmények elszámolása konfliktusok forrása lehet. A vállalati egységek belső ügyleteinél alkalmazott elszámoló árak kialakítása alapvetően függ a részlegek felelősségi jellegétől, a vállalaton belüli folyamatokban betöltött szerepétől és az ügylet tárgyát képező termékek/szolgáltatások piaci jellemzőitől. A szakirodalmak a transzferár kategóriát egyértelműen felvázolt, eredmény érdekelt vállalati egységek kereskedelmi ügyleteinek árazásaként értelmezik.

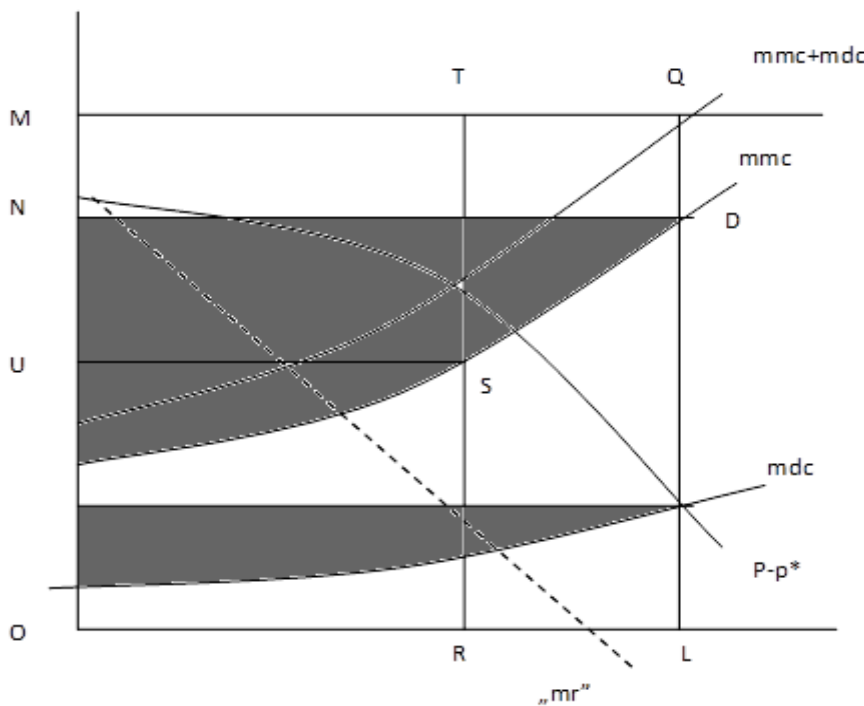
2.2. A transzferárazás közgazdasági megközelítése

Az elméleti közgazdászok számára az ár vizsgálata központi kérdés (Samuelson – Nordhaus, 1987, Kopányi, 2004, Hirshleifer – Glazer – Hirshleifer, 2009). Közülük Jack Hirshleifer (1956) elemzése kiemelkedő jelentőségű a transzferár kutatások sorában. Hirshleifer vizsgálódása a decentralizált szervezeti rendszerben működő vállalkozások belső termék és szolgáltatás értékesítése során az árképzés lehetőségeire irányult. A vállalkozásoknál a transzferár rendszer kialakításának fő problémája olyan rendszer kiépítése, hogy annak működése segítse a divízió vezetőket azon gazdasági döntések meghozatalában, amelyek a vállalat egészére profitmaximalizáló hatással lehetnek. Az elemzés feltételrendszere olyan vállalkozás, amely két vagy több profitközponttal működik. Az egyszerűség kedvéért a feltételezés egy gyártó és egy disztribúciós feladatkört ellátó divízió, valamint termékkereskedelem e két profitcenter között. E feltételrendszer mellett milyen árat kell alkalmazni az egymás közötti ügyletekben a profitcélok elérése érdekében? Hirshleifer elméletében a feltételrendszer része a technológiai és a keresleti függetlenség. A részlegek technológiai függetlensége a részlegek működési költségeinek egymástól való függetlensége a működés meghatározott szintjén. A keresleti függetlenség a divíziók külső értékesítési

lehetőségének függetlensége (Az egyik divízió külső értékesítése nincs hatással a másik (többi) divízió külső értékesítési lehetőségeire). Hirshleifer (1956) folyamatosan bővíti a feltételrendszerét elemzése során az említett két tényező, a divíziók autonómiája, valamint a köztes termék piacának jellemzőivel.

2.2.1. A legjobb kibocsátási szint meghatározása

Hirshleifer vizsgálódásának alapja a legegyszerűbb, a közgazdasági elméletek közül legegyszerűbben levezethető állapot, amikor a vállalati menedzsment meghatározza a részleg kibocsátási szintjét, és a két divízió (egy termelő és egy értékesítő) kibocsátása összefügg, azaz az értékesítő részleg annyi terméket vesz meg (és ad el), amennyit a termelő részleg kibocsát. Két további jellemzőt fontos kiemelni: 1) a köztes terméknek nincs külső piaca (így az értékesítő részleg nem tudja a feleslegét értékesíteni és a vevő nem tud máshonnan vásárolni), 2) a technológiai függetlenség erős a két divízió működésében, így a határkötség a piaci értékesítés függvényében változik. A legjobb együttes kibocsátás látható a 1. ábrán.



1. ábra: A legjobb kibocsátási szint
(Forrás: Jack Hirshleifer, 1956. p.174)

Mindkét részleg kibocsátási volumene a vízszintes tengelyen látható, qm a gyártó, qd a disztribútor divízió kibocsátása. (Feltételezzük, hogy a köztes termék és a végtermék

összemérhető mértékegységű.) Az árat és a termékköltséget a függőleges tengely mutatja. Az mmc és az mdc görbék a divíziók határkölség görbéi.

Feltételezve, hogy a végterméknek kompetitív piaca van, az eladó divízió számára az ár külső tényező (P , mely a függőleges tengelyen található). A profitmaximum szempontjából legjobb megoldás a vállalatnak, ha a divíziók kibocsátását az $mmc + mdc = P$ szinten határozza meg, azaz ahol az együttes határkölség megegyezik a végtermék piaci árával (így ha P az M pontban van, akkor az optimális volumen L). A kérdés a belső ügyletben alkalmazható transzferár meghatározása, ami a feltételrendszerből adódóan egyszerűnek tűnik. Mivel a két részleg kibocsátása egymásra épül, így a gyártó kibocsátási lehetőségei befolyásolják az értékesítési részleg output szintjét. Feltételezhető, hogy a disztribúciós részleg leigazoltatja a termelővel, hogy mennyit gyártana (és adna el neki) egy adott p^* transzferáron a köztes termékből. A tervnek megfelelő határkölség görbe az mmc , ha a termelő racionálisan határozza meg az output szintjét, a kibocsátás p^* transzferárnál $mmc = p^*$ (ekkor az N pontban van a P). Ezzel az információval a disztribútor divízió meghatározhatja a P és p^* árak különbségét mutató görbét a kibocsátás minden szintjén, számára a kibocsátási volumen tehát $mdc = P - p^*$. Ekkor a gyártó kibocsátása L , a transzferár N , azaz $ON = LD$. Ennek megfelelően a gyártó részleg is az OL mennyiséget fogja termelni, mivel itt lesz $mmc^* = p^*$.

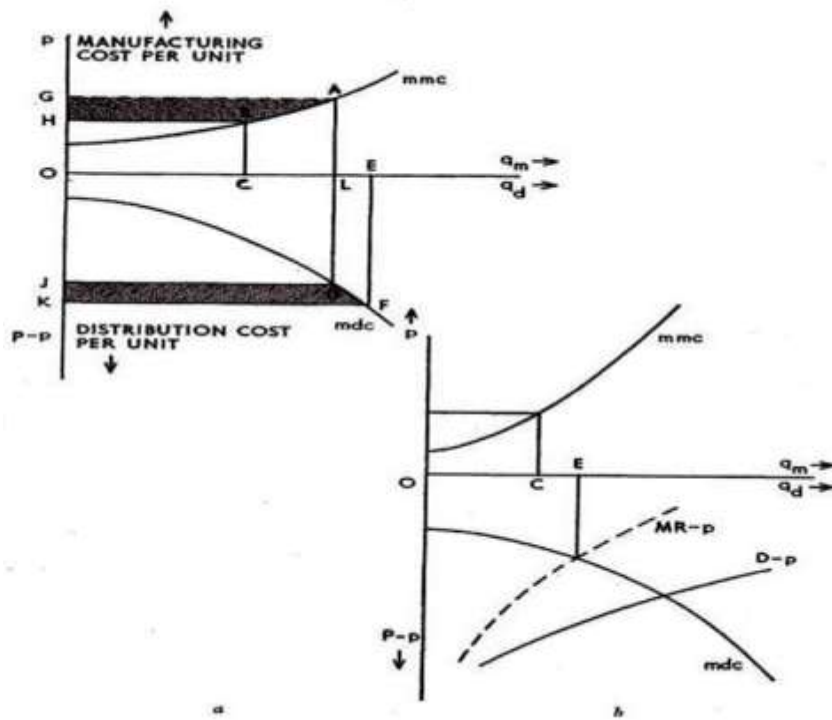
Az 1. ábrán a felső árnyékolt rész a gyártó nyeresége, az alsó a kereskedőé. (További feltétel még, hogy az értékesítő részleg nem jogosult a saját profitját emelni egy kvázi határbevétel görbe révén.)

A megoldás alapvetően változatlan marad, ha a köztes termék piaca nem tökéletesen kompetitív. Ebben az esetben az ereszkedő keresleti görbe és határbevétel görbe kerül a koordináta rendszerbe a vízszintes keresleti görbe (MTQ) helyett. A folyamat ugyanaz, mint tökéletes verseny esetén, de a P adott ár helyett a határbevétel az optimális kibocsátás meghatározásához szükséges kategória, azaz $P - p^*$ görbe helyett a $MR - p^*$ lesz, ahol MR a végtermék határbevétele.

Összességében a divíziók együttműködése során a határkölség alapú transzferár vezethet a vállalati szintű maximális nyereséget biztosító kibocsátás meghatározásához.

2.2.2. Transzferárzás a köztes termék kompetitív piacán

Az előző feltételrendszerből kilépve, azt feltételezzük, hogy mindkét divízió szabadon határozza meg a kibocsátását. Ha a gyártónak van többlet terméke, akkor azt a köztes termék piacán értékesítheti, illetve a disztribútor részleg is vásárolhat a külső piacon, ha a gyártó által szolgáltatott terméken felül még szükséges. A köztes termék piacán tökéletes versenyt feltételezve a p ár, a köztes termék ára adott. Technológiai függetlenséget és a végtermék piacát is tökéletesnek feltételezve következik, hogy mindegyik divízió számára indifferens a belső vagy a külső értékesítés. A 2. ábrán a függőleges tengelyen felfelé jelöljük a gyártási költségeket, lefelé a disztribúciós költségeket. Ha a $p = H = BC$, a gyártó által termelendő mennyiség C . Ha $P-p = EF$, az értékesítő részleg outputja E . Ha mindkét részleg a legjobb kibocsátást keresi, akkor az L , ahol $mmc + mdc = P$. A P megegyezik a függőleges AD távolsággal, ami egyenlő a $BC + EF$ ($p + P-p$). Egyértelmű, hogy a közös kibocsátási szint túltermelést okoz a gyártónál, és túl kevés kibocsátást az eladónál.



2. ábra: A divíziók legjobb kibocsátási szintje a köztes termék versenypiacán
(Forrás: Hirshleifer, 1956. p 177.)

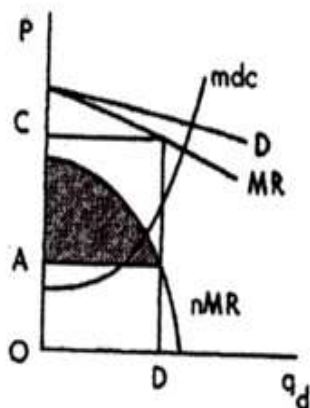
A transzferár (p^*) ebben az esetben egyenlő kell, hogy legyen a köztes termék piacán adott árral (p -vel), ellenkező esetben nincs igény a belső kereskedelemre, valamelyik divízió biztosan elutasítja az ügyletet. Tehát a transzferár $p^* = p$.

A végtermék kompetitív piaca nem alapvető ehhez az eredményhez. Ha azonban feltételezzük, hogy az értékesítő keresleti görbéje emelkedő, a határbevételt alkalmazzuk az ár helyett, akkor az értékesítő részleg E szinten termel és az $mdc = MR = p$. A helyes transzferár ugyancsak a piaci ár ($p^* = p$) marad.

Általában véve tehát a köztes termék kompetitív piaci feltétele mellett a transzferár a piaci ár kell, legyen, függetlenül a végtermék piacától. Így a $p = mmc$, szóval a korábbi meghatározás, hogy a határkötség árazás a legáltalánosabban elfogadható, ezzel az eredménnyel is igazolható.

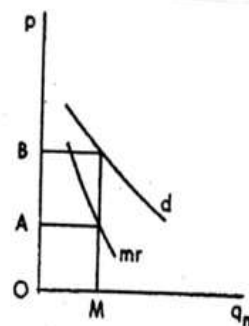
2.2.3. Transzferárazás a nem tökéletesen versenyző köztes termék piacán

Nem tökéletes köztes termék piac esetén – a belső (disztribútor részleg) keresletétől eltekintve - a gyártó divízió keresleti görbéje ereszkedő. További feltételezés a keresleti függetlenség, azaz hogy a gyártó részleg termékértékesítése köztes termék piacán nem csökkenti a disztribútor részleg végtermék értékesítését. Ezen feltételek mellett a vállalat pozíciója hasonló a megkülönböztetett monopolista pozícióhoz. A gyártó és a disztribútor részleg termékeit más – más piacon értékesíti. (A cég tehát el tudja különíteni a két piacot, a köztes termék piacán tökéletes a verseny, a végtermék piacán lehet tökéletes verseny.) A vállalati szintű megoldás egyenlővé tenni a termelés egyesített határkötségét a nettó, azaz a piacra szállítás járulékos költségeivel csökkentett határbevétellel a különböző piacokon. Ha feltételezzük, hogy nincs szállítási



4. ábra: A disztribútor részleg határbevételi görbéje és nyeresége

(Forrás: Hirshleifer, 1956. p. 179)



3. ábra: A gyártó részleg keresleti és határbevételi görbéje

(Forrás: Hirshleifer, 1956. p. 179)

költség a köztes piacra, a releváns határbevétel

egyszerűen hozható a külső piaci kereslet alapján a köztes termékre (mr). A 3. ábra mutatja a köztes termék

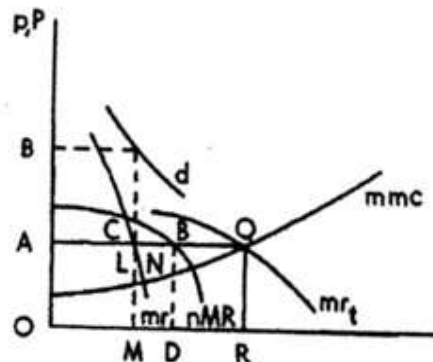
keresleti (d) és a határbevételi görbét (mr) (Hirshleifer, 1956. p. 179). A disztribúciós divízió esetén a nettó határbevétel (nMR), a határbevétel (MR) és a részleg értékesítési határkötségének (mdc) különbségéből adódik.

(4. ábra, Hirshleifer, 1956. p. 179). A vállalat maximális profitot biztosító kibocsátása, azaz az optimális kibocsátási szint a gyártó részleg határkötség

görbájének (mmc), valamint a gyártó részleg határbevételeinek (mr) és a disztribútor részleg nettó határbevétele görbájének (nMR) összevonása révén keletkező, mrt görbe metszéspontjában lesz (5. ábra Hirshleifer, 1956. p 179). Mindez csak a menedzsment rendelkezésére álló korrekt információk alapján igaz.

Milyen transzferár meghatározás lehetséges, ha a divíziók megfelelő önállósággal rendelkeznek? Az optimális ár az $mmc = p^*$ pontban lehet a gyártónál, ugyanezt kapjuk, $nMR = mmc + mdc$ alapján. Azaz a határkölség

alapú árazás lehet a megfelelő módszer a transzferár képzésre, bár ehhez a kijelentéshez nincs elegendő bizonyítékunk, mivel az mmc a qm függvénye, qm pedig függ qd -től. Minden, ami a disztribútor részlegtől keresletként jelentkezik a gyártó felé a transzferár függvénye (p^*), ami pedig megtalálható az nMR görbén. A gyártó részleg esetenként el kell, hogy fogadja a vállalati nettó határbevételei függvényt (az nMR -t), mint határbevételei görbét (mr), egyébként



5. ábra: A gyártó és a disztribútor részleg határbevételei görbéje

(Forrás: Hirshleifer, 1956. p. 179)

valamiféle ösztönzővel kell elérni, ami azt eredményezheti, hogy a határkölségnél magasabb transzferát határozzon meg. Ez a gyártó monopol helyzetének hangsúlyozása, a külső és belső köztes termék piaci lehetőségeinek kihasználásával. Ezzel a gyártó részleg nyeresége mindenképpen növekszik, de a vállalat eltér az optimumtól, nagyobb veszteséget róva a disztribútor divízióra.

Összegezve, a kialakított transzferár politika korrekt megoldás a vállalatnak abban az esetben, ha az árat a működés határkölség szintjén határozzák meg és a divíziók függősége szoros. Ha nem a határkölség a transzferár meghatározás alapja, illetve nagyobb önállóságra törekcsenek a részlegek, akkor a vállalat teljes költség és bevétel függvényeinek a vizsgálata szükséges.

2.2.4. A keresleti függőség feltétele

Tökéletes keresleti függőség: az a szituáció, amiben a végtermék piacán a vevőknek teljesen mindegy, hogy a disztribútor részlegtől, vagy azok versenytársaitól vásárolnak. Feltételezzük a tökéletes versenyt a végtermék piacán, valamennyi versenytárs és a disztribútor divízió is a vállalat gyártórészlegétől szerzi be a terméket. Ez esetben a következőképpen összegezhető az elemzés eredménye:

1. Hosszú távon a közgazdasági elméletek szerint elegendően sok cég lép az iparágba a gazdasági előny eliminálásához. Ilyen feltétellel nincs olyan költségelőnye a disztribútor részlegnek, ami megkülönböztetné a külső versenytársaktól, tehát nincs oka a gyártó divíziónak a piaci árnál alacsonyabban adni a köztes terméket.
2. Rövid távon az iparági gazdasági előny nem kiegyenlíthető a versenyzők között piacról való kivonulással vagy új versenyző belépésével. Ilyen körülmények között a köztes termék monopolistája nagyobb gazdasági többletjuthat a támogatott áron a végtermék piacán működő másik divíziónak való értékesítéssel.
3. Az elemzés feltétele a tökéletes keresleti függőség. Általában a keresleti függőség mértéke a teljes függőség és az abszolút függetlenség között található. A legvalószínűbb szituáció az, amikor a disztribútor részleg terméke megkülönböztetett valamilyen mértékben a versenytársakétól. Lehet olyan keresleti függőség is, mely esetén a disztribútor részlegnek való értékesítés hátrányos lehet a gyártó részleg külső értékesítésére. Részleges keresleti függőség lehet, ha a cég nem egyedüli monopolista. Ebben a helyzetben a további értékesítés a többi monopolista szereplő értékesítésének csökkenéséhez vezet, de a gyártó részleg nem viseli a teljes veszteség hatását.

2.2.5. A technológiai függőség feltétele

A technológiai függőség hatással lehet a vállalat teljes kibocsátási szintjére és a divíziók elkülönült optimum kibocsátását meghatározó transzferár politikára. A technológiai függőség azt jelenti, hogy az egyik divízió működése növeli vagy csökkenti a másik divízió határköltségét és fordítva is. Az elméleti megoldása a vállalat optimális viselkedésének a több termék gazdasági elméletén nyugszik és csak az első lépés a transzferár terminológia megoldásában. Hirshleifer (1956) a témával kapcsolatban a következő véleményt emeli ki:

1. A tipikus vállalat egynél több terméket gyárt, ezért a hozzáadott termelés csökkenti a többi termék átlagos és határköltségét is. Másodlagos termék előállításának általános oka a termék helyettesíthetőség. Ha a másodlagos termék más ok miatt került előállításra, a megtartása valószínűtlen, ha a hatása kedvezőtlen más termékekre.

2. A transzferárazás alapproblémája a technológiai függőség feltétele mellett egy belső díj kialakulását kezdeményezi, hogy a különálló részlegek figyelmébe tegye a másik divízió hasznának romlását vagy emelkedését.
3. Leggyakrabban a vertikális integrációban a vállalat nem ad el külső piacra, hanem közös kibocsátási szintet állapít meg a részlegekre. Technológiai függetlenség alatt ezt nehéz magyarázni, technológiai függőség esetén ez érthető. Sokkal költséghatékonyabb a tevékenység, ha a részlegek egymással lépést tartanak.

A technológiai és keresleti függetlenség feltétele esetén a transzferár optimális szerepe, hogy a kibocsátást szabályozza a haszonnak megfelelően. Ha ezt a funkciót nem tudja betölteni, elgondolkodtató a vállalat számára a szervezet összevonása Hirshleifer (1956) szerint.

2.2.6. A transzferár modellek és elméletek alkalmazhatósága

Hirshleifer elméletében a határkötség tehát alapvető szerepet játszik, közgazdasági értelemben valamennyi, a termeléshez szükséges tényező költségét tartalmazza az egységnyi kibocsátás növekedése következtében, így a tőke költségét is. A gazdasági gyakorlatban a határkötség meghatározása leginkább a változó költség kategóriát takarja, a számviteli információs bázis ehhez nyújt alapvetően lehetőséget. Ronen és McKinney (1970) kutatásai szerint az információs bázis az átlagos bevétel görbéjének meghatározását sokkal jobban segíti, és mivel a tökéletes piacon az átlagos bevétel egyenlő az árral és a határbevétellel is, így a köztes termék értékesítésekor az optimális szint meghatározásához a köztes termék átlagbevételi görbéjének (AR(s)) meghatározása megfelelő. Az átlagos bevételi görbe előállítható a végtermék átlagbevételi görbéje (AR) és a disztribútor részleg átlagkötség (AC(b)) függvényének különbségeként: $AR - AC(b) = AR(s) = P(s)$. Ehhez persze a vállalatvezetés befolyása is szükséges a két részleg kapcsolatára nézve, azaz a belső értékesítés mennyiségét központi döntéssel határozzák meg. A gyártó részleg átlagos bevételi görbéje a végtermék kereslete és a disztribútor részleg átlagkötség görbéje alapján kerül meghatározásra, amivel a gyártónál alacsonyabb átlagos bevételt, árat és profitot hagy. Így érthető, ha a gyártó komolyabb költség kontrollt vár el a disztribútor részlegnél, valamint a vállalatvezetés alapvető szerepét a divíziók együttműködésének felügyeletében.

Összességében a közgazdasági modellek Abdel-khalik és Lusk (1974) szerint kétségeket támasztanak érvényességüket tekintve a következő jellemzők miatt:

- a) a modellek statikus jellege, az árpolitikák adott időpontban való vizsgálata;
- b) a keresleti függetlenség értelmezése nem életszerű, a származtatott kereslet csak egyensúlyban érvényesül, illetve a kereslet rugalmasság is figyelembe veendő tényező, ha a külső piac nem tökéletesen kompetitív;
- c) a termékekhez kötődő termelési költségek meghatározása szükségszerű az implementáció előtt;
- d) a határköltség alapú árazás a divízióvezetők körében ellenállást gerjeszthet, a költséginformációk megbízhatatlanságát eredményezheti;
- e) a divíziók hatékonysági problémái a magasabb árak révén átgyűrűzhetnek a többi divízióhoz, ami a vállalatvezetés kontroll funkciójának erősítését igényli és az önállóság ellen hat;
- f) nem tartalmaz költség-haszon kritériumot, azaz a határköltség és a releváns információk alapján meghatározott költség összevetését;
- g) a modell alapvetően szűk tevékenységre, két divízióra kiépített modell, a több divíziós rendszerre nehezen ültethető át.

Hirshleifernek (1956) jelentős szerepe volt a transzferárzás közgazdasági modellben való értelmezésében. A közgazdasági szemlélet a transzferárzás témában lényeges összefüggésekre mutatott rá, de „a közgazdaságtan, mint minden tudomány modelleket alkalmaz, melyek a valóságot tökéletlenül írják le” (Hirshleifer – Gazer – Hirshleifer, 2009. p. 38). A modellek hasznossága vitathatatlan, de általuk csak támpont és irány határozható meg a gyakorlat kérdéseire. Abdel-khalik és Lusk (1974) kritikája is jól tükrözi, hogy az árazás problémája a vállalaton belül még érzékenyebb és kevésbé általánosítható kérdéskör.

2.3. Matematikai programozás a transzferárzás kutatásában

A transzferár kutatások körében a matematikai modellezés ugyancsak komoly múltra tekint vissza. A kutatási cél ugyanaz, mint az elméleti közgazdászok feltételrendszere, azaz, hogy hogyan lehet a vállalati divíziók vezetőit érdekeltté tenni a döntéshozásban, hogy a vállalat egészének hosszú távú jövedelmezősége érdekében cselekedjenek, ha a részlegek között kereskedelmi ügyletek mennek végbe; az adott ügyletek során az ármeghatározás hogyan szolgálja leginkább a vállalaton belüli erőforrás elosztást a szervezeti rendszerben működő autonómia megtartásával. A matematikai modellezés révén a kutatók az árak és a

divíziók együttműködésére ható paraméterek figyelembe vételére egyaránt törekedtek, bár a kategóriák helyenként új értelmezést kaptak. A legfontosabb sajátosság, hogy a külső piaci ár hiányában a termékek alternatív, vagy használdozat (opportunity) költségét alkalmazzák a köztes termék transzferár meghatározására. Ez a technika magában hordozza a centralizált döntéshozás és az árakkal való játék lehetőségét, ezért a gyakorlati alkalmazhatósága nehézkes. Abdel-khalik és Lusk rendszerezte a transzferár vizsgálatok lineáris programozási feltételrendszerét, a dekompozíciós elv alkalmazását a programozásban, illetve egyéb elemzési eljárásokkal való összehasonlítását.

A) lineáris programozás

A lineáris programozás segítségével a vállalat a köztes termékének használdozat költsége, valamint a kapacitás korlátok feltételrendszerében meghatározza „a vállalati szintű termelési feltételek együttállását, és ezt a feltételrendszert kihasználva számítja ki az egyes szűkös erőforrások optimális nyereséghez (fedezethez) való hozzájárulásának értékeit” (Antony-Govindarjan, 2009 p.264). Ezt nevezzük *árnyékárnak*. A köztes termék árnyékáraihoz hozzáadva a változó költséget, olyan elszámoló ár adódik, amely a részlegeket a vállalati optimumnak megfelelő termelésre ösztönzi.

A transzferárak lineáris programozással való meghatározásában az árnyékárak alkalmazásához fontos megjegyezni:

1. Ha az inputok, outputok és az árnyékárak központosított rendszerrel kerülnek meghatározásra, akkor a decentralizációs elv nem érvényesül. Ez a következmény a belső kommunikáció révén kezelhető.
2. A vállalatvezetés által kivetett, az árnyékárak révén kalkulált transzferár ellenséges hangulatot vált ki a vállalaton belül.
3. Az árnyékárak pontos mérői a használdozat költségnek mindaddig, amíg a számításhoz használt termékmix nem változik, illetve az erőforrások felhasználása hatékonynak tekinthető. Bárminemű eltérés az optimális feltételektől a köztes termék árazását érvényteleníti.
4. Jennergren (1990) szerint a lineáris rendszer szerinti algoritmusokból felépített transzferár csak bizonyos degenerált esetekben áll fenn. Szerinte az állandó hasznot tartalmazó árnyékárak helyett több különféle marginnal kialakított árat kellene meghirdetni, az általa preferált kvadratikus alprogram elvezet az optimalizációhoz.

5. A lineáris modell nem tartalmazza a külső gazdasági környezet hatásait.

B) Dekompozíciós elmélet

A transzferár kutatás terén talán elsőként Baumol és Fabian (1964) foglalkoztak a dekompozíciós modell alkalmazásával,¹ amikor a lineáris programozás nem vezetett optimális eredményhez. Az ármeghatározás folyamata szerintük a következőképpen mutatható be:

1. A vállalati vezetés meghatározza a divíziók számára az árat.
2. Ezen árak alapján a divíziók előterjesztik működési terveiket.
3. A vállalatvezetés a tervek és a matematikai modell alapján új árat határoz meg, figyelembe véve az egyes divíziók együttműködése során keletkező költségeket és hasznokat.
4. Addig ismétlődik a 2. és a 3. pontban leírt esemény, amíg az árak nem változnak.
5. A vállalatvezetés meghatározza a divízióknak, hogy melyik tervkombinációt fogadja el.

Természetesen ennek a modellnek is vannak korlátai, amelyeket maguk a kutatók is felismertek. Először is a decentralizált rendszer megfelelő működéséhez szükséges motiváció hiánya. Jelentősen sérül a divíziók autonómiája azáltal, hogy a divízióvezetők a vállalatvezetés által meghatározott szinten működtetik az általuk felügyelt területet. Bár a top menedzsment nem ismeri részleteiben a részlegek termelési feltételrendszerét, a végső döntés a kibocsátási szintre vonatkozóan felülről jön, tehát a decentralizáció mértéke is korlátozott.

Ezen nehézségek kiküszöbölését célozta meg Charnes-Clower-Kortanek (1967) dekompozíciós rendszerével, melynek lényege, hogy az árra épített decentralizáció elégtelen feltétel, a hatékony decentralizáció előzetesen megállapított célokra kell, hogy épüljön. Ezek a célok jól szervezettek és az egyéni célok teljesítését segítők kell, hogy legyenek. Ez az egyedülálló szervezeti rendszer a „következetes decentralizáció” nevet kapta, amelyben az előzetes célok funkciók vagy egyéb kényszerek szerinti csoportba rendezendők. A rendszernek nem feltétlenül része a transzferár kérdéskör.

¹ George Dantzig és Phil Wolfe által kifejlesztett és 1960-ban publikált dekompozíciós eljárás a széles skálájú lineáris programozás átláthatóságát segítette. A modell egy lehetséges megoldás felállításával az alprogramok/problémák megoldási lehetőségeit szűkíti.

Hass (1968) újabb feltételeket ajánl figyelembe venni kvadratikus modelljében. Olyan gyakori jelenségeket, mint a keresleti függőség, változó költségfüggőség (mint pl. mennyiségi diszkontok), vállalati erőforrás korlátok (pl. működő tőke), és vállalati politika (mint például valamely piacon vagy valamely termékből való visszafogott magatartás). A program ezen feltételekkel való bővítése sem vezetett triviális megoldáshoz, inkább csak jó becsléssel közelítette azt az ársávot, amely egyébként a vállalatvezetésnek többnyire tapasztalati alapon egyértelmű. Ha ebből a sávból próbál a top menedzsment kezdő árat ajánlani, akkor az iterációk számának csökkenésével időt és költséget takarít meg.

Verlage (1975) számos matematikai programozási módszert áttekintett, amelyek a transzferár kialakítás problémájára készültek decentralizált szervezetek részére. Eredményei összefoglalásakor kimutatta, hogy az optimum meghatározása esetleges, a profit maximalizáció célját elméletileg el kellene vetni. Verlage realizálta a matematikai programok korlátait, valamint, hogy a legjelentősebb gyakorlati probléma, hogy a matematikai megoldások csökkentik a divíziók döntéshozási autonómiáját.

Abdel-khalik és Lusk (1974) szerint a közgazdasági modell és a matematikai programozás különbségei az *1. táblázatban* található fő elemekben összegezhetők:

	Közgazdasági elméletek	Matematikai modellek
Transzferár képzés alapja	Határköltség	Haszonáldozat költség
Vizsgált divíziók száma	Kettő	Multi-divízionális szervezet
Transzferált termékek száma	Egy transzferált termék	Több transzferált termék
Gazdasági hatások kezelése	Implicit módon	Explicit módon
Hiányosságok	A tökéletes informáltság szükségessége, a belső ellenállás lehetősége, csalás	

1. táblázat A közgazdasági és a matematikai modellek összehasonlítása
(Forrás: Abdel-khalik és Lusk (1974) alapján)

A matematikai modellek révén kialakított transzferárok addig töltenek be profitmaximalizáló szerepet, amíg az eredeti feltételek, amelyekre a modellt kialakították, fennállnak. A feltételek változásával az eljárás újra kezdődik. Az eljárás számos korlátozó tényezőt tartalmaz, ugyanúgy, mint a közgazdasági teóriák, és figyelmen kívül hagyja a stratégiát, az adminisztratív folyamatokat, az egyént, mint paramétert a teljesítménymérésen,

értékelésen és jutalmazáson keresztül, kizárólag a divíziók kibocsátási szintjének meghatározására összpontosítva.

2.4. Számviteli kutatások a transzferárazás témakörében

A transzferárazás terén az elméleti közgazdászok és a matematikai programozók kutatási célja az ármeghatározás módszertanának kialakítása volt az optimális kibocsátási szint meghatározása mellett. Ezek a kutatások alapvetően a valóságos rendszer modellezése révén, bizonyos feltételek fennállása esetén érvényesülő eljárásokat, algoritmusokat kerestek, melyek az adott körülmények között valóban igazoltnak tekinthetők. A transzferár azonban a mindennapi gazdasági életben működő kategória. Szerepe egy szervezeti rendszer működéséből következik, ugyanakkor annak jelenére és jövőjére is alapvető hatással van (Cook, 1955). Az alkalmazása során a vállalatvezetés különböző területei és különböző vezetői szintjei érintettek, ezért a bevezetésének és működésének alapvető keretét maga a szervezeti rendszer szab, hatékonyságát pedig a szervezeten belüli kommunikáció alapvetően befolyásolja.

A számviteli kutatók szerint a transzferár a vállalaton belüli erőforrás allokációban alapvető szerepet tölt be (Bosnyák – Gyenge – Pavlik – Székács, 2010), ezáltal befolyásolva a szervezeti egységek rendszeren belüli pozícióját, a részrendszerek és a vállalat egészének tevékenységével összefüggő alapvető döntési szituációkat (pl make or buy, tervezési és befektetési, termék megszüntetési, végtermék árazási döntések), valamint a teljesítmény mérés és értékelés kialakítását és működését (Lampert, 1979). Rosszul választott transzferár tehát nemcsak a vállalkozás eredményének nagyságára és struktúrájára lesz hatással, hanem a döntési szintek motivációjának veszélyeztetésével a hosszú távú működést kérdőjelezheti meg.

Hirshleifer elemzésének alkalmazhatóságát próbálta bizonyítani Ronen és McKinney (1970). Transzferár meghatározási módszerüket kétdivíziós vállalat (gyártó és disztribútor) egymás közötti termékkereskedelmére építették. Kiindulási feltételeik:

1. A vállalatvezetés megadja a gyártó divízióknak a különböző transzferárakhoz tartozó volumeneket. Ha a köztes terméknek nincs külső piaca, akkor a terv a gyártási határköltségre épül.
2. A vállalatvezetés meghatározza a átlagköltség görbét.
3. Az átlagköltség görbe a gyártó számára a szállítási tervet jelenti. A disztribútor számára az ár ebből a szállítási tervből adódik.

4. A vállalatvezetés a disztribútor divíziótól is előrejelzést kér az egyes vásárlási volumenekhez elvárt árra vonatkozóan. Ez a végtermék határbevétele, ami kisebb a disztribútor részleg határkölségénél.
5. A vállalatvezetés meghatározza az átlagbevételt és a disztribúciós divízió átlagos költségét.
6. Az átlagos bevételi görbe a gyártó keresleti függvénye.
7. Valamennyi transzferált termék egységára P.

Összességében tehát a vizsgálódás sajátossága, hogy a **vállalatvezetés** szerepét hangsúlyozza az egyes transzferárazáshoz tartozó keresleti és kínálati volumen információk előállításában, a divíziók közötti információ áramlás biztosításában. Ez nem jelenti azt, hogy a részlegek autonómiája csökkenne, a vállalatvezetés nem vesz részt a döntéshozásban. Következésképpen a környezeti változásokból eredő költség változások ismeretére lehetősége van a részlegeknek, mivel azok a szállítási és keresleti volumenekre hatással lehetnek, és egyúttal a vállalatvezetés számára is biztosított kell, hogy legyen ez az információ.

A számvetési kutatók közül David Solomons volt az első, aki Hirshleifer elméletének a gyakorlati alkalmazását vizsgálta. Solomons (1983. p.198) szerint az ármeghatározás a belső ügyletekben alapvetően attól függ, hogy

- van-e kompetitív piaca a belső ügyletben szereplő terméknek, ahol a divíziók szabadon megjelenhetnek?
- ha nincs, akkor a belső ügyletben szereplő termék lényeges volument vagy értéket képvisel-e?
- ha nincs a köztes terméknek kompetitív piaca és a belső forgalom jelentős, akkor a szállító divízió kapacitása elegendő-e a teljes kereslet kielégítésére?

Ezen feltételrendszer elemeinek lehetséges kombinációi alapján Solomons (1983) öt eshetőséget vizsgált meg. Természetesen a lehetőségek nem mindegyikének van realitása, így az ármeghatározás tekintetében sem adódik egyértelmű válasz.

- A) *A köztes terméknek van kompetitív külső piaca, ahová a divíziók szabadon beléphetnek.* Ez esetben természetesen a divíziók önállósága egyértelműen létezik, döntéseiket a divízió jövedelmezősége érdekében hozzák meg. Mivel a piaci információk rendelkezésre állnak és a piaci tevékenységük a

vállalati vezetés által nem korlátozott, így a belső ügyletekben egyértelműen csak a piaci árnak van jogosultsága.

- B) ***Nincs külső piac a köztes termékre és a belső kereskedelme sem jelentős.*** Ez a feltétel azt jelenti, hogy nincs különösebb belső feszültség az ügyletben résztvevő részlegek között, mivel az eredményük alakulására nincs meghatározó befolyása a transzferáraknak. Ebben a helyzetben Solomons szerint nem kell komplex transzferár rendszerrel számolnia a vállalkozásnak, meghagyhatja az ár kialakítását a divízióknak. Tipikusan a költségekre és elfogadható, ésszerű, a befektetés megtérülését biztosító hasznot tartalmazó ár alkalmazása segíti a legjobban a folyamatok működését. Ennek megfelelően a tőkearányos haszon (ROC) ajánlott az áralkulációban.
- C) ***A belső ügyletben jelentős, vagy potenciálisan jelentős termékvolumen, olyan termékre, amellyel a külső kompetitív piacon más szállító nem kereskedik, továbbá a belső szállító üzleti tevékenységében sem meghatározó rész.*** Ebben a helyzetben a transzferárak kialakítása már komplexebb gondolkodást igényel, mivel a belső ügyletben nagy volumenek kerülnek értékesítésre. Az előző szituációhoz képest a haszon meghatározása érezhetőbb hatással bír a részlegek nyereségére, a belső összhang érdekében a teljes folyamaton realizált haszon egyenletes elosztása tipikus, azaz a tőkearányos jövedelmezőség mértéke jellemzően egyforma kell, hogy legyen a divízióknál. Solomons (1983) kétlépéses eljárást javasolt a belső szállítónak a belső ügyletek árazására. Egyrészt termékenkénti díjat a termelő határköltségének és a disztribútor részleg határbevételeinek metszéspontjában lévő volumen alapján. Ez a díj fedezi a változó költségeket és a fix költségek egy részét is. Másrészt éves fix összeg meghatározását, amely a tervezett volumenek alapján kerül kialakításra, és fedezi a termelés fix költségét, valamint a profitot. Ugyanakkor a termékszintű

kalkulációban ez az évente fizetendő fix díj nem kerül figyelembe vételre.

- D) ***Külső piac nélkül, a belső eladó divízió értékesítésének jelentős része a belső értékesítés és kapacitása minden szükséglet kielégítésére elegendő.*** Ez a szervezeti működés a belső szállító divízió szerepét kiszolgáló funkcióvá változtatja. Gyakorlatilag ellátja a belső vevő részleget az általa igényelt termékekkel (szolgáltatásokkal). Ebben a helyzetben természetesen alapvetően a költség alapú, leginkább standard változó költség alapú ármeghatározás jellemző, de a termék jellege, illetve a költségek feloszthatósága tekintetében felmerül néhány megválaszolendő kérdés. Ha a változó költségek a volumenváltozással nem szignifikánsan változnak, akkor az eladó időszakonként az árak változtatására kényszerül. Ha viszont a költségváltozás nem független a volumentől, akkor a transzferárak kialakítása az eladó költség információi és a vevő különféle szintű transzferárak alapján tervezett igénye szerint valósul meg. A belső kereslet és kínálat egyensúlyának kialakításáért a vállalatvezetés felelős. Elfogadott árak mellett az eladó felelőssége a rendszer működtetése.

Ha a transzferár megállapítás a standard változó költségekre épül, akkor az eladó részleg fix költségeit az ár nem fedezi, azok az eredményét terhelik. Mivel azonban a részleg működése a vállalat egészének érdeke, így természetesen a fix költségekre vállalati általános szinten, illetve azon részlegek révén kerül sor, amelyek az eladó részleg szerviz funkcióját igénybe veszik. Ha egy részleggel áll kereskedelmi kapcsolatban az eladó divízió, akkor a fix költségek átterhelése előzetes megállapodás alapján egyszerűbb, ha viszont több részleg is vásárol az eladótól, akkor jellemzően az előzetes kapacitás igénybevételi tervek alapján kerülnek az általános költségek átterhelésre. Ez a módszer az eladó részéről a kapacitás lehetőségek jó becslését, minél nagyobb kapacitás kihasználást igényel, a vevők részéről pedig korrekt igénybevételi terveket, hiszen az alultervezett igénybevétel mellett kisebb fix költség átvállalásával a többi divízió

eredmény alakulását rontják, ami hosszú távon a belső konfliktusok miatt nem tartható.

A „szervíz” részleg tervezett fix költség szétosztásának nagy előnye, hogy a terven felüli költség tételeket nem tudja a többi divízióra áttérhelni; hogy megszünteti annak kockázatát, hogy a fix költség alakulása volumentervekre hatással legyen; a divíziók havi zárási folyamatait a költségkalkuláció időigénye nem befolyásolja. Mindemellett az eladó divízió fix költségei nemcsak a divízióon belüli, hanem a többi divízió, így a vállalatvezetés kontrollja alatt is állnak.

- E) ***Nincs külső piaca a köztes terméknek, a belső szállító jelentős volument értékesít a belső ügyletekben, kapacitása teljes kihasználásával sem tudja teljesíteni az igényeket.*** Ebben a helyzetben a D szituációhoz képest a vállalatvezetés interdivíziós kapcsolatokkal összefüggő feladatköre hangsúlyosabbá válik. Mivel a kapacitás korlátok miatt a belső igények kielégítése lehetetlen, a legjövödelmezőbb kapacitáskihasználást a vállalat érdekeinek figyelembe vételével a vállalati szintű felelős döntési pozícióban lehet meghatározni. Ezáltal a transzferár az eladó részleg vonatkozásában elveszíti egyik jelentőségét, hiszen a tervezés tekintetében az elvárások csökkennek, a termékértékesítés elosztása felülről jövő döntéssé válik. Egyúttal az is előtérbe kerül, hogy milyen hosszán lehet a vállalatban belül az elégtelen kapacitás problémáját fenntartani. Ez a feltételrendszer tehát a transzferár kialakítása szempontjából komoly belső folyamatszervezést igényel, az adminisztratív, vállalati szintű döntések hangsúlya nagy, az ármeghatározás maga programozott formában, optimalizálással történik.

Solomonshoz (1983) hasonlóan Benke és Edwards (1980) transzferár kutatásaik során különféle szituációk függvényében előnyben részesítették a vállalat profitmaximalizáló célját, háttérbe szorítva ezzel a teljesítménymérés jelentőségét. A belső árak meghatározásakor nem preferálták a matematikai programozást és az elméleti kutatások eredményei szerinti határköltség helyett a változó költséget ajánlották (2. táblázat).

	Szituációk	Transzferár technikák
Profitközpontok	1.Tökéletes piac : minden vállalaton belül értékesített termék a piacon is eladható.	Uralkodó piaci ár (prevailing market price) = standard változó költség + elvesztett fedezet (SVC+LCM)
	2.Kissé tökéletlen verseny piac: minden belső értékesítésű terméknek van külső piaca.	Beállított piaci ár (adjusted market price) = standard változó költség + elvesztett fedezet. Az azonosítható és számszerűsíthető tökéletlenségekkel korrigált piaci ár.
	3.Tökéletes piac, vagy kissé tökéletlen piac: a legtöbb értékesítés a piacon történik. A belső értékesítésben résztvevő termékeknek nincs piaci árak.	Látszat ár. Amíg a termék belső értékesítésre kerül, addig nincs piaci ára, látszat piaci ára van, ami a standard változó költség és a nem külső értékesítésre termelt termék elvesztett fedezeti összegeként értelmezhető.
Ál- Profitközpontok	1/a.A legtöbb termék értékesítése vállalaton belül történik.	Standard változó költség, mivel nincs a külső értékesítésen elvesztett haszon. A nyereségközpontok megvédik a fedezeti összeget tartalmazó technikákat.
	1/b.A legtöbb termék értékesítése a piacon történik. A belső értékesítésű termékeknek nincs külső piaca, az előállításukhoz használt kapacitás nem használható a külső értékesítésre szánt termékek előállításához.	
	2.Szabad kapacitás	SVC + LCM = SVC, a kihasználatlan kapacitás elvesztett fedezeti összege nulla.
Költség - központok	1.Nincs külső ár a piaci viszonyok miatt	SVC + LCM = SVC, LCM = nulla, fix költségek időszakos allokációja
	2.Szabad kapacitás	SVC + LCM = SVC, LCM = nulla, a kapacitás kihasználással keletkező pótlólagos fix költségek áterhelése a vevő részlegre.

2. táblázat: Transzferár meghatározás a felelősségi központok és a piaci viszonyok függvényében (Forrás: Benke – Edward, 1980, p. 8)

A legjobb transzferár megválasztásának folyamatát arra építették, hogy a transzferár a standard változó költség (standard variable cost = SVC) és a külső értékesítésen elérhető fedezeti összeg alapján kalkulálható. A fedezeti összeg szerintük, az az elvesztett fedezeti összeg (lost contribution margin = LCM), ami a piaci ár (market price = MP) és a standard változó költség különbségeként adódik. A különbség fedezi a fix költségeket, a profitot és a standard költségtől való eltérést. Ha a terméknek nincs piaci ára, az elvesztett fedezeti összeg nulla. Transzferár képletük a tehát: $TP = SVC + LCM$ (Benke-Edwards, 1980, p.76). A standard költségek meghatározása ez esetben különös figyelmet érdemel. Kialakításuk mindig év elején történik a költségek hozzávetőleges megtervezésével, így a standard és a tényleges költségek között lényeges különbség lehet. A szituációk függvényében az általuk ajánlott ár lehet módosított ár, uralkodó piaci ár, látszat ár, vagy standard változó költség.

A számviteli kutatások eredményeként a transzferárak kialakításának költség alapú, piaci alapú, sőt a vállalaton belüli sajátos elszámolási rendszer bevezetésével duális árazás mellett érvelők is megegyeztek abban, hogy valójában a belső árak meghatározása attól függ, hogy a menedzsment hosszú távú céljait mely módszerek segítik leginkább. Anthony és Dearden (1980) ezt úgy fogalmazta meg, hogy a transzferár rendszer két fontos kritériuma:

1. Motiválnia kell a divízió vezetőket becsületes döntéshozásra és ennek érdekében megbízható belső kommunikáció kialakítására. Azaz a divízió szintű döntéshozás nemcsak a divízió szintű profit emelkedésében, hanem a vállalati szintű nyereség növekedésében is látható.
2. Nyomott árak, amelyek a külső szállítók által ideiglenesen kínált árak általában elfogadhatatlanok transzferárként.

Általában véve szerintük a beszerzési és a transzferár politika egymástól független döntési kör a vállalkozásnál. Kutatásaik során igyekeztek meghatározni azokat a körülményeket, amelyek az árképzés módszerének megválasztását leginkább alátámasztják. A piaci alapú árképzés mellett szavaztak abban a helyzetben, ha a köztes termék piaci ára értelmezhető és kényszeríti az eladó részleget make-or-buy (venni vagy eladni) döntésekre, mindamelllett elégséges profitot tartalmaz. Ha mindkét részleg működése autonóm, akkor a beszerzési és árazási döntések egybeesnek. A vállalat maximális profitjának elérése érdekében azonban bizonyos korlátozások szükségesek, mint például azonos külső és belső árak esetén a belső beszerzések preferenciája, a külső szállító időlegesen nyomott árainak elutasítása, illetve a vállalatvezetés divíziókkal szembeni elvárásának figyelembevétele a beszerzési folyamatok kapcsán. Ezek természetesen sértik a kereskedelemmel foglalkozó divízió önállóságát.

Anthony és Dearden (1980) a költség alapú - standard teljes költség és árrés tartalmú - ármeghatározást javasolják, ha a piaci árakról nincs elérhető információ. Az árrés meghatározásánál a külső értékesítéseken általánosan elfogadott, vagy az adott piacon, iparágban jellemző, esetleg az eszközfelhasználások alapján beállított mértékű nyereséggel számolnak. Ők is felismerték, hogy a végterméket értékesítő divízió számára az általa az optimális (maximális profitot biztosító) kibocsátás mellett realizált nyereség nem elegendő a vállalati profítcélok eléréséhez, így a transzferárrendszer ösztönző funkciója nem érvényesül. Ennek a problémának a megoldására a fix költségek kapacitás igénybevétel szerinti rendszeres szétosztását javasolták (ugyanúgy, mint Solomons (1985), vagy Benke (1980)),

esetleg a teljes folyamaton realizált profit megosztását (eladási ár mínusz változó előállítási és értékesítési költség). Azt is elfogadhatónak tartották, ha az értékesítő részleg a változó értékesítési költségekkel csökkentett külső piaci áron értékesít, a vevő részleg pedig a sztenderd változó költségen vásárol. A különbség a konszolidálás révén látható a vállalati eredményben.

Eccles (1985) az árképzés módszertanát alapvetően a vállalat belső szervezeti rendszerére, az integrációs folyamatokra építette. A belső folyamatok négy alaptípusát vázolta fel. Szerinte a vertikális integráció két formáját lehet megkülönböztetni. Az egyik a hagyományos típusú integráció, mely a gyártó részleg által előállított köztes termék (belső értékesítésre kerülő termék) kereskedelmére alakítja ki a belső vevő feladatkörét. Ettől szélesebb kapcsolatrendszerre építve említhető az az integráció típus, mely kilép a „csak” termékkereskedelem kötelékéből és az együttműködés egyéb előnyeit (technikai, technológiai, fejlesztési, stb.) is erősíti a szervezeti rendszeren belül. Ugyanakkor vannak olyan vállalatok, melyek esetében a divíziók tevékenységének sajátosságai nem igénylik, esetleg nem engedik meg az együttműködést, kapcsolatuk esetleges, stratégiájuk nem a vertikális integrációra épül. Természetesen ezek egyéb kombinációi is elképzelhetők. A vertikális integráció és a kialakítható transzferár politika összefüggéseit a 3. táblázat összegzi.

Stratégia a részleg integrációjára	Transzferár politika
Hagyományos vertikális integráció az alacsony beszerzési költség érdekében	Rögzített belső kereskedelem - költség alapú árképzés
Vertikális integráció hagyományostól eltérő formái	Rögzített belső kereskedelem - piaci ár alapú árképzés
Vertikális integráció hiánya	Autonóm kereskedelem
Az említett típusok kombinációja	Kettős árazás

3. táblázat: A stratégia és a transzferár politika összefüggései
(Forrás: Eccles, 1985 alapján saját szerkesztés)

Összességében tehát a transzferár politika a vállalati integrációs stratégia alapján kerül kialakításra (White – Eccles, 1986), érinti a vezetői szinteken kialakított jogosultsági és felelősségi köröket, ezért hatása van a gazdasági döntésekre és a teljesítmény mérésére. Eccles (1985) szerint a stratégiai célok érdekében kialakított integráció, valamint a típusokhoz tartozó transzferár politika a következő négy alaptípusban rendszerezhető:

A) Rögzített költség alapú árazás

Hagyományos vertikális integrációs stratégia mellett, nagy volumenű belső termék transzferek esetén alkalmazott árazási lehetőség, a vállalaton belüli folyamatokra előírt teljes költség alapú transzferár. Két vállalati divíziót feltételezve, az egyik a köztes termék előállításának technológiai és szakmai feltételeivel, a másik a végtermék értékesítésének tapasztalataival rendelkezik. A belső értékesítés ármeghatározása teljes költségen történik, az eladó divízió kapacitás szintje a belső igényeknek megfelelően kerül kialakításra.

Ez a transzferár politika korlátozza a jogosultsági lehetőségeket az eladó és a vevő részleg számára egyaránt. Az eladónak a belső értékesítés kényszere miatt nincs módjában a külső lehetőségek felmérése, míg a vevő a piaci ár és minőségre vonatkozó információk nélkül vásárol a vállalaton belül. A vevő számára a kibocsátáshoz kötődő felelősség egyértelmű (a beszerzéshez kötődő nem) mindaddig, míg rögzített teljes költség alapú transzferár mellett a veszteséges üzleti területek kiszervezésére nincs lehetőség. A kibocsátás tekintetében a felsővezetés elvárásai, a vállalati profitcélok, a vevő által elbírta költségemelkedés és volumen - haszon összefüggés meghatározóak (Alles – Datar, 1998). Ebben a szervezeti környezetben az eladó alapvetően költségközpontként értékelhető a belső ügyletek vonatkozásában. Mivel a belső értékesítés profittartalma jellemzően nem felel meg a piacon elérhető profit szintnek, másrészt mivel a részlegek egymásra utaltak, a teljesítmény értékelési rendszer kialakítása nehézkes. Ezekkel a feltételekkel megmarad a rendszerben az érdekütközések lehetősége. A teljesítményértékelés csak akkor működhet jól, ha a stratégia vonatkozásában a részlegek szerepe egyértelműen tisztázott. Az előírt költség alapú árazás rendszerében a részlegek autonómiájának csökkentése az egymásra utaltság növekedéséhez vezet, egyúttal a nyereség szubjektív, de igazságos megosztásának igénye merül fel.

A probléma újabb vetületeként értelmezhető a költségtartalom meghatározása (Sharav, 1974). A standard költségek tekintetében az output bekerülési értéke az erőforrások leghatékonyabb felhasználása mellett kalkulált érték. A leghatékonyabb működés egy jól irányított vállalatnál az úgynevezett „gyakorlati teljes kapacitás” kihasználást jelenti, amely a karbantartásokra és a nem várt leállásokra számított tartalékkal értelmezhető. Változó és állandó költségeket egyaránt tartalmaz. A tényleges költség kategóriája változó és fix költség tartalom tekintetében nem különbözik, de az időszakhoz ténylegesen kötődő erőforrás értékek alapján kerül meghatározásra, ezért a tényleges volumen függvényében alakul az állandó

költség nagysága. A standard és a tényleges költségek közötti különbség visszavezethető a menedzsment feltételezésére a tervezett volumen és a hatékonyság kérdésében, illetve az erőforrások beszerzési ár kalkulációjára a standard költség számítása során. A két lehetőség közül stabilabbnak és előre kalkulálhatónak a standard költség alapú ár tekinthető, mivel a tényleges költség utólag állapítható meg, az ismert volumenek alapján. Így a következő időszakra a tényleges költségre épített árakkal készített tervek nem feltétlenül lesznek megbízhatóak (Dean, 2009).

A kétféle költségálap meghatározása közül tehát mindkettőnek vannak előnyei és hátrányai, így olyan eljárás kidolgozása szükséges, mely az ügyletben résztvevő felek számára egyaránt elfogadható. A kutatások szerint a gyakorlatban számtalan alkalmazás létezik az egyszerű megegyezéses ármeghatározástól a teljesen programozott megoldásokig, de az árképzési rendszer kialakításába bevont vezetői területek és szintek szerepe, érdekérvényesítési lehetősége is jelentős (Onsi, 1974). Összességében a rögzített költség alapú árazás kapcsán felmerülő konfliktusok okai az egyértelmű stratégiai szerepkörök meghatározásában, az egységek teljesítménymérésének, értékelésének és a jutalmazásnak a részlegek pénzügyi eredményei alapján kialakított ellentmondásaiban, valamint a transzferár meghatározás módszerének alkalmatlanságában keresendő.

B) Rögzített piaci alapú árazás

A piaci ár alapú transzferár rendszer kialakítása olyan vertikális integráció jellemzője, melyben a részlegek közötti termékkereskedelem mellett üzleti célú együttműködés is jellemző a szállítási lehetőségek, a technológiai hozzáférés és magasabb megtérülésű üzleti lehetőségek kapcsán. Jellemző a nagy volumenű, alacsony költségű termékek kereskedelme a részlegek optimális eredményének célkitűzésével, de a köztes termékek külső és belső kereskedelmének párhuzamosan jelenléte miatt realitása van annak, hogy az alkalmazott ár minden irányú értékesítésben a piaci ár legyen. Ennek megfelelően a belső ügyletek „eladója” is egyértelműen nyereségközpontként értelmezhető, így a legfontosabb teljesítménymérők a realizált profitkategóriákra épülhetnek. A befektetési kérdésekben ugyanúgy, mint a teljes költség alapú árképzés esetén, a részlegek külső üzleti lehetőségek elfogadása tekintetében kialakított jogosultsága, valamint a vállalati nyereségcélok határozzák meg a döntési körülményeket.

A rendszer alapvető célja olyan árak kialakítása, melyeket külső vevő is megfizetne, vagy külső szállító is elfogadna. Mindkét fél szabadon feltérképezheti a piaci lehetőségeket, összehasonlíthatja a piaci árakat, ugyanakkor a belső ügyletek elrendeltsége miatt az ármeghatározás a piaci információk alapján nem egyszerű (Sharav, 1974). Nemcsak azért, mert a termékek jelentős része a belső forgalomban kerül értékesítésre, hanem mert ebben a helyzetben jellemzően más a készülségi fokuk, mint a külső szerződési feltételek melletti értékesítésnél. A belső ár a piaci árból kiindulva a fel nem merülő költségeknek megfelelő engedmények alapján kalkulálható.

Összességében a piaci árakat preferáló vertikális integráció esetén fontos megjegyezni, hogy az árak közgazdasági definíciója szerinti piaci adottság jellege és gazdasági döntéseket megalapozó szerepe a transzferárak tekintetében is értelmezendő, mégpedig azon tényezők figyelembe vételével, amelyek a belső konfliktusok csökkentése felé vezetnek a vállalati tevékenységet, ezáltal érvényesítve az árak szerepét:

- A teljesítményértékelés és jutalmazás rendszerének kiépítése az árak piaci alapú kialakításakor csak azzal a kompromisszummal történhet, hogy a menedzsment és a vállalati stratégia érdekében a belső ügyletek preferenciája magas. Hangsúlyos a korrekt és jól kommunikált teljesítménymérés kialakítása, valamint a nyereségközpontok elégedettsége az üzleti folyamatok, a termékek és tevékenységek versenyelőnyeinek megtartása és fejlesztése érdekében.
- Az árak képzésénél figyelembe veendő belső tényezők a termék minősége, a szállítási lehetőségek, a szerviz és támogató jellegű szolgáltatások lehetősége. A piaci információk is a versenytársak árazási és integrációs politikája, illetve az alkalmazott hozamráták vonatkozásában hangsúlyosak.
- Az árképzés folyamata mindenképpen befolyásolja az árak alkalmazását, ezért a folyamatba bevont vezetők felelősségi kör és munkaterület alapján is lehetőséget kell, hogy kapjanak az érdekérvényesítésre az „igazságos” árak érdekében.

C) Nagyfokú autonómia

Nagyfokú autonómia az árazásban akkor értelmezhető, ha a vállalat nem ragaszkodik a vertikális integrációs stratégiai lehetőségekhez, illetve ezek alapján a részlegek üzleti stratégiájának összekapcsolásához, azaz divíziók önállósága egyértelmű. Nincs előírt belső kereskedelem, a vevő és az eladó számára egyaránt csak lehetőség a belső vásárlás - értékesítés. A vállalkozás egységeinek tevékenysége jellegében olyan, melyek együttműködése eleve nem jellemző. Ebben a helyzetben a divízióvezetők jogosultsága és felelőssége sokkal szélesebb döntési körre terjed ki. Az üzleti kapcsolataik eredményhatása, így az árképzési és beszerzésekhez kötődő áralku terén is a divízió érdekei érvényesülnek, mintha független vállalkozás lenne.

Ennek értelmében a belső ügyletek árazása is egyértelműen a piaci árak alapján kerül kialakításra. Mivel a felső vezetés nem vesz részt a megállapodásokban, nincsenek elvárások a folyamatok vállalati keretek között tartása tekintetében, így az ár a normál alkupozíciók szerint alakulhat. A módosított piaci árképzés lényegében a felső vezetés ráhatásával, a meglévő külső vevőkörben alkalmazott árazási szisztémára épül. E módszer lehetővé teszi a belső ügyletek preferenciájának érvényesítését az árazás segítségével. Azaz a belső vevők a külső kapcsolatokban jellemző kedvezményekben részesülhetnek, például a különféle volumen-, vevőcsoporti-(nagykereskedők, stb), vagy megítélésből (alacsony költségű vevő, kockázatmentes vevő) adódó kedvezményekben.

Összességében ebben a feltételrendszerben a külső értékesítési és beszerzési árak jelentenek alapvető feladatot a részleg vezetése számára, a transzferárak csupán ezek alkalmazását jelentik. Webster² (Eccles, 1985. p. 121) szerint az árstratégia a termékstratégia alapján kerül kialakításra, így az árazás a termék tervezése, értékesítése és marketingje által meghatározott folyamat. Corey (1976, Eccles 1985. p. 121) szerint az árképzés mindenképpen dinamikus folyamat, melyben a változások elfogadottak, a reakciók vizsgálandók és válaszokat igényelnek. A részlegek nagyfokú önállósága mellett a belső kereskedelemre ösztönzés nem működik akkor sem, ha a vállalati érdek úgy kívánná. A külső értékesítés prioritása az eltérő és összehangolatlan célok, eredményelvárások, az ügyletek vállalati hierarchiában elfoglalt helye és esetlegesen az állami szabályozások miatt jellemző. Ezen

² Frederick E. Webster: Industrial Marketing Strategy, 1979.

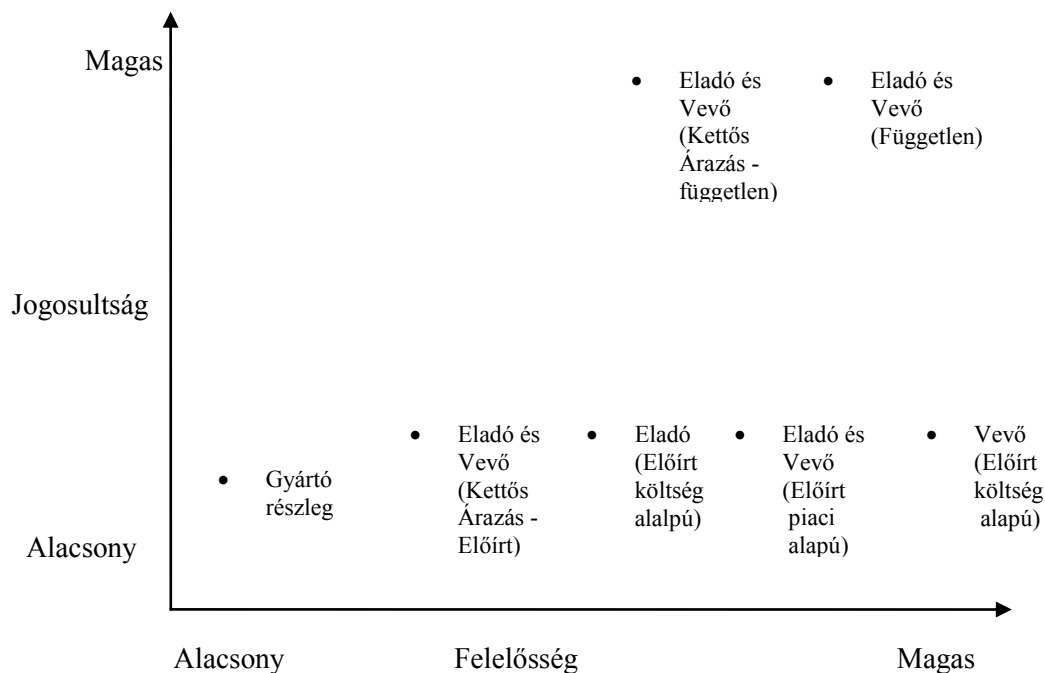
tényezők miatt a belső értékesítés növelése irányába tett minden lépés a felső vezetés szintjéről a részlegvezetés jogkörének sérelmével jár.

Hasonló véleményt fogalmazott meg Dean (2009), miszerint „egy önálló részleg csak akkor működhet gazdaságilag hatékony szervezatként, ha azokat az alapvető szerepeket követi, mint egy független vállalkozás más független vállalkozásokkal versenyezve, és ugyanaz a gazdasági teljesítmény mérője – a profit.” (Dean, 2009. p. 65) Az önállóság szerinte a független szervezeti egység kategóriáját jelenti, melynek vezetője valamennyi működési döntésre jogosult (kivéve a szerviz funkciót ellátó egységeknél, ahol a volumen meghatározása más részlegektől függ), szabadon dönthet a piaci kapcsolatok terén, egyértelműen elkülöníthetők a költségei és a bevételei, a vezetés érdeke a profit realizációja (Dean – Feucht – Smith, 2008).

D) Kettős ár

A kettős árazás elve független a vertikális integráció lététől. A módszer alapvetően arra épül, hogy a vevő teljes költség alapú, az eladó piaci alapú árakkal kezelje a belső kereskedelmi ügyleteket, ezáltal a direkt irányított árképzési lehetőségekből adódó konfliktusokat eliminálja (Eccles, 1983). A felelősségi köröket a különböző árképzési lehetőségek alkalmazásával korlátozza. Így a köztes termék az eladó divízió számára üzleti területet jelent, a vevő számára költség központot az alkalmazott árképzés összefüggésében.

Konkréten a vevő által fizetett ár a teljes költségnek megfelelő ár, az eladó részleg által számlázott pedig a piaci ár. Így az eladó nyereségközpontként a belső kereskedelem megtartásában érdekelt a külső kereskedelemben realizálható profittal, a vevő pedig jóval alacsonyabb beszerzési árral a végtermék jövedelmezőségének előnyeit élvezzi (Eccles, 1983, p. 153). Kaplan (1998, p. 415) szerint a kettős rátájú transzferár rendszer gyakorlati tapasztalatai nem igazolták a létjogosultságát. A duális elszámolás révén a részlegek összesített eredménye jellemzően magasabb volt, mint a vállalat egészének eredménye. Ez a megoldás ugyan ösztönzőleg hatott a belső kereskedelemre, de a vállalati szintű nyereség elszámolásában komoly problémákat okozott. Eccles gondolatrendszerét a 6. ábra mutatja.



6. ábra Vertikális integráció és árazás a jogosultság és a felelősség függvényében
(Forrás: Eccles, 1985. p. 102)

A számviteli kutatások terén nagy jelentősége volt Kaplan (1998) munkásságának, aki alapvetően a vezetői számvitel terén ért el kiemelkedő eredményeket. Nevéhez fűződik a Balanced Scorecard modell, amely a vállalati stratégiai célok megvalósításának rövidtávú tervezésében és értékelésében a gyakorlat által is igazolt eszköz. Kaplan (1998) a transzferár rendszert a gyakorlati alkalmazhatóság oldaláról közelíti és a vállalatvezetés eszköztárához definiálja. Az elszámoló árak rendszerének a vállalati optimalizációs törekvéseknek, a nyereség maximum szempontjából optimális tevékenységnek megfelelően kell kiépülnie, ugyanakkor a különböző vezetői szintek teljesítményének tervezését, mérését és értékelését is kell, hogy szolgálja. Kaplan hangsúlyozta a részlegek közötti kereskedelmi ügyletek eredményhatásait, amelyek a divíziók profitcéljainak veszélyeztetésével a belső folyamatokra negatív hatással lehetnek. Nemcsak az fontos kérdés, hogy a beszerzési folyamatok vállalaton belüli működtetése mennyiben összvállalati érdek, hanem hogy a divíziók profit céljai elérése rövidtávú döntésekkel, vagy a vállalati hosszú távú érdekek megvalósítása érdekében realizálódhatnak. Elemzéseiben a teljesítményértékelés hangsúlyozása mellett tehát a rövid és hosszú távú hatások is komoly figyelmet kaptak.

Kaplan (1998) szerint a mikroökonómiai elméletek szerinti határkötség a kapacitáskihasználás azon szintjén hozza összhangba a keresletet a kínálattal, ahol a kapacitásfüggő költségek termékszinten a legalacsonyabbak. Ennek a gyakorlati realitása nem igazolható. A teória alkalmazásakor a számviteli szakemberek alapvetően a rövid távú változó költségre épített, a kapacitásigénybevétel fedezetére elegendő fedezettel kalkulált transzferárakat fogadják el. Kaplan (1998) a kapacitás fedezetére szolgáló költség tartalmát a használdozat költséggel helyettesíti, amely a termék belső felhasználásával merül fel, és több nyereséget jelent, mint ha a terméket a külső piacon értékesítenék. Ez a rövid távú változó költségre épített árazási módszer a szakemberek számára elfogadhatatlan, mivel alapvetően a rövid távú ármeghatározást szolgálja. Az árképzés azonban hosszú távú megfontolásra kell, hogy épüljön, hiszen a folyamatosan változó transzferárak megbízhatatlan és változó információt adnak a vállalkozás érték képző folyamatairól, ezáltal gátolják a vállalatvezetést a folyamatok koordinációja és racionalizálása terén. A vállalati működés hosszú távú tervezhetősége a transzferár rendszer stabilitását igényli.

A felmérések szerint a leggyakrabban használt transzferár kalkuláció a sztenderd költségre épített teljes költség alapú árazás. A módszer hibája természetesen a hagyományos költségfelosztás sajátosságaiból adódik. A kapacitás költségek termékekhez rendelése költségokozóktól független, önkényes alapon, leggyakrabban termelési volumen alapján valósul meg. Ez a kalkuláció magában hordozza azokat a már említett kritikus jellemzőket, mint a folyamatosan változó kapacitáskihasználás miatti volumenváltozást, ebből adódóan az elszámoló ár hosszú távon állandó és rövid távon változó részekből való tartalmát, így a költségmegtakarítások és kapacitáskihasználás megbízható elemzésének lehetőségét. A teljes költség meghatározása tipikusan nem költségszámítás, hanem költség fedezet célokra épül (Sahay, 2003). Ha a köztes termék piacán az árak elérhetőek, akkor nincs realitása a teljes költség alapú kalkulációnak, viszont ha nincs piaca a köztes terméknek, akkor a teljes költség alapú ár a hosszú távú határkötség kategóriaként értelmezhető, megfelelően tervezett költség szerkezet esetén.

Kaplan (1998) megfelelő köztes megoldásnak látja a tevékenység alapú költségszámítás módszerét a transzferárak kialakításakor. A tevékenység alapú allokáció a kapacitásköltségek termékhez rendeléséhez költségokozók meghatározását, a költségek ezen keresztül való felosztását jelenti, a költségokozó igénybevételének alapján. A belső ügyletek árazásakor tehát a termékköltségen kívül a kapacitás-fenntartó és termékkülfüggő általános költségek éves fix díjtétele kerül figyelembe vételre. A működésfenntartó költségekre

kalkulált díj az árban a vevő divízió számára biztosítja a folyamatos szállítás lehetőségét az általuk készített tervek alapján. Ez megbízható tervezést igényel a vevő részlegtől, ezáltal rövidtávon (éven belül) határkölség alapú árképzést biztosít. Alultervezés esetén ugyan alacsonyabb beszerzési ár kerül megállapításra, de egyúttal a kockázata is fennáll a tevékenység problematikusságának az igények kielégítésének elégtelen szintje miatt. Az éves díj meghatározása természetesen attól is függ, hogy az eladó divízió profit vagy kölség központként működik, azaz, hogy van külső megrendelése vagy kizárólag a belső ügyletek révén realizálódik a tevékenysége.

Kompetitív piaci feltételek között a piaci ár megfelelő alapot jelent a divíziók önállóságának és függetlenségének érvényesítésére. Ha a hosszú távú piaci ár nem biztosít megfelelő nyereséget a vásárló divízióknak, akkor a vállalat dönthet a termék külső piaci beszerzéséről, a gyártó részleg pedig a külső piaci értékesítésről. Az persze egyértelmű, hogy a belső értékesítések általában mindkét divízió számára előnyt jelentenek a külső kereskedelmi ügyletekhez képest. Jelentős megtakarítások érhetők el az értékesítési költségeken, a szállítási és szerviz költségeken, garanciaidőkön. Sok esetben a minőségi követelmények biztosítása, a termékkel kapcsolatos bizalmas információk is igénylik a belső kereskedelmet. Ez esetben a piaci árhoz képest magasabb árak alkalmazása is előfordulhat. Ugyancsak figyelmet érdemel a külső árak alkalmazásakor a külső potenciális szállítók rövid vagy hosszú távú gondolkodása. A túlságosan alacsony árak jellemzően nem tarthatóak hosszú távon, csupán a piacszerzés érdekében kerülnek ajánlásra a külső szállítók által. Ezek a problémák jelzik a piac nem-kompetitív jellegét, hiszen általában a kompetitív köztes termék piac olyan feltétel a vizsgálódások során, mely a gyakorlatban nem jellemző. Ekkor viszont a belső folyamatok koordinációja a piaci árak révén meglehetősen bonyolulttá válik, gyakorlatilag a piaci árak alapján való folyamat összehangolás a vállalaton belül, ellentétes a divíziók önállóságának elvével (Cox – Howe – Boyd, 1997).

Összességében a kompetitív piac hiánya és a költségalapú árképzési lehetőségek korlátai miatt Kaplan (1998) a megegyezéssel árképzést preferálta. Ha a piac nem monopolisztikus, az információáramlás megfelelő ahhoz, hogy a transzferár a használatos költséggel közel azonos legyen, a vállalaton belüli üzleti aktivitás lehetősége fennáll, a piaci folyamatok ismerete alapján megbízható ajánlatok kerülnek elfogadásra a külső kapcsolatokból, valamint a felső vezetés támogató részvétele mellett a megegyezéssel

árképzésnek számos előnye lehet. Ugyanakkor nem lehet egyértelműen pozitívan értékelni, hátrányként említendő Kaplan (1998. p. 461) szerint:

- a folyamatba bevont vezetők idővesztesége,
- a tárgyalások során a divíziók közötti érdek ütközések miatti konfliktusok felerősödése,
- a vezetők megegyező képessége, azaz szubjektív elemek komoly befolyással vannak a végeredményre,
- a felső vezetés folyamatértékelő tevékenysége, mint időveszteség,
- esélyes a haszonáldozat költséget fedező ár melletti kibocsátási szintnek az optimálisnál alacsonyabb meghatározása.

Kaplan (1998) ezeket a hátrányokat felismerte, de sokkal részletesebben nem foglalkozott a kérdéssel. Összességében az említett hátrányok jól mutatják a megegyezéssel transzferár rendszernek a szubjektív voltát, a vezetői képességek jelentőségét (Luft – Libby, 1997).

A közgazdasági elméletek és a matematikai programozás képviselői közül a transzferár kérdéskört kutatók alapvetően a belső árak gazdasági döntésekre, erőforrás allokáció és optimális kibocsátási szintek meghatározására fordították figyelmüket. A számviteli kutatók ezt a vizsgálati kört kibővítették a transzferárak teljesítmény mérése, értékelése aspektusra, amely a részlegek együttműködése terén az árak tartalmának alaposabb vizsgálata felé vezetett. Ezzel együtt egyértelműen egzakt ármeghatározást nem tudtak elfogadhatóan magyarázni, az árképzés objektív tényezői mellett szubjektív elemek is a figyelem középpontjába kerültek.

2.5. Transzferárazás a vállalatvezetés szemszögéből

Bár a transzferárazás kérdésköre nemcsak a vállalati folyamatok optimális kialakítása, a maximális nyereség elérését célzó erőforrás felhasználás és kibocsátási szint meghatározásához kötődik, már a számviteli vonatkozású kutatások is figyelmet fordítottak a transzferárazás teljesítményértékeléshez kötődő funkciójára. Ezáltal viszont maga az áralkalítás és a rendszer működtetése a vállalat vezetésének kezében olyan sajátos eszközzé válik, amely a vállalat hosszú távú érdekeinek érvényesítését a teljesítmény célok kialakítása és a mérési lehetőségek megválasztása révén jól szolgálja.

A 70-es évek elejére a kutatási eredmények a formális szervezeti struktúra mellett a hatékony működés érdekében a környezet és a struktúra összhangjának jelentőségét helyezték előtérbe (Gaál – Szabó, 2007). Ezen eredmények a kontingencia elméletek, melyek szerint nem létezik minden körülmények között hatékonyan működő szervezeti struktúra, a „környezet – stratégia – struktúra – magatartás – teljesítmény kapcsolatrendszer vizsgálatát állították középpontba.” (Dobák, 1996. p.24) Burns és Stalker (1962) szerint stabil környezetben a vállalkozás belső szervezetét működési szabályzatok és a hatalom egyértelmű hierarchiája (mechanikus struktúra) határozza meg, dinamikus környezeti körülmények között az organikus struktúra (kevés formális szabály, képzett munkavállalók, a döntések jelentős decentralizáltsága) hatékonysága figyelhető meg. A környezeti feltételek a piac, a tudományos technikai, jogi és kulturális környezet, valamint a szervezetközi kapcsolatok. A vállalati belső adottságok a méret, a tevékenység, a rendelkezésre álló erőforrások, az alapfolyamatok és az információtechnológia, valamint a meglévő szervezeti struktúra és a szervezet tagjainak jellemzői. A szervezeteknek választási lehetőségük van a környezeti és a belső vállalati adottságok alapján a struktúra kialakítására a stratégia alkotás révén. Ugyanakkor a környezeti változásokra adandó strukturális válasz nagymértékben függ attól, hogy a szervezet mikor és hogyan érzékeli a környezeti változásokat, mennyire van lehetősége befolyásolni környezetét, illetve passzívan alkalmazkodni a változásokhoz.

A belső árazással foglalkozó kutatók közül vannak, akik a decentralizált vállalati rendszeren belül a piaci mechanizmusok kialakításának kísérleteként értelmezik a transzferár rendszer lényegét (Thomson, 1967). Mások olyan kényszer eszközként definiálják, amely a részlegek közötti együttműködés kialakítását célozza meg (Cyert és March, 1963.). E tekintetben fő feladata a belső folyamatok összehangolt működtetése, hangsúlyos a vezetők jelleme, vezetői képességeik, hiszen a kialakított rendszert a felső vezetés szervezeten belüli kommunikációja teheti működővé, elfogadottá, a vállalati stratégiai célokat szolgálóvá. Swieringa és Waterhouse (1982) olyan folyamatként definiálja az árki alakítást és bevezetést, mely során a vezetői szintek alkudozására van lehetőség érdekérvényesítésük miatt. Miközben az árki alakítás a különböző érdekek felszínre kerülésével megy végbe, a vezetők számára a szervezeti struktúra és a szükséges kontrollok kialakításával a környezeti hatások igényeinek megfelelő rendszer megismerésére van lehetőség. Így az árki alakítási folyamat jelentősége hangsúlyosabb, mint maga az ár. Az adaptáció mindenképpen megalapozza a jövőbeni stabilitást, mivel a rendszer szabályok alapján működik, amelyek megteremtik a működési keretrendszert.

Watson és Baumler (1968) a transzferárzás kérdéskörét a szervezeti viselkedés szemszögéből vizsgálva hangsúlyozta a decentralizáció következtében kialakuló differenciálódás és a részlegek integrációjának jelentőségét. Igyekeztek következetesen megfogalmazni a decentralizáció lényegét, amely szerintük a szervezet válasza a bizonytalanságokra. A decentralizálódás folyamata mindenképpen szubjektív alapon megy végbe, hiszen valamennyi részleg kialakításakor a sajátos környezeti bizonytalanságok figyelembe vétele a legfontosabb szempont. Ez vezet a decentralizáción belül a differenciálódás értelmezéséhez, azaz, hogy a szervezeten belüli egységek következetesen különböznek működési jellemzőikben és viselkedésükben egymástól. A szervezet sikeres működéséhez bizonyos fokú differenciálódás elengedhetetlen. Mértékét a technológiai feltételrendszer és a környezeti hatások alapvetően meghatározzák.

Mindemellett a különböző magatartási jellemzőkkel működő részlegek tevékenysége a vállalati célok elérését kell, hogy szolgálja, azaz az integráció mindenképpen szükséges a decentralizált vállalatnál. Az integráció megvalósításának eszközrendszere a téma kutatói által többféleképpen osztályozott, általánosságban a kialakított belső szabályzatok, rutinok, szervezeti hierarchiák, a tervezési folyamatok, az együttműködési jellemzők, valamint a szervezeti integrációért felelős pozíciók és részlegek kialakítása említhető (Göx, 2010). Hangsúlyos szerep jut egy ilyen vállalkozás működésében a vezetői számviteli információs rendszernek, amely a működési folyamatok követése és ellenőrzése érdekében kialakított standard lépések révén a differenciálódást segíti elő. Ezáltal viszont a vezetői számviteli rendszer a részlegek integrációját is erősíti a vállalati szintű szabályozás révén, például a tervezési folyamatok, jellemzően a vállalati szintű standard folyamatok révén, amelyek a vállalati célok elérése érdekében kerültek kialakításra (Arnold – Hope, 1990).

A transzferárzás kategóriája ebben a kontextusban mindenképpen vizsgálendő, hiszen

- a részlegek közötti kereskedelem következménye, azaz decentralizált szervezeti keretekhez kötődő kategória,
- a részlegek tevékenysége eltérő, ezért építenek egymás termékeire és/vagy szolgáltatásaira, tehát bizonyos fokú differenciálódás feltételezhető,
- a belső kereskedelem léte, ezáltal a transzferár rendszer léte alapvetően feltételez integrációt a vállalaton belül.

Összességében a vállalaton belüli differenciálódáshoz és integrálódáshoz szorosan kapcsolódik az elszámoló árak kérdésköre. Valamennyi tudományterület, amely a belső

árazás elemzésére figyelmet fordított, alapvetően olyan szervezeti modellre épített, amelyben meghatározott felelősségi körrel rendelkező egységek közötti kereskedelmi tevékenység megy végbe, azaz a vállalaton belüli piaci kapcsolatok létét feltételezte. A kutatás a továbbiakban is erre épít, a transzferár fogalmat egyértelműen független részlegek vonatkozásában értelmezi. Ez azt jelenti, hogy a belső együttműködési folyamatok közül azokat, amelyek során az együttműködés miatti teljesítmény elszámolás lényegében költségallokációként értékelhető, háttérbe helyezi. Ezzel hangsúlyt adva a belső érdekérvényesítés és a transzferárazás összefüggéseinek. A belső kereskedelem árképzési rendszere alapvetően függ a vállalaton belüli szervezeti viselkedési jellemzőktől, így a vállalat irányításának egyik eszközeként is definiálható (Schuster – Clarke, 2010). Ennek a kijelentésnek a részletezésével és a transzferárazás stratégiai összefüggéseivel folytatódik a következő fejezet.

3. AZ ÁRKÉPZÉS PROBLEMATIKÁJA A STRATÉGIAI MENEDZSMENT RENDSZEREK KONTEXTUSÁBAN

A 2. fejezet több ponton is hangsúlyozta a transzferár rendszer kialakításának feltételeit egy vállalkozás szervezeti rendszerében. A belső kereskedelmi ügyletek léte alapvetően feltételezi a vállalati szervezet vonatkozásában bizonyos jellemzőket. A belső kereskedelmi lehetőség csak akkor adott, ha a vállalat részlegei önálló egységként definiálhatók, azaz a szervezeti forma decentralizált. A szervezeti egységek függetlensége - meghatározott keretek között - lehetőséget ad vezetőiknek a gazdasági döntések meghozatalára. A keretrendszer alapvetően a vállalati stratégia függvényében kialakított pozíciótól függ, azaz, hogy a döntések milyen mértékben és mely ponton befolyásolhatják a divízió, illetve ezáltal a vállalat egészének eredményét. A stratégia kialakítás kérdéskörével számos kutató foglalkozott (Barakonyi, 2000), a kérdéskör szorosan összefügg a vállalkozás jelenbeli állapotával és a környezeti változásokra való felkészülésével (Porter, 1996, Mintzberg, 1973, Mintzberg – Waters, 1985). Az együttműködés természetesen azt jelenti, hogy a divíziók egymással való kereskedelme jövedelmezőségükre hatást gyakorol, ami a belső konfliktusok gyökere lehet. Ennek elkerülése, vagy legalábbis mérséklése érdekében ideális esetben a vállalatvezetés a transzferár politikát a stratégiai célok függvényében határozza meg úgy, hogy annak következményeként a szervezeti egységek önállósága továbbra is a vállalati hosszú távú célok elérését segítse elő.

Ezek alapján a vállalati tevékenység elemzésével és megfelelő vezetői számviteli rendszerrel, a folyamatok átláthatóságával, megválasztható a lehető legjobb transzferár politika. Ugyanakkor komoly figyelmet érdemel annak a vállalati gyakorlatba való bevezetése, az adminisztratív folyamatok előkészítése, a belső kommunikáció révén a transzferárok teljesítménymérésre és értékelésre gyakorolt hatásának egyértelműsítése. Ebben a fejezetben a részlegek közötti ügyletek árképzésének vizsgálatát és kutatási eredményeit összefüggésben a stratégiai gondolkodás, a menedzsment kontrol rendszerek, valamint a szervezeti rendszer jellemzőinek tükrében. A fejezet célja a témával kapcsolatos kutatási eredmények áttekintése révén a transzferár kategória helyének feltérképezése a vállalat vezetésének eszköztárában, továbbá a szervezeti rendszer jellemzőinek, a vállalati tevékenység működési és piaci feltételeinek kontextusában a belső árak meghatározásának és jelentőségének áttekintése.

3.1.A vállalati stratégia és az árképzés összefüggései

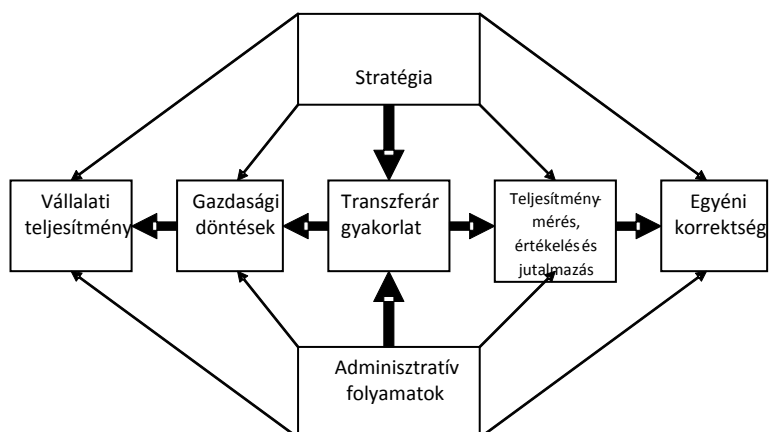
A transzferár kategória tehát feltételez gazdasági, kereskedelmi ügyleteket a vállalati alrendszerek között. Az árképzést alapvetően befolyásolja a részlegek együttműködésének szükségessége a vállalati stratégiai célok érdekében, ezáltal a transzferárok szerepe és a vállalatvezetés hozzáállása a transzferárok szabályozásához. A rendszer egyértelmű velejárója a részlegek önállósága. Az önállóság kategóriája alatt értelmezhető a divízió feladatkörének ellátásában megfigyelhető döntési szabadság és felelősség, mely a működés hatékonysága érdekében jelentős. Vancil (Eccles, 1985)³ megfogalmazása szerint „a felelősség azon vállalati tevékenységek köre, amelyekben a vezető érdekelt, és amelyekért felelősséggel tartozik.” Az önálló gazdasági egység kategória a teljesítmény mérésében csapódik le. Az egységek a vállalati rendszeren belül gazdasági tevékenységükért felelősek, döntéseik eredményhatása a teljesítmény értékelésük révén folyamatosan ellenőrzött és értékelt (Zoltayné – Wimmer – Szántó, 2007). Azaz a transzferárok alkalmazásakor a jogosultság fogalmához szorosan kapcsolódik a felelősség fogalma, ezekkel együtt pedig a vállalati teljesítménymérés kérdésköre.

Ezen a ponton számtalan kérdés merül fel, mint például:

- Mennyiben határozza meg a vállalati stratégia a szervezeti rendszer részlegeinek önállóságát?
- Mennyiben kell a részlegek stratégiájának a vállalati stratégiával összhangban lennie?
- Hogyan hangolható össze a transzferárok révén a vállalati stratégiai célok adaptációja a részlegek stratégiai célkitűzésével?
- Mit jelent az önállóság a vállalati kereskedelmi ügyletekben? Milyen szerződéses feltételben dönthet önállóan a részleg?
- A teljesítmény mérése hogyan tehető objektívvé egy szabályozott folyamatokra épített rendszerben?
- Az eredmény mérése tekintetében hogyan lehet megválasztani azokat a mérőket, amelyek igazolják a részlegek döntéseinek vállalati stratégiai célok iránti elkötelezettségét?

³ Richard E Vancil: Decentralization: Managerial Ambiguity by Design, 1978.

Ezen kérdések felvetése jelzi, hogy a transzferár politika a vállalatvezetés eszközei közül az egyik, melynek kialakítása, implementálása és folyamatos alkalmazása számtalan előnnyel jár, ugyanakkor folyamatos figyelmet igényel, hiszen számtalan belső konfliktus forrása lehet. Eccles (1985) szerint a stratégia bevezetéséhez a jogosultságok és felelősségi körök hatékony működésének vizsgálata szükséges. Ennek jellemzésére Eccles két kategóriát emel ki: az egyik a vállalati teljesítmény, a másik az egyéni korrektség (7.ábra). Az általa feltett fő kérdés, hogy van – e megfelelő szintű felelőssége és elegendő jogosultsága az erőforrások felett a vezetőknek ahhoz, hogy a tevékenységükkel korrekt módon hozzájáruljanak a vállalati teljesítményhez. Ez a kérdés a rendszer kritikus pontjára tapint rá, miszerint csak olyan eredményekért tehetőek felelőssé a vállalati hierarchiában a vezetők, amelyek eléréséhez szükséges erőforrások felett rendelkezési joguk van. Egyúttal az is egyértelműsíthető, hogy a vezetői szintek korrekt működése csak akkor biztosítható, ha a felelősségi pozícióban lévő vezetők munkájuk értékelését és jutalmazását korrektnek érzik. Az egyéni korrektség, tehát az egyén oldaláról hozott felelős döntések fogalma mögött, az egyén elégedettségét is jelzi a vele szemben kialakított elvárások és értékelések tekintetében.



7. ábra A transzferárazás okai és hatásai

(Forrás: Eccles, 1985, p 7)

A stratégia implementációja alapvetően igényli a jövőbeni célok eléréséhez szükséges hosszabb és rövidebb távú tervek kialakítását, ezért a tervezés folyamata a stratégia meghatározásához és bevezetéséhez elengedhetetlen (Kaplan – Mikes, 2012). A tervezési és kontroll feladatok a hosszú távú, stratégiai célok kialakításával kezdődnek, illetve ennek alapján konkrét cselekvési programok, azok megvalósítását célzó folyamatok meghatározásával, valamint a szükséges erőforrások hatékony felhasználásának megtervezésével folytatódnak (Thomson, 1992). A folyamatos működési tevékenység stratégiai elvárásoknak megfelelő alakulása az előre tervezett részeredményekkel, rövid távú célkitűzésekkel követhető. Ezért hangsúlyos a vállalatvezetés szempontjából a kontrolling

tevékenység (Körmendi – Tóth, 2006). A kontroll-rendszerek a szervezeti rendszer felelősségi szintjein meghatározott területekre kialakított mérési lehetőségek révén ellenőrizhetik a stratégia implementációjának megvalósulását.

Drury (2008) Drucken alapján megkülönbözteti a *kontrollok* és a *kontroll* fogalmát. A kontrollok mérési lehetőségek és információk. A kategória lefedi azokat a módszereket és eljárásokat, amelyek a munkavállalókat a vállalati célok megvalósítása felé vezetik. A kontrollok információkat szolgáltatnak a kontroll tevékenységhez, ahhoz a funkcióhoz, mely a célok eléréséhez szükséges lépések, feladatok megvalósulását ellenőrzi. A kontroll kategóriája a szervezeti rendszer több szintjén értelmezhető és megkülönböztethető az alapján, hogy milyen irányú környezeti hatások elemzésére, ellenőrzésére fókuszál. Merchant és Van der Stede (2007) megfogalmazásában a stratégiai controlling a tevékenység külső környezeti jellemzőit követi, a vállalkozás erősségeinek, gyengeségeinek alakulását, a versenykörnyezeti korlátokat és lehetőségeket. A szervezeten belüli jellemzők alakulásának követéséért és elemzéséért a menedzsmentkontroll-rendszere a felelős, mely a szervezeten belül a legkisebb egységek, a munkavállalók tekintetében is olyan motivációs és ellenőrzési rendszert alakít ki, amely a vállalati célok elérésének valószínűségét elősegíti. Drury (2008. p. 388) alapján e kategória értelmezése kiterjed:

- **A cselekvés (vagy viselkedés) kontrolljára** (action or behavioral control), mely alapvetően az egyének munkához való hozzáállását, a feladatokkal való azonosulását és egyértelmű behatárolását jelenti. Ha a vezetők tisztán **látják a célok eléréséhez szükséges akció terveket, ha minden felelősségi kör** egyértelműen meghatározott, ha a célok eléréséhez vezető út megfelelően előre tervezett elvárásokkal, jutalmazásokkal és retorziókkal a szervezeten belüli viselkedési és felelősségi kérdéskörökben, akkor a szükséges és lehetséges tevékenységek minden résztvevő számára egyértelműek.
- **Alkalmazotti, kulturális és társadalmi kontrollra** (personnel and cultural control, or clan and social control), mely Ouchi alapján arra a hitre épül, hogy az emberek összetartozása és kötelezettség érzésének erősítésével a vállalati célok elérésének elkötelezettjeivé válnak, a szocializálódás révén az elfogadott normák és viselkedési minták szerint teljesítenek. Merchant szerint az alkalmazotti kontroll segít a munkavállalóknak a munkájuk minél jobb ellátásában, a természetes önkontroll kialakulásához vezet. Ez persze

feltételezi, hogy a kiválasztási folyamat révén a feladatok ellátására alkalmas alkalmazottak állnak rendelkezésre, a folyamatos képzésekkel elérhető az elvárható lehető legjobb teljesítmény, valamint a munka tervezése és az erőforrások biztosítása révén a munkavégzésük a maximális siker elérését célozza. A kulturális kontroll alapjai pedig a vállalaton belül érvényesülő értékek, hitvallások és normák, melyek meghatározzák és befolyásolják a működési folyamatokat.

- **Eredmény vagy teljesítmény kontroll** (result or output control), magába foglalja a vállalati teljesítményről összegyűjtött és közzétett információkat és eredményeket. A cél a különböző vezetői szintek informálása a teljesítmények alakulásáról pénzügyi és nem pénzügyi adatokkal, mutatókkal, mérésekkel egyaránt. Az eredménykontroll a vezetői számviteli információs rendszer által kialakított, a lehető legkevésbé konfliktust okozó eredménymérők, teljesítmény célok, teljesítménymérők és kilátásba helyezett jutalmazások és büntetések meghatározását jelenti. Azok a teljesítménymérők, amelyek nem tükrözik jól a vállalati célok elérése érdekében kívánatos teljesítmény jellemzőit, a szervezet számára hátrányos döntési és cselekvési helyzetekhez vezethetnek. Éppen ezért a kialakított mérési rendszerek alapján a célok meghatározása, illetve a teljesítmény tényleges kontrollja az eredménykontroll fogalmához szorosan hozzátartozik.

Merchant és Van der Stede (2007) szerint a leghatékonyabb természetesen a cselekvési kontroll, mivel az elvárások meghatározhatóak és a cselekvések eredménye egyértelműen mérhető. Az előkészítés során a kijelölt cselekvési és viselkedési rendszer csak akkor lesz igazán a vállalkozási tevékenység érdekeinek megfelelő, ha a fennálló ok-okozati összefüggések egyértelműek, ami nem minden szituációban ismerhető fel könnyedén. Ugyancsak óvatosságra készítet e kontroll rendszer kötöttsége, hiszen az előre kialakított normák és reakciók a környezeti változások kezelésére jellemzően nem alkalmasak, a rugalmasság a cselekvési kontrollnak nem tipikus jellemzője. Az alkalmazotti és kulturális kontroll típusok közül a vezetőnek választania kell a megbízhatóságuk alapján, illetve a más kontrollokkal való kiegészítés tekintetében. Az eredmény mérése természetesen segít a vállalati célok eléréséhez kívánatos cselekvési irányt felvázolni, ugyanakkor az egyének önállóságának a lehetőségét is megtartja az elvárt teljesítmények elérésében azáltal, hogy a teljesítmény célokat és nem a cselekvési terveket határozza meg. Bizonyos területeken a

mérhető és nem-mérhető tényezők megválasztása, a pontosság, az objektivitás és az érthetőség kérdésköre elégedetlenséget okozhat.

Merchant és Van der Stede (2007) a „jó kontroll” jellemzőjeként egyrészt a jövőorientáltságot érti, azaz a jövőbeni kellemetlen meglepetések elkerülésére való felkészülést, másrészt a célirányosságot, amely alatt a hosszabb távú célkitűzések kialakítását hangsúlyozza.

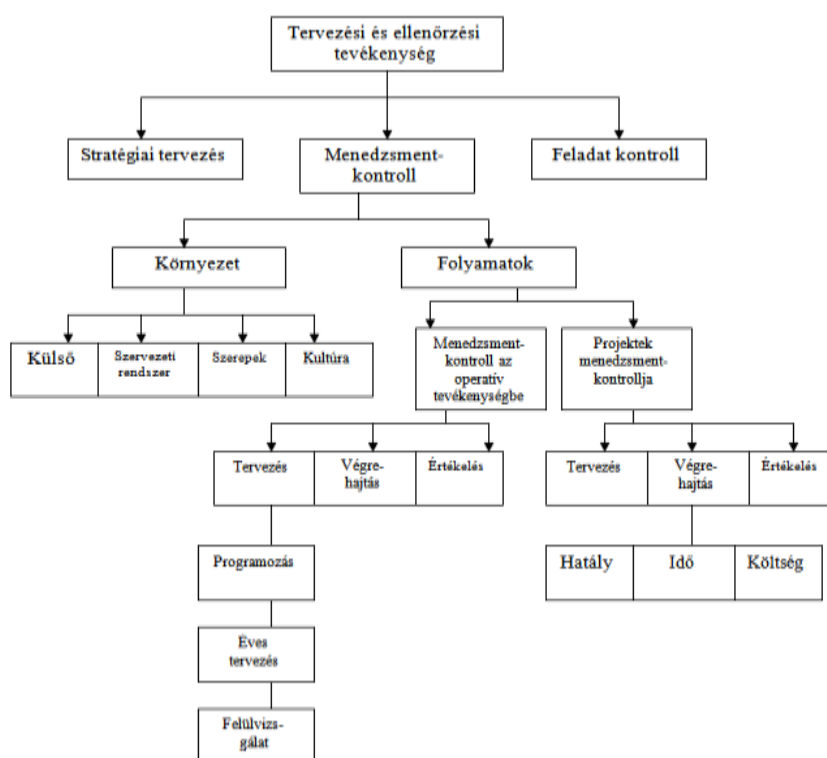
3.2. A menedzsmentkontroll-rendszerek

A számviteli kontrollok szerepe alapvető, talán a legfontosabbnak tekinthető a vállalati tevékenység követése és ellenőrzése terén (Lázár, 2008). Egyrészt azért, mert a tevékenység egészének bemutatása közös mérési módszerek és eljárások révén, leginkább a pénzügyi jellegű információkra támaszkodva valósul meg. Másrészt, mivel a sikeres tevékenység a vállalat pénzügyi és likviditási jellemzői alapján értékelhető, ennek követése a számvitel révén a megfelelő időszakok teljesítményeinek mérésén keresztül elérhető (Wimmer, 2004). Fontos szempont, hogy a számviteli alapú mérési rendszerek a menedzsment és a tulajdonosi érdekek alapján kerüljenek kialakításra annak megfelelően, hogy tükrözzék az egyes döntések és cselekvési programok eredményességét (Wimmer, 2010). Ezáltal meghagyva a részlegek vezetői számára a lehetőséget, hogy a szükséges intézkedések tekintetében az általuk legjobbnak ítélt úton haladjanak a kimeneti eredmények elérése érdekében. Watson és Baumler (1968) szerint a vezetői számviteli rendszer kialakítását alapvetően a szervezeti sajátosságok határozzák meg. Szerintük a vállalaton belüli differenciálódás egyértelműen kezelhető kell, hogy legyen, ugyanakkor a részlegek közötti integráció is érvényre kell jusson a rendszer működése során.

Kaplan és Norton (1988) szerint „amit nem tudunk mérni, azt menedzselni sem tudjuk”(1988. p. 30). Véleményük szerint „a vállalatoknak ahhoz, hogy fennmaradjanak és prosperáljanak az információs korszak versenyében, a stratégiából és a vállalati képességekből levezetett teljesítményértékelési és irányítási rendszereket kell alkalmazniuk.” (1988. p. 30) Ennek érdekében ők olyan teljesítménymérési rendszert alakítottak ki, mely egyúttal irányítási rendszerként is működik, a Balanced Scorecard rendszert. A Balanced Scorecard a hosszú távú pénzügyi siker érdekében a vezetői és az üzleti teljesítmény értékelésére, a vevőkkel, a működési folyamatokkal, az alkalmazottakkal és a rendszerrel kapcsolatos mutatószámokra építi a vállalati teljesítménymérést. Az irányítási rendszer funkciója abban jelenik meg, hogy ”egyértelmű célokra és mutatókra bontja a szervezet

jövőképét és stratégiáját” (p 37), egyértelműen meghatározza az eredmény mutatókat, illetve az ezek eléréséhez vezető folyamatokat, ezáltal integrálja az operatív és stratégiai célokat. A modell belső kommunikációja hatással van annak sikeres alkalmazására (Kaplan – Norton, 2002). Bevezetését a stratégiai térképek alkalmazása, a nézőpontok cél és mutató rendszerének szemléltetése jelentősen segíti (Kaplan – Norton, 2004).

Anthony (1988. p.10) a menedzsmentkontrollt olyan folyamatnak tekinti, amely során a vezetők a szervezet tagjaira hatást gyakorolnak a szervezeti stratégia végrehajtására. Az általa vázolt tervezési és ellenőrzési rendszer szerves rész a menedzsmentkontroll. A stratégiai tervek alapján a hosszú távú célok érdekében a feladat meghatározások és ellenőrzések rendszerének kialakításával (8. ábra).



8. ábra: A menedzsmentkontroll rendszere
(Forrás: Anthony (1988. p.30))

McWatters – Zimmerman – Morse (2008) szerint a vezetői számviteli kontrollok segítségével a célok és azok elérésére törekvés összhangba hozható. A szervezeti célok elérésének mérése természetesen az értékelés problematikáját vonja maga után. A jutalmazási rendszerek a teljesítmény követés motivációs rendszerének alapvető részei. A vezetői számviteli területek mérési struktúrája jellemzően a számszerűsíthető eredmények, de sok területen a nem számszerűsíthető mérési rendszerek kidolgozását is jelenti. Egyúttal kijelöli az ellenőrzési szinteket, a felelősségi hierarchiát a szervezeten belül.

Drury (2008. p. 396) szerint a vezetői számviteli ellenőrzési rendszer két fő részre bontható: a *tervezési feladatok* elvégzésére, melyek során a hosszabb és rövidebb távú előrejelzések készülnek a számviteli információs rendszer adataira épített bázison; illetve a *felelősségi szintek* kialakításával a részlegek bevétel és költség alakulásának követésére. Drury (2008) *felelősségi számvitelként*⁴ definiálja a vezetői számvitel azon funkcióját, mely révén a kialakított ösztönző rendszerek működtethetőek, a teljesítmény célok ellenőrzése és értékelése megvalósulhat. Látszólag nagy önállóság jellemzi a számvitel vezetői információs rendszerhez kötődő funkcióit, illetve külső szabályozók nem befolyásolják a belső folyamatok működésének és kontrolljának kialakítását, ezért a tevékenység függvényében működtethető. Ennek ellenére Solomons (1985. p. 38) által már a hatvanas években megfogalmazásra kerültek a vezetői számviteli tevékenység standardjai, amelyek a belső jövődolgozóság területeinek elemzésénél a szakembereket vezetik. Solomons a következőket tartja fontosnak:

- Valódiság elve – a vállalalkozási tevékenység és az erőforrások azonosítása, az információk gyűjtésének és közlésének a meghatározása.
- Vállalkozás folytatásának elve – akárcsak a pénzügyi számviteli információszolgáltatásban, a belső elemzések területén is fontos a tevékenység jövőbeni folytatásának lehetőségével számolni a mérések és kontrollok kialakításakor.
- Pénzértékben-mérés elve – melynek értelmezése nem jelenti a belső számviteli információs rendszer vonatkozásában kizárólag a pénzügyi alapú mérési és értékelési célok kialakítását, illetve maga az információ szolgáltatás a vállalat igényeinek megfelelően alakítható.
- Költségfelmerülés elve, Realizációs elv, Összemérés elve – melyek alapvetően az eredmény meghatározás kereteit rögzítik.
- Objektivitás elve – a releváns és pontos információk a vezetői számviteli rendszerben az objektív elemzési lehetőségeket szolgálják.
- Következetesség elve, Lényegesség elve, Teljesség elve – a vezetői információs rendszer tekintetében az adatok és eljárások következetes használata, a teljesítmény célok értékelésénél folyamatosan azonos bázisra épített rendszer kialakítása.
- Óvatosság elve – az üzletmenethez tartozó esetleges kockázatok és bizonytalanságok figyelembe vétele.

⁴ responsibility accounting

A vezetői számvitel nemcsak a szervezeti célok kialakítása és értékelése tekintetében, hanem a vezetői motivációs rendszer miatt is hangsúlyos. Fontos, hogy az említett elvek érvényesüljenek egy decentralizált szervezeten belül a szervezet sajátosságainak feltételei között. Ennek megfelelően vezetői számvitel az összehasonlíthatóság elvét az adott divízió tekintetében is érvényesíti, azaz a megfelelő bevételek és költségek azon részlegek eredményében legyenek láthatóak, amelyek tevékenysége során keletkeztek. A tevékenység folytatásának elve a gyakorlatban a felelősségi körök egyértelmű leosztását jelenti, valamennyi divízió és munkavállaló számára egyértelmű elvárások kialakításával. A felelősség kategóriájának tisztázása különösen jelentős, ha a részlegek együttműködnek a mindennapi tevékenység során. Mindezek érvényesülése egyértelműen a mérési és értékelési folyamatok során teljesebben ki, a tervek, hosszabb és rövidebb távú célok alakulásának kontrollja révén (Wade – Recardo, 2001).

3.3. A stratégiai vezetői számvitel jellemzői és területei

A vezetői számvitelnek szerepe van a vállalati stratégiai célok kialakításában és a stratégia bevezetésében egyaránt (Collier, 2006). A szakirodalom szerint a stratégiai vezetői számvitel a vállalkozás jövőjéhez való hozzájárulás a számviteli módszerek és adatok segítségével. A kategória lényegében a nyolcvanas évek végén, kilencvenes évek elején jelent meg a vezetői számvitel fogalomkörében. A különböző definíciók összefoglalásaként a stratégiai vezetői számvitel a vállalati stratégiai döntések megalapozását segítő adatok, információk és elemzések összessége, melyek belső és külső forrásokra egyaránt építenek.⁵ Lord (1996) alapján a stratégiai vezetői számvitel fő irányai:

- kibővíti a hagyományos vezetői számvitel befelé irányuló fókuszát a külső, versenytársakról nyerhető információkkal
- kapcsolatot teremt a vállalat választott stratégiai pozíciója és a vezetői számvitel elvárt hangsúlyos területei között
- kompetitív előnyök elérése a költségcsökkentés lehetőségeinek elemzésével, a termékdifferenciálódás növelésével, az érték lánc és az optimális költségkötők közötti kapcsolatok megtalálásával.

⁵ Drury (2008, p 570) széleskörű összefoglalást ad a stratégiai vezetői számvitel fogalmának, feladatának meghatározására a meghatározó kutatások eredményeiből.

A stratégiai vezető számvitel gyakorlati jellemzőit vizsgáló leginkább jegyzett felmérés Guilding⁶ nevéhez fűződik. Ennek eredményeként tizenkét jellemző kategória értelmezhető a stratégiai vezetői számviteli gyakorlat vonatkozásában (Drury,2008. p 575):

- a *minőség költség*,
- az *életciklus költség*számítás, mely a termék kialakításától kezdődő alapvető koncepciótól a termék piacról való kivezetésén át tartó költség követés,
- a *célköltség* számítás, a piac által adott ár alapján kialakított költségszerkezet kialakítása,
- a *versenypozíció monitoring* a piaci részesedések alakulásának követésével,
- a *versenytársak teljesítményének értékelése* a nyilvános pénzügyi beszámolók alapján,
- a *versenytársak költség becslése* a közös partnerkapcsolatokból elérhető információk és a technológiai és eszköz struktúrában fellelhető változások követésével,
- a *stratégiai költség*számítás a legjobb stratégiai lépések kialakításához,
- az *értéklánc költség*számítás a tevékenység alapú költség számítás révén,
- a *márka-érték monitoring*, mely kiterjed a vezetés, a stabilitás, a nemzetköziség, a trendek és termék támogatási rendszerek követésére,
- a *márka-érték tervezése* a jövőbeni márkanev pozíció növekedése érdekében, valamint
- a *stratégiai árazás*, azaz a stratégiai tényezők vizsgálata az árképzési döntések körében.

Guilding felmérése a gyakorlati területek rangsorolását is kérte a megkérdezett nagy vállalatoktól mindennapi tevékenységük tekintetében, melynek eredményeképpen a *stratégiai árképzés* a második helyre került.

A stratégiai vezetői számvitel területeként a stratégiai árazás⁷ része a transzferár rendszer kialakítása is. A transzferárak kialakítása valamennyi kutató szerint komoly kihívás a vállalkozás menedzsmentjének a csoportszintű eredményérdekek (Garda, 1984), a rendszer átláthatóságával a minél hatékonyabb alkalmazhatóság kritériuma, valamint a stabilitás követelménye miatt (Mangol, 2009). A transzferárzás a menedzsmentkontroll-rendszer részeként lehetőséget teremt (Mangol, 2009. p.42):

- a működés gyenge pontjainak feltárására,

⁶ C.Guilding 2000-ben készített felmérést 63 angol, 127 amerikai és 122 új-zélandi nagyvállalat körében a stratégiai vezetői számvitel alkalmazása kérdésében.

⁷ Drury alapján

- a szűk keresztmetszetek és a folyamatok hatékonyságának felszámolására,
- a más cégekhez való hasonlíthatóság megteremtésére,
- a célszerű teljesítménymérés alapjainak lerakására,
- a vezetői motivációs rendszer átalakítására,
- a proaktív tervezés – beszámolás megteremtésére és
- az IT-rendszerek támogató funkciójának racionalizálására.

3.4. Az árképzésről általában a vezetői számvitel tükrében

Az árképzési döntések egy vállalkozás életében a legfontosabb stratégiai kérdések közé tartoznak (Rekettye, 2012). Egyértelműen direkt hatásuk van a vállalat pénzügyi pozíciójára, jövedelmezőségének alakulására, tőkeváltozásaira. Maga az árképzés összetett feladat, hiszen sokrétű információigényre támaszkodik. Ideális esetben a vállalati felsővezetés által kialakított olyan átfogó filozófiára épül, mely tényleges alkalmazása alapos ismereteket vár el a piaci szereplőkről, a jelenlegi és a potenciális vevőkről és versenytársakról, valamint a tevékenység produktuma és a működés költségeiről egyaránt (Illés, 1997). A felsővezetés szerepe nemcsak az alapvető ár meghatározási modell tekintetében lényeges, hanem a mindennapi gyakorlatba való bevezetés kapcsán is (Birher – Pucsek – Sándor – Sztanó, 1984).

A stratégiai árképzés kategóriájának rendkívül szoros kapcsolata van a stratégiai vezetői számvitel több területével is. Az árkalkulációk alapvetően igénylik a vállalkozási tevékenység költség struktúrájának ismeretét, a termék előállítás és a szolgáltatásnyújtás bekerülési értékének meghatározási módját, tartalmi lehetőségeit a produktum paramétereinek függvényében, a piaci jellemzők felmérését (Gyulaváry, 2011, Smith, 1995). Az árazási döntések kapcsán a vállalat vezetésének tisztában kell lennie a cég piaci pozíciójával, ez alapján értékelni, hogy a vállalat ármeghatározó vagy árkövető pozícióban van.

Az ármeghatározó vállalat termékei vagy az általa végzett szolgáltatás a vevői igények szerint alakított, egyedi jellemzőkkel bír, a vállalkozás jellemzően magas szintű megkülönböztetési stratégia szerint működik (Horgren – Datar – Rajan, 2012). Piaci pozícióját tekintve piacvezető. Az árazási döntések alapvetően a költséginformációk alapján, de mindenképpen a versenytársak reakcióinak és a vevők számára értéket jelentő tényezők

figyelembevételével születnek. Az árképzés során a hosszú távú működés feltételeit biztosító valamennyi költség fedezete a cél. Pontatlan költségszámítás eredményeként alultervezett vagy felültervezett költségtartalom születik, melyek alapján kialakított árak vagy nem fedezik a tevékenység hosszú távú költségeit, vagy túl magas ár kalkulációjával ellenkező hatást gyakorolnak a kereskedelmi tevékenységre az értékesített volumen révén. Ezen a ponton az árképzés ABC (Activity Based Costing) költségszámításhoz való viszonya hangsúlyossá válik. A termékek és szolgáltatások bekerülési értéke a lehetséges költséggyűjtés függvényében kerül meghatározásra (Fischer – Frank, 1985). A módszer *költség alapú*, vagy *költség plusz* árképzési metodikaként vált ismertté. Ennek tartalma a bevétellel fedezni kívánt erőforrás felhasználás minél pontosabb meghatározásán túl a fel nem osztható költségekre és a nyereségre is fedezetet nyújtó haszon. A költség alapú árképzés kalkulációja az egyedileg kialakított termékek, vagy a konkrét megrendelések tekintetében is részletes számviteli információkra építve végezhető el, de egy piacvezető vállalat számára az árképzés tipikusan, különböző volumenű megrendelések, különböző partnerek számára való értékesítéséhez szükséges árazási szisztémát igényel. Megvalósítása egyértelműen a tervezett, a piaci információk alapján potenciálisan tekinthető értékesítési volumen figyelembe vételével lehetséges. A menedzsment számára a reálisnak tekinthető értékesítési volumenszinteken tiszta képet kell kialakítani a lehetséges árak és az eredmény alakulásáról. Az értékesítési szintekhez tartozó fedezeti pont vizsgálata jó módszer a lehetséges volumenbecslések tekintetében a tervezett árak ellenőrzésére, illetve annak az árnak a kialakítására, amellyel a legvalószínűbb tervezett piaci kibocsátás elérhető. Ha a kialakított árak és a tervezett értékesítési volumen lehetőségek összhangja nem áll elő, a menedzsment a kereslet befolyásolásával, vagy „életképes” költségcsökkentéssel próbálkozhat (Hirsch, 2000).

Az általános, hosszú távú árképzési gondolkodás mellett figyelmet érdemelnek ármeghatározó vállalkozások rövid távú döntései, melyek jellemzően speciális megrendelések kapcsán merülnek fel. Ez esetben a rendelések teljesítéséhez közvetlenül kapcsolódó valamennyi erőforrásigény számításba veendő, azaz a pótlólagosan felmerülő költségek köre. Az egyszeri megrendelések a vállalkozás számára lehetővé teszik a szabad kapacitások kihasználását, a vállalati kapacitásbővítés kérdése jellemzően nem merül fel. A pótlólagosan felmerülő költségek közé a termékek, szolgáltatások változó költségei értendők. Így a speciális megrendelés költség alapja jellemzően alacsonyabb a vállalati árképzési rendszerben használt költség alapnál, tehát a költség plusz típusú kialakított ár vélhetően alacsonyabb a normál szerződéses feltételek mellett alkalmazott áránál. Az egyszeri alacsony árak veszélyeket hordoznak magukban a jövő gazdasági kapcsolataira, ezért speciális

megrendelések árazásánál figyelni kell az árak jövőbeni hatásaira a meglévő partnerek körében, illetve az új partner számára is világossá kell tenni, hogy a hosszú távú szerződések tekintetében milyen árpolitikát várhat. Különös figyelmet érdemel továbbá a kapacitás kihasználás mértéke, melynek átmeneti javítása megoldható esetleges, egyszeri megrendelésekkel, ugyanakkor hosszú távon az egyedi megrendelések helyett a kapacitások

leépítése kedvezőbb ár kialakítás

alapja lehet. Az **árkövető**

vállalkozások számára az ár alapvetően a piaci viszonyok, a kereslet és kínálat által

kialakított tényező. Tipikusan olyan sokszereplős piac működésénél jellemző, ahol a

vállalkozás termékeinek megkülönböztetése nem élvez előnyt az árazás vonatkozásában, vagyis a vállalkozás áralakító

hatása nem érvényesül vagy a piaci szereplők száma, vagy a piaci erőpozíciója miatt. Ezen

vállalkozások számára az ár olyan külső tényező, mely alapvetően befolyásolja

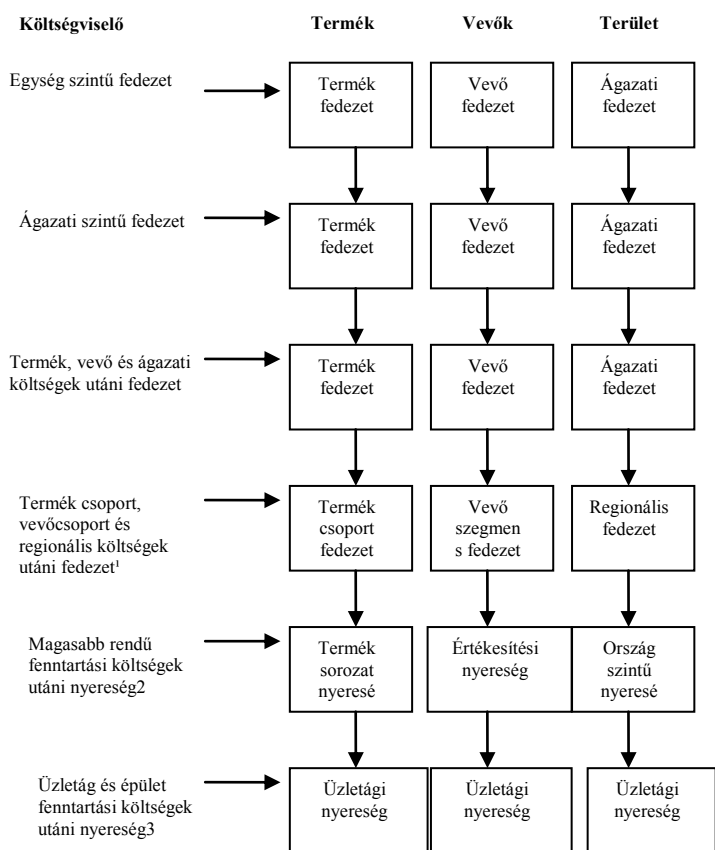
döntéseiket a termékstruktúra tekintetében (Lynch – Williamson, 1983).

Profitabilitásuk folyamatos elemzése mellett olyan termékszerkezet kialakításával működhetnek hosszú távon

biztonságban, amelyben valamennyi termék bevétele fedezni tudja a felmerült erőforrás felhasználásokat. Kaplan és Cooper (1991, Drury alapján) tevékenység alapú hierarchikus

profitabilitás elemzési modellje ezen vizsgálatokhoz jól használható. A 9. ábra szemlélteti azokat a hierarchia szinteket, melyek termelő vállalat esetén elkülöníthetők, így maga a

termék, termékcsoporthoz, vevőszegmenshez vagy regionális költségeket, amelyek nem rendelhetők egy termékhez, vevőhöz, ágazathoz. Tartalmazza a termék sorozat, az értékesítési irányok vagy az ország fenntartásának költségeit, amelyek nem rendelhetők a hierarchia alacsonyabb szintjéhez. Az üzlethez tartozó valamennyi költséget tartalmazza, amelyek nem rendelhetők a hierarchia alacsonyabb szintjéhez.



Megjegyzések:

¹ Tartalmazza azokat a fenntartott speciális termékcsoporthoz, vevőszegmenshez vagy regionális költségeket, amelyek nem rendelhetők egy termékhez, vevőhöz, ágazathoz.

² Tartalmazza a termék sorozat, az értékesítési irányok vagy az ország fenntartásának költségeit, amelyek nem rendelhetők a hierarchia alacsonyabb szintjéhez.

³ Az üzlethez tartozó valamennyi költséget tartalmazza, amelyek nem rendelhetők a hierarchia alacsonyabb szintjéhez.

9. ábra A hierarchikus profitabilitás illusztrációja

(Forrás: Drury, 2008. p. 255)

elemzése mellett olyan termékszerkezet kialakításával működhetnek hosszú távon biztonságban, amelyben valamennyi termék bevétele fedezni tudja a felmerült erőforrás felhasználásokat. Kaplan és Cooper (1991, Drury alapján) tevékenység alapú hierarchikus profitabilitás elemzési modellje ezen vizsgálatokhoz jól használható. A 9. ábra szemlélteti azokat a hierarchia szinteket, melyek termelő vállalat esetén elkülöníthetők, így maga a termék, termékcsoporthoz, vevőszegmenshez vagy regionális költségeket, amelyek nem rendelhetők egy termékhez, vevőhöz, ágazathoz. Tartalmazza a termék sorozat, az értékesítési irányok vagy az ország fenntartásának költségeit, amelyek nem rendelhetők a hierarchia alacsonyabb szintjéhez. Az üzlethez tartozó valamennyi költséget tartalmazza, amelyek nem rendelhetők a hierarchia alacsonyabb szintjéhez.

sorozatok szintjén, végül pedig az üzletági szinten gyűjtött költségek hatását az eredményre. Természetesen a hosszú távú működés feltétele a pozitív fedezet valamennyi hierarchia szinten, de bizonyos esetekben a termékek termelésének megszüntetése vagy folytatása kérdésében egyéb, nem számszerűsíthető előnyök is figyelembe veendőek. Sok esetben a teljes termékskála vagy a tevékenységet támogató szolgáltatások megtartása marketing szempontból fontos, így a nem nyereséges termékek kivonása nem feltétlenül az egyedüli lehetséges megoldás. Számításba kell venni a termékek helyettesítésének lehetőségét, hogy megtartva a termékválasztékot a profitabilitás javuljon, illetve a termékek újratervezését is, mely révén a termék funkciójának megtartásával az előállítás folyamatában lehet költségcsökkentést elérni.

Árkövető vállalkozások számára is adódhat olyan helyzet, amikor egyszeri, speciális megrendelés elfogadásáról kell dönteniük. Természetesen e tekintetben az alapfeltételek mérlegelése számukra is fontos. A szabad kapacitások léte az első számú feltétel, így a működés költségei a normál hosszú távú szerződések révén fedezettek, tehát a speciális megrendelés pótlólagos bevétele a pótlólagos költségek függvénye lehet. Ebben a helyzetben a rövid távú kapcsolat egyértelmű kell, hogy legyen, hosszú távon az ilyen feltételekkel kötött üzlet nem biztosít stabil jövedelmezőséget. A kapacitás kihasználás javításának ez nem járható útja, hosszabb távon a szerződéses feltételekkel vagy a kapacitások leépítésével lehet jövedelmezőbb döntéseket hozni. Különös figyelmet érdemel a speciális megrendelések elfogadásával beállt kapacitás korlát, mely esetén a rövid távon kialakított optimális termékmix lehetőséget ad az egyszeri ajánlatok elfogadására (Hirsch, 2000). Az optimális termelési szerkezet a korlátos kapacitás maximális nyereséget biztosító kihasználásával, azaz a kapacitás igény egységére jutó legmagasabb fedezet szerinti termék rangsor meghatározásával elérhető.

Összességében az árkövető vállalkozások számára a piaci árinformációkra épített költségstruktúra kialakítása tekinthető tipikus árazási módszernek, az ármeghatározó vállalkozások számára pedig a költségtartalom meghatározására alapozott értékesítési ár. Ez utóbbi legfontosabb kritikája a keresleti információk mellőzése. Maga a költségtartalom természetesen minden gazdasági tevékenység sajátosságainak függvényében közelíthető, ugyanakkor az erőforrás igények teljes körének ismerete elkerülhetetlen. A vállalkozás akár ármeghatározó, akár árkövető kategóriában értelmezhető, egyértelmű képet kell, hogy lásson a költségei alakulásáról. Annál is inkább, mivel a költségekre kalkulált haszon mértéke jellemzően a költségalap függvénye. Általánosságban minél szélesebb költségtartalom

rendelhető termékegységhez, annál szűkebb haszon mérték szükséges a működés fix költségei és az elvárt eredmény fedezetére.

A vállalkozások a működés feltételeik és a jövőbeni stratégiai nyereséglvárások ismeretében alakítják ki a haszonkulcs(ok) mértékét. Az általános árképzési mechanizmus működése egy átlagosan elfogadott haszonkulcs meghatározásával a mindennapi döntések tekintetében megfelelő alapot jelent. Sok esetben nemcsak a vállalat, hanem az adott szektor számára is egyértelmű, átlagos haszonkulcs kerül alkalmazásra. Természetesen adott vállalkozás árajánlatait egyéb tényezők is befolyásolják. A realizálható haszon nagyban függ például a termék iránti kereslettől, a piaci versenyhelyzettől, a vevőkapcsolatok jellegétől (Garrison – Noreen, 1997). A termékek iránti igény megnövekedése lehetőséget ad magasabb haszonkulcs érvényesítésére, ugyanakkor az erős piaci verseny ez ellen hat. A vevőkre vonatkozó jövedelmezőség vizsgálatok sokat segítenek a partnerrel kapcsolatban felmerülő tényleges kiszolgálási költségek számszerűsítésében, mely információ a haszonkulcs, illetve a kiszolgálás feltételei tekintetében egyaránt befolyásolja az alkupozíciót. Kaplan és Atkinson (1998) rendszerezi a vevőkkel kapcsolatos rejtett költség és rejtett nyereség tényezőket, amelyek alapvetően a rendelt termékek egyediségének, a rendelési folyamat gyakoriságának és a rendelési volumen nagyságának, a szállítási feltételek stabilitásának és sajátosságainak, a készletezési igények, a kiszolgálás utáni terméktámogatási szolgáltatások, valamint a fizetési jellemzők vizsgálatához kötődnek.

A haszonkulcs meghatározását befolyásolhatja a befektetők tőkemegtérülési igénye is. Sok esetben nem egyszerű egyértelműen meghatározni a befektetett tőke terméktámogató jellegét, a termékben való megtérülési elvárás többnyire önkényes, illetve az alapvető egyszerű allokációra építve az egyéb körülményeket (mint piaci kereslet, verseny, pozíció, stb.) figyelembe vevő módon rögzíthető. Összességében tehát az árban lévő haszontartalom meghatározása a tevékenységhez kötődő belső és külső információkat egyaránt igényli. Ezek figyelembe vételével alakítható ki a vállalkozás árképzési politikája. Az árképzési politika a vállalati stratégia függvénye, a vállalati tevékenység piaci körülményei és előrejelzései alapvetően befolyásolják. A tevékenység produktumának életciklus tervei, illetve az életciklusokhoz tartozó stratégiai lépések az árazási politika változásait idézik elő. A leginkább ismert lefőlöző és behatoló árképzési stratégiákon belül és azok mellett számtalan lehetőség és kényszer adódik az árképzés gyakorlatában. A belső információs rendszer megfelelő kalkulációs alapot, számszerűsített képet ad az eredménytényezők és volumen

lehetőségek tekintetében, de a menedzsment számára az árképzéssel kapcsolatos rövid és hosszú távú döntésekhez a gazdasági környezet elemzése ugyancsak hangsúlyos.

3.5. Az transzferár rendszer illeszkedése a vállalati szervezeti rendszerhez

A vállalat növekedésével jellemzően szükségessé válik a szervezet és a vállalaton belüli döntéshozás rendszerének változtatása. A decentralizáció térnyerésével a vállalati szervezet egységeinek - a divíziók, csoportok, leányvállalatok, részlegek - vezetői szintjére nagyobb felelősség hárul. A decentralizáció egyértelmű előnyeként értelmezhető, hogy az operatív döntések gyorsabban megszülethetnek a felső vezetői szint bevonása nélkül, és a helyi szintű vezetés kompetenciájából adódóan a minőségi jellemzők is javulhatnak. Ugyancsak előnyként értelmezhető a részlegek érdekeltiségének megváltozásával a „profit-tudatosság” ténye, melyre építve a teljesítménymérés kialakítható. A teljesítménymérés kapcsán a vezetés minden szintje releváns ismeretekkel kell, hogy rendelkezzen a mérési lehetőségek, eszközrendszerek és az eredmények értékelése vonatkozásában (Wimmer – Csesznák, 2012).

A decentralizáció ugyanakkor a vezetői szinteken a részleg és a vállalat egészének érdekérvényesítésével sajátos problémaforrást teremt, aminek feloldása jellemzően a decentralizált egységek autonómiájának szűkítésével lehetséges. Ennek kezelése a vállalati szervezeti rendszeren belül jellemzően problémás terület.

Összegezve tehát a vállalaton belüli integrációs stratégiák és az árképzés összefüggéseit megállapíthatjuk, hogy a vertikális integráció léte a vállalat vezetés olyan eszköze, mely révén a részlegek döntési jogosultsága korlátozott, a felelősségi területek jellemzően a végtermék realizációs folyamatában figyelhetőek meg. Valójában csak akkor működhetnek a divíziók önálló vállalkozási egységként döntési önállóság és felelősség szempontjából egyaránt független egységként, ha a vállalati tevékenység diverzifikáltsága ezt megengedi.

A legtöbb decentralizált szervezetben a részlegek tevékenysége egymásra épül, annak ellenére, hogy a szervezeti forma meghatározott önállóság létét feltételezi, illetve célozza meg. A transzferár rendszer mindenképpen a decentralizált szervezeti rendszerhez kötődő kategória, kialakítása jellemzően a működési folyamatok és a belső árak egyértelmű meghatározásával történik, amelyek motiválják, koordinálják és ellenőrzik az erőforrások elosztását a vállalati célok érdekében (Mailandt, 1975). Swieringa és

Waterhouse (1982) tanulmánya szerint a transzferár rendszerek meghatározásakor alapvető érdek a vállalati célokra épített, a viselkedési és cselekvési következetességet a teljesítménymérés rendszerén keresztül érvényesítő, a döntéshozás során a gazdasági racionalitást előtérbe helyező árrendszer kialakítása. Kutatásaikban a decentralizált szervezet egységeinek és a vállalati célok összhangjának fontosságát hangsúlyozzák, valamint a vállalati érdekeknek megfelelő döntéshozás védelmét és elősegítését a teljesítmény mérése és erre épített ösztönzők révén. Négy szervezeti modellt vázoltak fel és elemeztek a transzferárazás vonatkozásában, alapul véve a kategóriához legtipikusabban értelmezett feltételrendszert. A feltételrendszerek lényegében a decentralizált szervezeten belüli további sajátosságokat hangsúlyoznak, melyek a döntési és működési eljárásokban, a probléma megoldási mechanizmusokban, a bizonytalanság kezelésében keresendők. Az általuk tárgyalt szervezeti nézőpontok a következők:

1. Viselkedési modell (Cyert és March, 1963⁸)

A viselkedési modell kulcscategóriái a szervezeti célok, az elvárások és a választási lehetőségek. A szervezet e modell szerint a résztvevők koalíciójaként értelmezhető, akik eltérő igényekkel és célokkal, korlátozott képességekkel törekszenek egyidejűleg a problémák megoldására. A rendszer alapja a szerződésekkel való működés, amelyek kötelezettségeket kényszerítenek a szervezet egységeire, és amelyek alapján kialakulnak a szervezeti célok. A kialakított célok az egyéb szervezeti igényekre és elvárásokra tekintettel meghatározzák a teljesítmény elfogadható szintjét. Mindez a vállalatban belüli alkufolyamat eredménye, s mint olyan, a részlegek alkalmazkodását igényli. Az eltérő célok és az alkalmazkodás szükségessége konfliktusok kialakulásához vezet. A modell a konfliktusok látszólagos megoldásának koncepciója, a bizonytalanság elkerülése érdekében, a szervezet tanulmányozása révén vizsgálja a szervezeti célokra, elvárásokra és választásokra hatással lévő tényezőket.

A konfliktuskezelés részben megoldható relatíve stabil kényszerekkel (szabályokkal), de ez csak látszólagos megoldás (quazi-resolution). Valamennyi részleg a sajátos problémás területek kezelésére alkalmas eljárási utat választ, ami más részlegeknél nem alkalmazható. A megbízható teljesítmény vállalati szintű standard működési eljárásokat igényel (Standard Operating Procedures, SOP),

⁸ Swieringa és Waterhouse feldolgozásával R.M. Cyert – J.G. March: A Behavioral Theory of the Firm, 1963.

melyben az egyének és részlegek viselkedése koordinált. A SOP alkalmazhatóságának feltétele, hogy könnyen tanulható, egyértelműen elfogadott, stabil és a vállalati ösztönző rendszerre épülő legyen.

A viselkedési modell szerinti szervezet bizonytalanságkerülő, a környezetében lévő szereplőkkel szabályozott együttműködést folytat, tiszteli a terveket, az SOP-t, az iparági tradíciókat és a bizonytalanságot megszüntető szerződéseket. A változó környezetben a szervezet probléma megoldása először a probléma tüneteire, majd megoldási lehetőségekre (a célok, tapasztalatok és képzettségek közötti különbségre) fókuszál. A szervezet folyamatosan alkalmazkodó viselkedést mutat, alkalmazkodóan változik a tapasztalatok révén, változtatja a célokat, a hangsúlyos területeket és a megoldási eljárásokat (Allan, 1966).

A divíziók teljesítménye egyrészt a külső környezeti tényezők által, másrészt a transzferár rendszer által meghatározott, melyet a többi divízióval folytatott alku során alakítanak ki. A transzferár rendszer jellemzően effektív együttműködést jelent a környezettel és a többi divízióval, ez a környezeti változások hatásainak folyamatos adaptációját mutatja. A transzferár szabályok céljai jellemzően a költségcsökkentés, a decentralizáció, a jövőbeni piaci pozíció erősítése, stb. A modell szerint a részlegek vezetői a bizonytalanság kerülésére törekcszenek rövid távú döntésekkel, stabil belső környezettel, a környezeti változásokhoz való rugalmas alkalmazkodással (Demski – Swieringa, 1981, Argote – Greve, 2007).

Összességében a viselkedési modell szerint a belső alkufolyamat során kialakított céloknak meghatározó szerepe van a transzferár rendszerek kiépítésében. Komoly figyelmet fordítanak az érdekegyeztetési folyamat során kialakított transzferárok módosítását igénylő tényezőkre a különböző vezetői szintek együttműködése érdekében. A múlt bázisára építve a rendszer kialakítása és bevezetése során a már beváltak értékelhető mérési területek és siker kritériumok szabnak keretet a transzferár rendszer működésének.

2. Szeméttartó/ szemétláda modell (Cohen & March,1974⁹)

A modell nemcsak olyan struktúrának tekinti a szervezetet, ahol alkudozással lehet a konfliktusokat megoldani, hanem választási lehetőségek együttesének is. A modell négy fő irányra koncentráll: a problémákra, a megoldásokra, a résztvevőkre, és a

⁹ Swieringa és Waterhouse feldolgozásával M.D.Cohen – J.G.March: A Garbage Can Model of Organizational Change, Administrative Science Quarterly, 1972.

választási lehetőségekre, melyek együttes eredményének tekinti a döntéshozást. A választási lehetőségek kategóriája a problémák és megoldási variációk tárolója („szemétláda”).

A döntési szituációk lehetnek olyanok, amelyek ellenőrzést igényelnek, mivel egy probléma megoldás egy másikhoz kapcsolódik, lehetnek olyanok, amelyekre nincs megoldás és lehetnek egyszerűen megoldhatóak.

A modell legfontosabb jellemzője a problémák és választási lehetőségek részleges függetlenítése. Egy-egy döntés meghozatalánál a preferenciák különbözőek, a cselekvési eljárások nem egyértelműek és a résztvevők is változnak. A problémák, a megoldások és a résztvevők egyik döntési szituációból a másikba kerülnek. A döntési helyzetek alapján a megoldás és az azzal eltöltött idő függ az adott időpontban elérhető választási lehetőségek összekapcsolódásának bonyolultságától, a problémák összességétől, illetve a problémák megoldási lehetőségeitől és a döntéshozókkal szembeni igényektől.

A modell szerint a döntéshozás célja a probléma megoldása lényegében a választási lehetőségek függvényében. A modell szerint a problémák akkor is megoldottnak tekintendők, ha a szervezeti célok kétértelműek és konfliktusban állnak egymással, a rosszul értelmezett problémákkal, illetve a különféle véleményen lévő döntéshozókkal.

Összességében a „személtartó modell” kettéválasztja a célok és tettek kategóriáját. A cselekvési döntések nem az előzetes célok alapján, hanem a folyamatos probléma követés és megoldás keresés révén alakulnak három tényező, a döntési helyzet, a megoldási lehetőségek és a résztvevő egyének együttes hatásaként. Valamennyi tényező sajátosságai befolyásolják a döntést. Ennek megfelelően a transzferár rendszer sem az előzetesen meghatározott szabályok, hanem az adott helyzetben választható megoldási lehetőségek függvényében működik. Az egyének úgy érzik ebben a modellben, hogy tapasztalataiknak értelme van, a múlt bázisán hozott döntések jellemzőek. A transzferárak alakítása a belső folyamatok alapos ismeretére, a keletkező problémák, megoldási lehetőségek és döntési helyzetek részletes megismerésére és ezek függvényében való választásra épül. A vezetői számviteli rendszer e három tényező tekintetében szolgáltat információt.

3. Szervező modell (Weick, 1969, 1979¹⁰)

A modell kidolgozója a *szervezet* kategóriát helyettesíti a *szervezővel*, mivel az mozgást, időzítést, együttműködést, összekapcsolódást jelent. A szervezés olyan folyamatos eljárásként értelmezhető, amelyben egyértelmű információ keletkezik az egyének koordinált cselekvése által. A modell az információ keletkezését három eljárásrészre bontja. Az első szint az **beiktatási eljárások** szintje, mely azokat az információkat alakítja ki, amelyeket a rendszer befogad. A bizonytalanság szűrésének első szintje, a figyelemre érdemes információkat fogadja be. A következő szint a **kiválasztási eljárások** köre, melyek során a bizonytalanság egyértelmű kiszűrésre kerül a múlt alapján kialakított kritériumoknak megfelelően. A harmadik köre az információk szűrés folyamatának a modell szerint a **megtartási eljárások**, ahol az ellentmondó elemek szűrése után a jövő szempontjából hasznos információk halmaza marad.

A rendszer alapja a kölcsönhatás: az egyéni cselekvések válaszreakciókat váltanak ki, melyek visszahatnak az egyéni célokra, azok változására. Mivel az egyének és a csoportok másként értelmezik a cselekvési döntéseket, a cselekvés jellemzően az előző cselekvésekre épül, ezáltal alakul a működési környezet.

A modell nem az „egyszerűsítsd az életet”, hanem a „bonyolítsd az életet” jelige alapján működik. A szituációk szándékos komplikálása növeli a válaszlehetőségeket és különböző értelmezési lehetőségeket ad az adott döntési helyzetre vonatkozóan. E modell értelmezésében a transzferár rendszerben a részlegek közötti megállapodási lehetőség a múltbeli cselekvési folyamatok legitimitációját jeleníti, kialakítása a támogatott célok érdekében történik.

Összefoglalva a szervező modell fókuszában az információ szerzés folyamata áll. Az információk szűrése során a múltbeli tapasztalat megfelelő alapot képez a jövőbeli döntésekhez. Maga a transzferár rendszer a múltbeli eljárások legitimitációja, ahol sok esetben a döntések és eredmények közötti viszony nem előre rögzített rendszer alapján alakul, a változások és a bizonytalanságok elfogadottak.

¹⁰Swieringa és Waterhouse feldolgozásával K.E. Weick: The Social Psychology of Organizing, 1969., 2nd ed. 1979.

4. Piacok és hierarchiák modell (Williamson, 1975¹¹)

Williamson modellje szerint a piacok és hierarchiák alternatívát jelentenek a gazdasági egységek közötti együttműködés elérésére és azokra a körülményekre fókuszál, amelyek hatékonyabbá teszik a teljesítmény követését és az erőforrások elosztását.

A piac a modell szerint olyan szervezet, amelyben a kereskedelem szerződések alapján megy végbe, melyek szerint a jogok, a kötelezettségek, és az eredmények elosztása szabályozott. A szabályozottság előnye, hogy csökkenti a bizonytalanságot, hiszen a bizonytalanság növeli a kockázatot és a költségeket (Williamson, 1996). Az emberi és a környezeti tényezők vezethetnek piacvesztéshez. Az egyének tekintetében eleve kizárja a modellt, hogy valamennyi valószínű hatást előre láthatnának, amelyre a szerződésben fel lehetne készülni. Az alkalmazkodó döntési magatartással feladat specifikus információs igényük van, amellyel feladataik elláthatók.

Hierarchia értelmezése a költségek gazdaságossága érdekében az ellenértékre vonatkozó szerződések helyett a közös tulajdonra helyezi a hangsúlyt. A hierarchia a racionalitásra törekszik, a döntéshozás specializált jellegével, és a kommunikációs csatornákkal. A belső együttműködés megőrzésére törekszik olyan kontroll rendszer kialakításával, amellyel az egyének jutalmazását az egész rendszerre való hatásukban méri, a tranzakciók és részek helyett.

A környezeti bizonytalanságokra a modell válasza a bizonytalanságok megszüntetése, az alkalmazkodó szekvenciális döntéshozás és központosított együttműködés. Ennek érdekében univerzális teljesítmény standardok meghatározása jellemző.

*Összefoglalva a modell nem általános, vállalati szintű célrendszer alapján működik. A hierarchia gazdasági szempontok miatt alakul ki és komoly hangsúlyt kap a relatív gazdasági hatékonyság, ehhez kötődően a szakértelem és a képességek. A szervezeten belül egyértelmű működési folyamatok jellemzőek, beleértve az ösztönző rendszer, az információáramlás, a jogosultsági viszonyok és a szocializálódás területeit. A szervezeti értékrend fontos jellemzője az együttműködés, ami a közös érdekeltég, a folyamatok összehangolása, az eredmények elérése és értékelése terén **megbízható és igazságos eljárások kialakítását feltételezi. A kooperatív értékrend és a jutalmazás rendszerének működtetéséhez a vállalat vezetés központi szerepe egyértelműen szükséges (Williamson, 1976).***

¹¹ Swieringa és Waterhouse feldolgozásával O.E. Williamson: Markets and Hierarchies. Analysis and Antitrust Implications

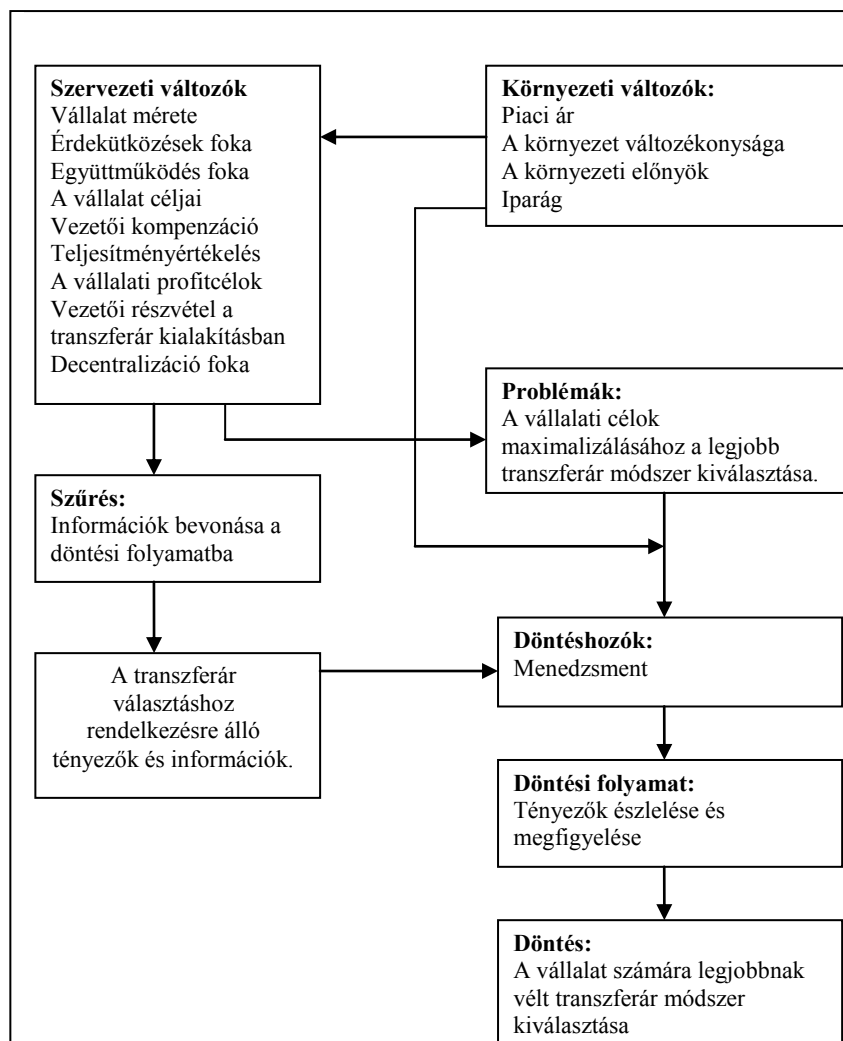
Az áttekintett modellek működési jellemzői természetesen befolyásolják a szervezeten belül kialakítható transzferárazási rendszert. A részlegek közötti együttműködés a szervezeti jellemzők függvényében eltérő a hagyományos nézőpont szerinti cél meghatározás és döntési folyamatok, valamint a működés körülmények és az outputok tekintetében. A célmeghatározás a transzferárak tekintetében hagyományosan jellemző paraméter, megalapozza a szervezeti egységek döntési lehetőségeit, befolyásolja az együttműködési folyamatokat a részlegek között, ezáltal a belső árak a tervezett cél érdekében fejtik ki hatásukat. Minden szervezeti típusban vannak olyan hangsúlyos elemek (célok folyamatok, vagy értékek), amelyek a transzferárazás rendszerének kialakításakor alapvetőek. A modellek sajátos alkalmazkodási és stabilitási képességekkel rendelkeznek, a stabilitás tekintetében maga az elszámoló árak rendszere alapvető stabilizátorként értelmezhető. Fontos meghatározója a vezetői szintek teljesítménymérésének, a vállalati koalíció megtartásának, valamint segíti a decentralizáció által kialakított jogosultsági rendszerek megtartását.

Swieringa és Waterhouse (1982) kutatási eredményei felhívták a figyelmet a transzferár rendszerekkel kapcsolatos külső környezeti és belső szervezeti tényezők, jellemzők hatásaira, melyek a biztosított információk, folyamatok és érdekek alapján meghatározzák magát az árképzési mechanizmust. A témával kapcsolatos kutatások közül Schweikart, valamint Birnberg és Shields munkássága alapján S. Borkowski (1990) az *10. ábrának* megfelelően összegezte a transzferár módszer választását befolyásoló tényezőket, és készítette el ennek bázisán a transzferár technikák alkalmazására vonatkozó munkáját. Összefoglalva Borkowski¹²(1990) folyamatábrázolását, jól látható, hogy a külső környezeti tényezők (mint például a köztes termék piaci ára, a vállalat gazdasági stabilitása, gazdasági előnyei, stb) hatással vannak a belső szervezeti jellemzők alakulására. A vállalat belső feltételrendszere jó alapot képez az ármeghatározáshoz szükséges információk előkészítése terén, de az elszámoló árak megválasztásakor a vállalati célok megvalósítása ugyancsak hangsúlyos.

¹² Susan C. Borkowski Schweikart (1985), Birnberg és Shields (1984) eredményeinek felhasználásával készítette folyamatábráját. Forrás: Environmental and Organizational Factors Affecting Transfer Pricing: A Survey, Journal of Management Accounting Research, Fall 1990, p. 83.

3.6. A transzferár rendszer bevezetése

A vállalati részlegek együttműködése tehát a vállalati stratégia függvényében értelmezhető. Az együttműködés felső vezetés általi szabályozása alapvetően hatással van transzferár politika kialakítására és a belső árak képzésére. A divíziók közötti konfliktusok kezelhetőek a teljesítmény értékelésére kiépített rendszer segítségével, amely motiváló és demotiváló egyaránt lehet. Ez attól függ, hogy a kialakított ösztönző rendszer milyen eredménykategóriákra és nem-pénzügyi mutatókra épül, továbbá, hogy a mérési területek megválasztása és az elvárt értékek tekintetében mennyire reális.



10. ábra: A transzferárak kiválasztásának modellje

(Forrás: Borkowski, 1990. p. 83)

A teljesítménymérés és értékelés természetesen a legfontosabb ösztönzők közé tartoznak, de valójában a mérési lehetőségek az integráció révén és annak erőssége alapján

meghatározottak. Az együttműködő részlegek közötti esetleges konfliktusok a divíziók egyéni teljesítményét jelentősen befolyásolják, ezáltal viszont hatással lehetnek más divíziók eredményeire, melyek révén az ott alkalmazott ösztönzők ellen hatnak. A belső konfliktusok csökkentése érdekében két terület kiemelt figyelmet érdemel. Az egyik a **tevékenységben**, a másik a **kibocsátásban** megfogható együttműködés kérdésköre. A tevékenység során az eladó részlegnél bekövetkezett hibák hatással lehetnek a vevő tevékenységére. Például a folyamatidők növekedése, esetleges leállások befolyásolják a vevő tevékenységének ütemezését, ezáltal a végtermék tervezett kibocsátásának és szállításának idejét. A tevékenység kibocsátási szakaszában a költség és ármeghatározása révén kétféle hatás jelentkezhet: egyrészt a versenyszerű együttműködésben a standard költség alapú árazás esetén az esetleges pozitív költségváltozásokat a vevő nem érzékeli; másrészt, amikor az egyik divíziónál bekövetkező nyereség vagy veszteség jellegű hatások a másik divízió eredményére is befolyást gyakorolnak.

Pfeffer és Salancik¹³ (1978, Eccles (1985. p.206) szerint a belső ügyletekben az együttműködést meghatározó tényezők:

- a belső ügyletekben a folyamatos működéshez biztosított erőforrás fontossága a vevő számára,
- az erőforrás elosztás elfogadottsága,
- az erőforrás helyettesíthetősége.

Ezek közül az első tényező az igazán meghatározó, de a másik kettő is konfliktusokhoz vezethet. A konfliktusok száma az együttműködés mértéke alapján jól behatárolható. A belső kereskedelemben értékesített termékkel kapcsolatban a legfontosabb tényezők:

- a termék jövedelmezősége és a profit center teljesítménye;
- a pénzügyi teljesítménymérők rendszerén kívül az eladó számára a termék belső értékesítésének aránya;
- az ebből realizált végtermék értékesítés aránya;
- vevője számára az ügyletben résztvevő termék aránya a végtermék költség struktúrájában;
- a termék aránya a teljes kibocsátásban.

¹³ Jeffrey Pfeffer – Gerald R. Salancik: The External Control of Organizations: A Resource Dependence Perspective, 1978. – Eccles, 1985. p. 206.

Minél nagyobb a belső értékesítés aránya az eladó forgalmában, illetve a vevő beszerzésében, annál inkább függnék egymás teljesítményétől. Ez a kapcsolat pénzügyi eredményeik függvényében lehet kritikus. Ugyanakkor a külső piaci körülmények is hatással vannak az együttműködésük értékelésére, hiszen magas külső kereslet mellett az áremelkedés miatt a külső vásárlók vonzóbb lehetőségeket kínálnak az eladónak, míg ha magas a kínálat a köztes termék piacán a külső szállítók olcsóbb árakkal jó lehetőséget kínálnának a vevőnek. Ezek a helyzetek a vertikális integrációban az egyik részleg számára előnyt, a másik számára hátrányt jelentenek, ezért többnyire a transzferárak változtatásával van lehetőség az együttműködés zavartalan fenntartására.

A vállalatvezetés számára a vertikális integrációban a vállalati stratégiához illeszkedő konfliktusmentes működés alapvető kívánalom, mégis, bizonyos konfliktushelyzetek előnyöket is jelenthetnek. Egyrészt azért, mert megoldásuk érdekében a divízió vezetés folyamatosan informálja a felső vezetést a piaci paraméterek alakulásáról. Így a vállalati menedzsment direkt hatások - a részlegvezetés jogosultságainak és felelősségének korlátozása - nélkül megfelelő információkhoz jut. Másrészt mert a részlegek együttműködésük során ellenőrzést gyakorolnak egymás felett, a transzferár politika alkalmazásával követni tudják egymás hatékonyságának alakulását, így a vállalatvezetés közvetlen ellenőrzés nélkül kap képet a működési folyamatokról.

A 3. fejezet célja az volt, hogy közelebb kerüljünk a transzferár fogalom vezetői eszközként való értelmezéséhez. Ennek érdekében az árképzés és transzferár meghatározás helyének a vállalati stratégiai vezetői számvitel rendszerében való behatárolása után egyrészt vezetés-szervezési, másrészt vezetői számviteli kutatások eredményeivel került behatárolásra a transzferár rendszer. Úgy gondolom, hogy tovább erősödött az a vélemény, miszerint az árképzés nem egzakt terület. A kutatási eredmények szervezeti modellezések és belső folyamatok teljesítmény mérése tekintetében egyaránt körülhatárolt, konkrét feltételrendszer keretei között képesek eredményeket meghatározni. Ugyanakkor az is egyértelművé vált, hogy a kérdéskör vizsgálata a fogalom funkciójának összetettsége miatt szükséges és fontos.

Összességében tehát a transzferár politika több szempontból is egy vállalatirányítási eszköz a menedzsment kezében. Alkalmazása akkor válik lehetővé, esetleg szükségessé, ha a vállalaton belül a szervezeti struktúra funkcionálisról multi-divizionálisra módosul, vagy ha a folyamatok átszervezése következtében az alsóbb vezetői szintek jogosultsága és/vagy felelőssége megváltozik, különös tekintettel a pénzügyi mérési lehetőségekben is realizálható

változásokra. A decentralizált belső gazdasági környezetben a transzferárak alkalmazása a részlegek közötti ügyletekben segíti a teljesítmény tervezését, előrejelzését. A divíziók jogosultsági és felelősségi köreinek megfelelően kialakított teljesítménymérés, értékelés és jutalmazás rendszerén keresztül követi és kezeli a felsővezetés az érdekütközések miatti belső konfliktusokat. Éppen ezért a vállalati stratégiának megfelelő transzferár rendszer lényegében uniformizálja a decentralizált egységek üzleti szemléletét annak érdekében, hogy a mindennapi döntési és cselekvési mechanizmusok a menedzsment minden szintjén az érdekek összehangolása révén működjenek, azaz a vállalati hosszú távú érdekek elérését célozzák.

4. A TRANSZFERÁRAK SZEREPE A MULTINACIONÁLIS VÁLLALATOK MŰKÖDÉSÉBEN

A huszadik század közepétől a globalizáció felerősödésével a decentralizált szervezet tágabb értelmezést kapott. Az önállóan működő divízió a globális, multinacionális és transznacionális vállalatok kialakulásával nemcsak döntési jogköre és felelőssége alapján elkülönült egység, hanem a gazdasági kapcsolatok országhatárokat átívelő jellegéből adódóan, már földrajzilag is elkülöníthető. A multinacionális vállalati gondolkodás és stratégia (Mészáros, 2010) a gazdasági verseny földrajzi határait szélesíti, és egyúttal a világszintű partnerkapcsolati rendszerek kialakulásával intenzívebbé teszi azt (Melin, 1992). Fülöp és Pelczné (2009. p. 3) a globális vállalati stratégia előnyeit a következőkben jelöli meg:

- „1. új fogyasztók szerzése meglévő terméke, szolgáltatások számára,
2. hozzáférés alacsony költségű termelési tényezőkhöz,
3. az új alapvető képességek kifejlesztése,
4. a meglévő képességek új módon történő hasznosítása.”

4.1. Nemzetközi transzferárazás

Az elmúlt kb. harminc évben a tudományos és technikai előrelépések, melyek következtében a közlekedés, az infrastruktúra, az adatátvitel és a kommunikáció ugrásszerű fejlődési folyamaton ment keresztül, lényegesen megkönnyítette a vállalkozások nemzetközi kapcsolatainak kialakítását, gazdasági tevékenységük kiszélesítését. A nemzetközi gazdasági kapcsolatok jelentősége, illetve az ezekkel együtt járó kockázatok növekedése a nemzetközi szervezeteket átfogó és általános jellegű iránymutatási, szabályozási környezet kialakítására ösztönzi. A gazdasági folyamatok átláthatóbb, standardizáltabb és ez által a kockázatok tekintetében is biztonságosabb együttműködési kereteinek kialakítása az alapvető cél (Bögel – Salamonné, 1999). E tekintetben a transzferárazás kategóriája, illetve az a gazdasági kapcsolatrendszer, amely a transzferárazás kategóriája alatt multinacionális vállalati vonatkozásban értendő, különös figyelmet kapott az elmúlt 20 évben. A multinacionális vállalat transzferár politikája, a vállalatvezetési eszköz kategórián túl, nemcsak a vállalati stratégiai célok és a leányvállalatok gazdasági tevékenységének összehangolását, a teljesítménymérés rendszerének kiépítésével a motivációs és ösztönző rendszer fenntartását szolgálja (Cools – Slagmulder, 2009), hanem a nemzetközi versenyben való pozíció erősítését

és a lehetőségek kihasználását, a gazdasági környezeti különbségekben rejlő előnyök érvényesítését, leginkább az adózási és devizakockázati lehetőségek tekintetében (Abdallah, 2004).

Abdallah (2004.p.27) a multinacionális vállalatok hatékony transzferár rendszerének kritériumait a következőkben foglalja össze:

A nemzetközi transzferár politika

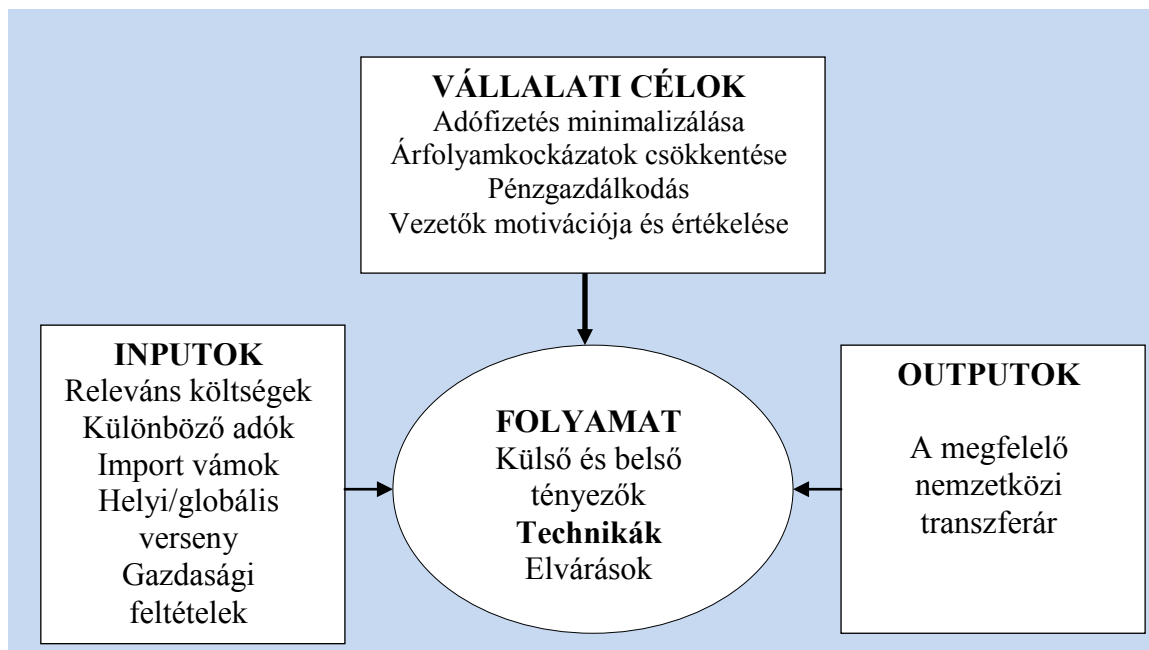
1. megfelelő eredménymérőket alakít ki a külföldi leányvállalatok teljesítményének értékelésére, amellyel a csoportszintű profithoz való hozzájárulásuk mérhető;
2. megfelelő információt szolgáltat a vállalatvezetésnek a gazdasági döntésekhez;
3. működtetése a multinacionális vállalat összteljesítményét növeli;
4. motiválja a leányvállalatok vezetőit hatékonyságuk és üzleti területük eredményének maximalizálására a vállalati céloknak megfelelően;
5. minimalizálja a multinacionális vállalat nemzetközi tranzakciós költségeit a vámok és adók, a deviza kockázatok, pénzügyi manipulációk miatti veszteségek, és a külföldi állami szabályozók tekintetében.

Összességében tehát a jól kialakított és működő transzferár rendszer a multinacionális vállalat számára a vállalati és a leányvállalati célok összehangolását segíti, célirányosabb teljesítménymérést, kisebb adó és vám kötelezettségeket, motiváltabb vezetőket, kisebb devizakockázatot és mindezek révén jobb versenypozíciót jelent a nemzetközi piacon (Theodosiou – Katsikeas, 2001). Abdallah (2004. p. 29) szerint a nemzetközi transzferár rendszer kialakításakor négy fontos jellemzőt kell figyelembe venni. Alapvetően a vállalati célokat, az árpolitika kialakításához szükséges információkat, a transzferár rendszer működési feltételeit, illetve a kialakított transzferár rendszert magát, ahogy ezt a *11. ábra* szemlélteti.

Inputok

Input tényezőként Abdallah (2004) szerint valamennyi olyan kategória vizsgálat alá kerül, amely a megfelelő transzferár kialakításához nélkülözhetetlenek. A leányvállalati eredmény alakulása miatt legfontosabbnak tekinthető a költség információ. Releváns költségek alatt érthetjük a belső ügyletekben szereplő termékek és szolgáltatások költségeinek, a nemzetközi ügylet tekintetében felmerülő egyéb költségeknek a körét. Relevánsnak tekinthető minden olyan jövőben várható költség a leányvállalatok közötti kereskedelemben, amelyek befolyásolják a köztes termék árának alakítását. A leányvállalatok

vezetőinek rendelkezniük kell az ügylethez tartozó költség információkkal, azok használatának képességével a döntéshozás során, továbbá ismerniük kell a releváns költségek eredményre gyakorolt hatását a leányvállalat és a vállalatcsoport egészére nézve.



11. ábra A nemzetközi transzferár rendszer részei összefüggése
(Forrás: Abdallah, 2004. p. 29)

A nemzetközi transzferárzás szempontjából kiemelten fontos kérdés a multinacionális vállalatok számára, hogy leányvállalataik különböző gazdasági feltételrendszer keretei között működnek. Az egyik legfontosabb gazdasági paraméter az **adózásban rejlő különbség**, hiszen az eltérő adókulcsok alkalmazása az árak alakítására jelentős hatással lehet. Mivel a vállalatcsoporton belüli ügyletek révén az egyik leányvállalat bevételt realizál, míg a másik az eredményt terhelő ráfordítással bír, az árak alakítása hatással lehet a leányvállalatok közötti nyereség megosztására, eltérő adózási feltételek mellett természetesen az előnyök kihasználásával. Hasonlóan hangsúlyos a különféle országok **vámrendszerében lévő különbség** is. A behozatali vámok tekintetében a transzferár rendszer segíthet az összvállalati eredmény maximalizálásában, hiszen alacsony transzferárak alkalmazásával a fogadó ország import vám tételeihez alacsonyabb alap kerülhet meghatározásra.

A vállalatok számára a nemzetközi ügyletek és a különböző devizanemek alkalmazása komoly függőséget jelent azok **árfolyamának alakulásától**. A devizák árfolyamára ható tényezők jellemzően olyan külső feltételrendszert jelentenek, melyekre a vállalatoknak nincs

ráhatásuk, eredményüket azonban egyértelműen befolyásolja. Multinacionális vállalatok számára a leányvállalatokkal folytatott kereskedelmi ügyletek és az ezekhez kialakított transzferár rendszer tervezhetővé teszi a devizamozgásokat, ezáltal felkészülési, vagy inkább védekezési lehetőségeket ad az **árfolyamkockázatok** tekintetében. Összehangolt pénzügyi rendszer kialakításával, a pénzmozgások és a devizaárfolyam kockázatok csökkentésére vállalati szinten kötött pénzügyi ügyletek, számszerűsíthető előnyt jelenthetnek a leányvállalati és a csoportszintű eredményben egyaránt (Stewart, 1977). A teljesítményértékelés kialakítása alapvető követelmény. Az értékelési szabályok központosításával, a vállalati szintű értékeléshez egy választott devizanem rögzítésével az elvárások és a teljesítmények értékelése egyértelmű lehet.

Az **árfolyamkockázatok** és az adófizetés minimalizálása mellett, sőt, a felmérések¹⁴ szerint azok előtt foglal helyet a motivációs listán az idegen országokba való **pénzkiáramlás** kérdésköre. Sok esetben a befogadó országok korlátozzák a kereskedelmi ügyletek lehetőségeit, hogy a profitként kiáramló pénzmozgásokat megakadályozzák. A transzferár rendszerek révén a pénzkiáramlások tervezhetővé válnak.

További fontos információ a transzferár rendszer kialakítása előtt a fogadó országban várható **infláció**, illetve annak tervezhetősége. Az infláció jövőbeni alakulása a gazdasági és politikai hatások révén komoly kockázat a befektetőnek, melyre a multinacionális vállalat felkészülése elővigyázatos stratégiával, illetve gyakorlatilag a transzferár rendszerrel, mint menedzsment eszközzel lehetséges, amely révén a komolyabb infláció esetén a befektetett tőke az országból kivonható.

A nemzetközi transzferár politika egy vállalkozás számára **új piaci lehetőségek kihasználását, piaci pozíciójának erősítését** eredményezheti. A vállalatvezetés az adott piac jellemzőinek megfelelően, valamint a termék/szolgáltatás életciklusának függvényében különféle árstratégiákkal – behatoló, lefőlöző, stb. - reagálhat.

Folyamatok

Abdallah (2004) úgy fogalmazza meg a transzferár rendszer kialakításának folyamatát, hogy „a nemzetközi transzferár rendszer működési folyamata tartalmazza azon tényezők halmazát, amelyek hatással vannak az olyan nemzetközi transzferár technika

¹⁴Seung K.H. – Miller S.W.: Constituents of the international transfer pricing decisions p 73. 1978-ban készült felmérésben 342 olyan amerikai vállalat vett részt, amelyik legalább egy leányvállalattal rendelkezett. A felmérés eredménye szerint a transzferár rendszer működésénél a legfontosabb tényező a profit kiáramlás korlátozása.

kiválasztására, amely alkalmas multinacionális vállalati célok eléréséhez”(Abdallah, 2004. p. 35).

Legfontosabb tényező, ahogy azt már a korábbiakban is láttuk, a decentralizáció mértékének vizsgálata. Nemzetközi viszonylatban is jelentős a vállalaton belüli folyamatok, a jogosultsági és felelősségi körök elemzése a transzferárak kialakítása tekintetében (Hansen – Crosser – Laufer, 1992). Ha a leányvállalatok tényleges piaci kapcsolatokkal is rendelkeznek, természetesen nagyobb fokú decentralizáció érvényesül, hiszen a piaci kapcsolatok miatt a döntéshozás gyorsasága, a szükséges információk rendelkezésre állása, valamint a döntés tekintetében a szakmai relevancia a leányvállalati vezetés szintjén megbízhatóbb. A decentralizáció mellett a részlegek együttműködési jellemzői is kritikus vizsgálati tényezőként értékelhetők. A földrajzi távolságok miatt a leányvállalati döntések más leányvállalatokra, vagy a csoportszintű eredményre gyakorolt hatása csak időbeni eltolódással érzékelhető egyértelműen. Az erőteljes együttműködésből adódóan a teljes önállóság, azaz a „tisztá” profit center kategória érvényesülése korlátozódik.

Mindezekhez társul a multinacionális vállalati rendszerben kialakított **menedzsment-kontroll** rendszer, mint vizsgálandó terület. A menedzsment kontroll rendszerek funkciója a nemzetközi vállalati tevékenységben kettős. Egyrészt irányítja a külföldi leányvállalatok vezetését a csoportszintű célok elérését célzó döntéshozásra, másrészt a leányvállalati teljesítménymérés révén számszerűsíti eredményeiket a vállalati célok függvényében (Tully, 2012). Ezért e rendszernek az egyéni (leányvállalati) és a csoportszintű érdekek összehangolása az alapvető feltétele. A transzferár rendszer e célok megvalósítását jól segíti. Különösen fontos a rövid távú érdekek érvényesítésének vizsgálata a hosszabb távú vállalati érdekek és célok tekintetében. A teljesítménymérés és értékelés vonatkozásában az **ösztönző rendszerek** is figyelmet érdemelnek (Kingsley – Zabihollah, 2008). Lényeges szempont a transzferár rendszer kialakításakor, hogy az önérdemek megfelelő alkalmazás kizárása egyértelmű legyen. A leányvállalati vezetés számára a rendszer ne adjon lehetőséget az árak révén a leányvállalati eredmény befolyásolására, mivel az jellemzően csak rövid távú hatás és egyúttal a többi leányvállalat, illetve a csoportszintű érdekek ellen hat. Összességében a nemzetközi transzferár rendszer kialakításakor figyelembe veendő belső tényezők: a decentralizáció mértéke, a leányvállalatok közötti együttműködés jellege, a nyereségközpont jelleg érvényesülése a leányvállalati működésben, a működő menedzsment-kontroll rendszer, valamint a vezetők teljesítményértékelése.

A belső tényezők mellett a külső, a különféle **gazdasági környezeti hatásoknak** is komoly jelentősége van. Ezek a faktorok leginkább a **piaci kondíciók**, a **gazdasági**

jellemzők, a valuta fel- és leértékelődésére ható tényezők. A kormányok különféle eszközzel is befolyásolhatják a multinacionális vállalatok tevékenységét, pl. kereskedelmi-, behozatali-, pénzáramlási korlátozások, a vámok és adók alakítása révén. Mindezek hatással lehetnek a multinacionális vállalat piaci pozíciójára, kereskedelmi ügyleteinek eredményére, illetve pénzügyi folyamataira. A külső tényezők figyelembe vétele ugyancsak elengedhetetlen a transzferár rendszer kialakításakor (Adams – Drtina, 2010).

A multinacionális vállalatok transzferár politikájával szembeni elvárások:

- nyújtson segítséget a leányvállalatok és a vezetők teljesítményének mérésére,
- segítse elő a vezetők vállalati célokhoz való hozzájárulásának mérését, ösztönözze a csoportszintű érdekek érvényesítését,
- szolgáltasson releváns információkat a működés fejlesztéséhez, folytatásához, vagy leépítéséhez,
- biztosítsa a leányvállalati teljesítmény tervezhetőségét,
- tegye lehetővé a csoportszintű adófizetés minimalizálását,
- járuljon hozzá a konfliktusok csökkentéséhez a vállalatcsoporton belül és segítse a multinacionális vállalat és a kormányok érdekeinek összehangolását.

Így Abdallah (2004) szerint, amikor egy multinacionális vállalat „jó” transzferárat akar választani, a következő kritériumokat kell hangsúlyosan átgondolnia:

- mennyiben segíti elő a transzferár rendszer a célok összehangolását és a következetes nyereség maximalizációt;
- mennyiben biztosít megfelelő mércét a teljesítményértékeléshez a külföldi leányvállalatoknak és vezetőiknek;
- mennyiben vezeti a top menedzsmentet döntéshozásuk során;
- mennyiben segíti a divízió vagy leányvállalati vezetés önálló döntéshozását.

Anthony és Govindarjan (2009) szerint a számos multinacionális vállalat transzferár rendszerében „különböznek azok az elszámoló árak, amelyeket a vezetés tisztán kontrolling célokra használ, és azok a jogilag megengedett elszámoló árak, amelyek az adó- és vámteher hatását minimalizálják.” (Anthony – Govindarjan, 2009. p.745). Az első esetben a vállalatok egymás közötti kereskedelemben piaci árakat használnak, a kimutatott nyereség a versenypiaci nyereségnek felel meg. Ebben a helyzetben a teljesítménycélok az árbevétel, a költségek bázisán kerülnek kialakításra. A belső (külföldi) elszámoló árak kialakításának irányelvei megegyeznek a piaci (belföldi) árképzési elvekkel, így az elszámoló árak rendszere

támogatja a menedzsmentkontroll – rendszert. A másik lehetőség, a jogilag megengedett árak rendszere, a vállalatközpont ellenőrzése alatt a vállalati összköltség minimalizálása, optimális devizapozíciók kialakítása, a cash flow maximalizálás célját szolgálja.

Összességében a multinacionális vállalatoknál a transzferár rendszer kialakítása egyértelműen segíti a vállalatvezetést. Egyértelműsíti a vállalatcsoporton belüli folyamatok illesztését a stratégiai célokhoz, a folyamatok összehangolását, a teljesítmény elvárásokat és a tényleges teljesítmények mérését és értékelését (Wong – Nassiripour – Mir – Healy, 2011). A teljesítménymérés jellemzően a hagyományos mérési lehetőségeken nyugszik. Elsősorban az eredmény különböző szintjei és komplex mutatószámok alkalmazhatóak. A rendszer működéséhez a belső kommunikáció, a csoportszintű szabályozás és ellenőrzés alapvetően hozzájárul.

4.2. A multinacionális vállalatok teljesítményének értékelése – kutatási eredmények

A vállalati célok és a decentralizált szervezeti egységek céljainak, – a multinacionális vállalatok térhódítása révén - a külföldi leányvállalatok céljainak összehangolása, a hatékony teljesítményértékelő és ösztönző rendszerek kialakítása, egyértelmű kihívás a vállalatcsoport vezetésének. Hopwood (1972) szerint a számviteli információk jelentősége vitathatatlan a teljesítmény értékelésekor, de a számviteli információs rendszerből nyerhető eredménytényezők alkalmazásakor is felmerül néhány probléma. Először is általánosan használható teljesítménymérési rendszerek kialakítására még nem került sor, hiszen maga a vállalkozási tevékenység jelentősen befolyásolja a mérés célját és lehetőségeit, ezért a számviteli információs rendszer nem feltétlenül felkészült valamennyi elemzési lehetőségre. Másodszor a szervezet egészének gazdaságossága többdimenziós kategória, a szervezeti és felelősségi tagozódásnak megfelelően. Harmadszor, a vezetői teljesítmények mérésénél a számviteli információk nem feltétlenül tükrözik a döntési folyamatok hatékonyságát, nem tartalmaznak valamennyi paramétert, melyek alapján a menedzsment teljesítménye értékelhető lenne. Végül pedig meg kell említeni, hogy a számviteli adatbázis nem jelzi a vezetés hatékonyságát a hosszabb távú, stratégiai célok vonatkozásában sem (Morsicato, 1979. p. 79).

A teljesítménymérés problematikája a XX. század elején, a decentralizáció kiterjedésével vált hangsúlyosabbá. A vállalati szervezeti rendszer fejlődése, a költség

központok mellett a nyereség központok és a befektetési központok kialakulása újabb mutatószámok bevezetésére ösztönözte a társaságokat. Előre lépést jelentett az is, hogy az 1903-ban több független vállalkozás egyesülésével alapított DuPont Companynál olyan mutatószámot fejlesztettek ki, amely a nyereséget, mint vállalati teljesítményt a befektetéshez képest vizsgálja. A ROI mutató a folyó forrásokkal csökkentett eszközértékre vetítette a nettó (adózás utáni) eredményt. A ROI alkalmazása forradalmi jelentőségű volt, hiszen a befektetési döntések megalapozásában és az utólagos ellenőrzésben egyaránt új lehetőségeket adott (Kaplan – Atkinson, 1998).

Az eredeti elképzelés szerint a nettó eredmény az értékcsökkenés figyelembevétele után, de a hosszú távú kamatfizetés hatása nélkül kalkulált érték, a nettó eszközérték pedig a folyó forrásokkal csökkentett, immateriális javak nélküli eszközérték (Solomons, 1985). A nettó eszközérték tekintetében a kontrollálható eszközök, azaz a hosszú távú finanszírozási forrásokkal működtetett eszközérték az elemzési cél, illetve ennek a jövedelmezőség szempontjából hatékony használata. Abdallah (2004) a ROI mutató előnyeit így rendszerezi:

- egyszerű átfogó mutató, amelyben minden, a vállalat pénzügyi helyzetére ható tényező hatása megjelenik
- megmutatja, hogy a vállalatvezető mennyire hatékonyan használja a vállalat eszközeit a profit eléréséhez.
- olyan közös nevező, amely lehetővé teszi a leányvállalatok közötti, a leányvállalatok és más vállalatok közötti, illetve a lehetséges befektetési lehetőségek közötti összehasonlítást.

Abdallah szerint a ROI hátrányai között említhető, hogy:

- túlságosan egyszerűsíti a döntéshozás értékelését azáltal, hogy három fontos elemet foglal egy mutatóba: tervezés - kontroll - döntéshozás.
- a számláló tekintetében a csoporton belüli értékesítések nehezítik a jövedelem értelmezését;
- a nevezőt tekintve az eszközérték meghatározása és alkalmazása a számításhoz nem egyszerű döntés, a csoporton belül standardizálás szükséges;
- a leányvállalatok alapvetően a külföldi jelenlét, mint vállalati stratégiai cél érdekében alakulnak, nem a profitmaximalizálás a jellemzően elsősorú cél, így a ROI használata félrevezető és nem kielégítő a teljesítményértékelés tekintetében;

- a környezeti kényszertényezők is befolyásolják a profit alakulását, mint a szociális, gazdasági, politikai, jogi és oktatáspolitikai jellemzők vagy a devizaárfolyamok alakulása.

A ROI kialakítását követően alkalmazásának lehetőségei, előnyei és hátrányai további előrelépést indukáltak a teljesítménymérés kérdéskörében. Az 1950-es években erre építve kezdték használni a maradvány jövedelem (RI = residual incom) mutatót, mely a divízió kockázatával korrigált tőkeköltség és a nettó befektetett tőke alapján a divízió lekötött tőkéjének díjához vezet. A tőkeköltség feletti eredmény a vállalat számára a hosszú távú beruházási döntések tekintetében komoly előrelépést jelentett. Nemcsak a szélesebb elemzési lehetőség miatt, hanem mert a jövedelmezőség vizsgálata és a gazdasági döntések hatásának vizsgálata az egyes üzleti tevékenységek kockázatának és eszközigényének figyelembevételével történik. A vezetői számvetési eredmények tekintetében meg kell említeni az 1990-es évek elején a gazdasági hozzáadott érték mutató megjelenését (EVA = Economic Value Added). A tőkepiaci árfolyamok (CAPM= Capital Asset Pricing Model) modellje alapján származtatott diszkontráta révén számított tőkeköltség az egyedi kockázati tényezők figyelembevételével realisabb eredményekhez vezet. Meg kell azonban jegyezni, hogy a ROI mutatót alkalmazhatósága és információs tartalma a vezetői hatékonyság és a profitabilitás mérése során, valamint a tervezési és ellenőrzési folyamatokban, napjainkban is az elemzések egyik legfontosabb eszköze (Subramanyam – Wild, 2009).

Az említett mérési lehetőségek a transzferárak vonatkozásában is komoly figyelmet kaptak. Számos számvetési kutatás készült a decentralizált szervezeti rendszer teljesítményértékelésének alkalmazásáról (Abdallah – Firoz – Ekeledo, 2005).

Mauriel és Anthony 1966-ban közzétett eredményei olyan társaságok teljesítményértékelését elemezte, melyek befektetési központként működő részlegekkel rendelkeztek. A teljesítménymérésüket 52,3%-uk a ROI mutatóra építette, de elég népszerűnek számított az RI (residual income) mutató is (41,5%). Az általuk készített interjúk alapján egyértelműen igazolták a menedzsmentkontroll-rendszerek alkalmazásának fontosságát, mely révén a pénzügyi kontroll, a tervezési folyamatok standardizálása és implementálása, valamint a nyereség- és befektetési központok kialakítása megvalósulhat (Mauriel, 1969).

Több mint tíz évvel később Morsicato és Radebaugh (1979) felmérésének célkeresztjében a multinacionális vállalatok teljesítménymérésének problémái álltak. A méréshez használt legfontosabb mutatók az árbevétel és a profit alakulásának vizsgálata volt a tervezetthez képest. Új problémaként hangsúlyt kapott az értékeléshez használt pénznem megválasztása. Amerikai vállalatok révén a dollárban, vagy a helyi devizában való értékelés a vizsgálatok hangsúlyos részévé vált (Seung – Miller, 1979). A ROI mutató szerepe háttérbe került az eredménnyel szemben, ami jelzi, hogy alapvetően a multinacionális vállalatok leányvállalatai nem befektetési központként, jellemzően bevétel, vagy nyereség központként működtek.

Yunker 1983-ban közzétett felmérésében összefüggést keresett a vállalati részlegek autonómiája, a teljesítményértékelés és a transzferár politika között. A kérdőíves megkérdezés segítségével bemutatta, hogy a transzferár rendszer alkalmazásának okai között szerepel:

- a méretgazdaságosság előnyeinek kihasználása,
- olcsó alapanyagok biztosítása a leányvállalatok révén,
- a versenypozíció stabilizálása,
- a befogadó országgal való kapcsolat megőrzése,
- az árfolyamveszteségek csökkentése,
- a vám fizetési kötelezettség csökkentése,
- az értékesítést terhelő adók csökkentése,
- a jövedelemkivonás korlátozásának elkerülése.

A felmérés eredménye alapján a transzferárak megválasztása összefügg a vállalati mérettel és a részlegek autonómiájával. Több országban leányvállalattal rendelkező vállalatok a transzferár rendszer kialakításakor az egyszerűségekre és az átláthatóságra törekzenek. A teljesítménycélok jellemzően profit jellegű mérőkre épülnek, ehhez a belső árak a piaci árinformációk szerint alakulnak. Azoknál a vállalatoknál, ahol a folyamatok irányítása a belső ügyletek száma és értéke alapján a vállalatvezetés által egyértelműen kezelhető, a piaci árak mellett az „eszköz”-ként használt, folyamat koordináló szerepet betöltő transzferárnak van létjogosultsága. A piaci árak alkalmazása önállóságot feltételez a leányvállalatok működésében, a vezetési célokat szolgáló transzferár ugyanakkor az autonómia korlátozását jelenti.

Yunker (1983) eredményeit igazolta Borowski (1990) az 1980-as évek végén készített felmérésének eredménye is. A vizsgálat a vállalat külső, környezeti tényezőinek, valamint belső, szervezeti jellemzőinek hatását vizsgálta a transzferár rendszer kialakítására. A válaszadók által igazolódott, hogy ha a belső ügyletekben szereplő termékek, szolgáltatások piaci ára ismert, a vállalatok piaci ár alapú elszámoló árakat alakítanak ki. A szervezeti jellemzők közül pedig a méret, a vezetők közötti konfliktusok, a vezetők szerepe az árazási döntésekben, valamint a decentralizáció foka szignifikáns kapcsolatban állt a transzferár módszer megválasztásával.

Bár az amerikai kutatók már az 1950-es évektől kezdődően foglalkoztak a transzferárazás problematikájával, a globalizáció révén a kérdéskör a világ minden pontján egyre nagyobb érdeklődést kapott (Duangploy – Gray, 1991). A kilencvenes évektől a japán vállalatok körében is előtérbe került a transzferárazási szokások és az ehhez kötődő teljesítményértékelés összefüggéseinek vizsgálata. Sato Y.O.¹⁵ felmérése mérőföldkőnek számított 1991-ben és lendületet adott más vezetői számviteli szakembereknek a témával kapcsolatos kutatásokra. Jingna – Seng - Wynn-Williams 2004-ben végzett kérdőíves kutatást Sato munkája alapján. A felmérés fő célja a nemzetközi transzferárazás és a teljesítményértékelés összefüggéseinek vizsgálata volt a japán vállalatok külföldi leányvállalatainál. A globális környezeti tényezők transzferárazásra gyakorolt hatását három fő kérdéskörben elemezték. A külföldi leányvállalatok teljesítményértékelése, a nemzetközi transzferárak, valamint a transzferárazás adózási vonatkozásai szerint strukturálták a kérdéseket. Sato eredményeivel való összehasonlítás érdekében az általa készített kérdőív kérdéseit használták a nemzetközi árpolitikák és a kalkulációs standardok tekintetében.

Az eredmények a külföldi leányvállalatok teljesítményértékelése vonatkozásában egyértelműen jelezték a gazdasági környezet megváltozását. A külföldi leányvállalatok alapítása és működtetése kérdéskörében az eredményekben visszatükröződött a két felmérés között eltelt idő alatt a globalizáció térnyerése. Tovább erősödött a világméretű gazdasági stratégia fontossága a vállalatok hosszú távú terveiben, illetve a tengerentúli

¹⁵ Sato J.Y. 245 termelő vállalatot kérdezett meg külföldi leányvállalatoknál alkalmazott teljesítményértékelés preferált mutatószámairól. 48%-os válaszadási arány mellett a költség plusz típusú transzferár képzés bizonyult a legnépszerűbbnek. (Jingna – Seng - Wynn-Williams, 2004)

piacok elérésének célja is fontosabbnak bizonyult a több mint 10 évvel korábbi eredményekhez képest. A nemzetközivé válás volt a folyamatok legfontosabb mozgatója.

A helyi menedzsment értékelésének fontossága nőtt az 1991. évi felméréshez képest, ami egyértelműen arra vezethető vissza, hogy csökkent a leányvállalatok vezetésében a japán vezetők aránya. Másrészt a globalizációs folyamatok során a multinacionális vállalatoknál az anyavállalati felügyelet koncentráltabbá válásának köszönhetően az éves tervek meghatározásában az anyavállalatok szerepe jelentősen erősödött, a külföldi leányvállalatoké pedig ezzel együtt csökkent.

A teljesítmény mérésére használt mutatók körében nem volt jelentős változás, a legfontosabbnak ítélt paraméter a profit, illetve annak összehasonlítása a tervezett értékekkel, továbbá a forgalmi adatok. A vállalatok használták a ROS és a ROI mutatókat, de nem tartották a legfontosabbaknak a teljesítmény értékelés során.

Összefoglalva a kutatás eredményeit elmondható, hogy a japán multinacionális vállalatok vezetési kultúrája teret enged a külföldi leányvállalatok vezetésében a helyi vezetőknek, elfogadva, hogy a helyi vezetők hatékonyabban tudják a vállalatot irányítani. Ennek viszont hatása van a teljesítményértékelés jelentőségére, mely jellemzően a nyereség és árbevétel alakulásra koncentráló pénzügyi mérőkre épül. A két felmérés által behatárolt időszakban, olyan népszerű mutatók, mint a 80-as és 90-es években Amerikában (a ROI, a RI, vagy az EVA), nem jellemzőek. A nemzetközi transzferár rendszer a vállalatvezetés által, a vállalati standardok alapján kialakított rendszer (Tang – Chan, 2005).

A transzferárzás kérdésköre tehát multinacionális vállalatok tekintetében is meghatározott szervezeti feltételekre, felelősségi rendszerekre épül, menedzsment eszköz funkciója még talán erősebb a nemzetközi szintér sajátos környezeti tényezői miatt (Dürr – Göx, 2011). A fejezet célja ennek bizonyítása volt a nemzetközi kutatási eredmények segítségével. Az anyavállalat – leányvállalat kapcsolat kialakulása és működési jellemzői a gazdasági fejlődéssel, a globalizációs folyamatokkal párhuzamosan változtak. Jól tükröződik ez a felmérési eredményekben a nemzetközivé válási célok révén, valamint a teljesítménymérés paramétereinek hangsúlyosságában. A felmérések jellemzően nagyvállalatokat céloztak meg, amelyek nyilvánvalóan komoly figyelmet szenteltek a menedzsment információs rendszer kialakításának.

Elméleti cél lehet hasonló felméréssel a hazai gazdasági szereplők között vizsgálatot indítani. Meg kell jegyezni, hogy a Magyarországon működő nagyvállalatok többsége külföldi tulajdonú, tehát a szempontrendszer kialakításánál figyelemmel kell lenni arra, hogy a válaszadók leányvállalatok. Mivel a témának nincs egyelőre ilyen jellegű múltja, illetve kevés eredmény jutott el ezidáig a transzferárazással a gazdasági szereplőkhöz, okkal feltételezhetünk néminemű bizalmatlanságot a válaszadás tekintetében.

5. A TRANSZFERÁRAK NEMZETKÖZI ÉS HAZAI SZABÁLYOZÁSA

A nemzetközi transzferár rendszerek kialakításának fontos célcsoportja a vállalatvezetés szempontjából értelmezhető előnyökön, illetve a nyereségallokáción túl a gazdasági környezet különbözőségében lévő lehetőségek kihasználása is. Az adók és vámok, a deviza árfolyamkockázatok, a pénzmozgások és a kereskedelmi megállapodások révén a vállalati szintű eredmény maximalizálása a multinacionális vállalatok természetes törekvése. Az ebben rejlő konfliktus a különféle nemzeti szabályozók és érdekek vonatkozásában nemzetközi szintű probléma, ami nemzetközi szintű kezelést igényel. A nemzetközi szabályozási környezet megteremtését az OECD konzultációs tevékenysége és a közös álláspontokra épülő irányelvek kialakítása, folyamatos fejlesztése biztosítja. Az első irányelv csomag 1979-ben látott napvilágot, de nemzetközi szerepe igazán hangsúlyosan csak az 1995-ben kiadott módosítás után érvényesült.

Az Amerikai Egyesült Államok területén működő vállalkozások gazdasági tevékenysége kapcsán egyrészt a földrész adta lehetőségek kihasználása, másrészt az európai piaci lehetőségek elérése miatt már jóval korábban felmerült a belső árazás adózási vonatkozása, így 1968-ban törvényi keretek közé rendelték a transzferár ügyletek legfontosabb paramétereit. Lényegében az amerikai szabályozás, így a szokásos piaci ár elv, mely a belső árak tekintetében mérvadó az adóalap meghatározásakor, jó alapot jelentett az OECD munkájához. Az iránymutatás napjainkban is folyamatos fejlődésen megy át a gazdasági élet sajátosságainak, a témához kötődő speciális kérdések felmerülésének és kezelésének révén. Az irányelvek beépítése a nemzeti szabályozási környezetbe egyre inkább jellemző a nemzetközi szintéren, ezáltal egyre inkább vezet a transzferárazás adóellenőrzésének elvi és módszertani fejlődéséhez, a transzferár rendszer adóelkerülést, adó minimalizációt lehetővé tevő alkalmazásához.

A szabályozási környezetet illetően az alapokat kutattam, azokra a fő állomásokra fókuszáltam, amelyekre a jelenlegi, nemzetközileg széles körben elfogadott elvek kialakulása visszavezethető. Mivel az amerikai jogalkotás úttörőként említhető a témában, fontosnak tartom a kezdetek áttekintését, illetve ez alapján az OECD munkásságának első jelentős eredményeinek bemutatását. A szabályozás a folyamatos egyeztetések, felmérések (Multi-Country Analysis of Existing Transfer Pricing Simplification Measures 10 June 2011, 6 June 2012) és konzultációk révén egyre rövidebb időközönként változik, jellemzően az adminisztrációs terhek és azok költségeinek csökkentése érdekében.

5.1. A transzferár szabályozás az Amerikai Egyesült Államokban

5.1.1. IRS 482 – a transzferár szabályozás bölcsője

Az Amerikai Egyesült Államok gazdasági kapcsolatainak folyamatos kiterjesztésére törekedett történelme során. Az ország területi jellemzői a vállalkozások számára országhatáron belüli gazdasági kapcsolatok tekintetében is komoly terjeszkedési stratégiai lehetőségeket adtak, a másik nagy kontinenstől, Európától való távolság pedig egyértelműen kihívásokat és főleg a globalizációs folyamatok felgyorsulásával, potenciális lehetőségeket jelentett. A vállalaton belüli tranzakciók léte és az ezzel kapcsolatos kérdések, kutatások az Egyesült Államokban már az 1950-es évektől megfigyelhető. Lényegében a jelenlegi nemzetközi szintű transzferár szabályozás első lépcsőfokai itt alakultak ki, mondhatnánk, hogy az amerikai törvényhozás a transzferár szabályozás bölcsője.

Az amerikai adóhivatal szerepét az Internal Revenue Service (IRS) tölti be, az adótörvényeket pedig az Internal Revenue Code foglalja össze. 1928-tól már szerepelt egy rövid fejezet a részesedési viszonyban működő vállalatok nyereségelosztására vonatkozóan, „ha két vagy több szervezet, kereskedelmi vállalat, vagy üzleti vállalkozás (akár részvénytársaság, akár nem, akár az Egyesült Államokban működik, akár nem, és akár kapcsolt, akár nem) direkt vagy indirekt tulajdonában, vagy ellenőrzése alatt áll egy tulajdonosnak, a pénzügyi vezető vagy az ő megbízottja elosztja, felosztja, vagy szétosztja a teljes bevételt, kiadást, kötelezettséget és támogatást ezek között a szervezetek, kereskedelmi vállalatok, vagy üzleti vállalkozások között, ha úgy határoz, hogy ez az elosztás, felosztás, vagy szétosztás szükséges az adóelkerülés megelőzése érdekében, vagy ezen szervezetek, kereskedelmi vállalatok, vagy üzleti vállalkozások jövedelmének tisztasága érdekében” (Cook, 1969). Ennek alapján a gazdaság szereplői biztosak lehettek abban, hogy a kapcsolt vállalkozások belső ügyleteiben alkalmazott árak, díjak, a vezetők költségeinek felosztása, a működési költségek allokációja nem jelentenek különösebb érdeklődést az adóhivatal részéről. Úgy tekintendő, mintha független felekkel kötött ügyletek lennének, azaz mintha szokásos piaci árak lennének (Holzman, 1968).

Az IRS először 1968-ban változtatott e nagyvonalú szabályozáson. A módosítás 23 oldalon tárgyalta a kapcsolt felekkel kötött ügyletek szabályozásával kapcsolatos változásokat. Nem terjedt ki valamennyi lehetséges ügyletre, elsősorban a kölcsönök és előlegek, a csoport tagjainak nyújtott szolgáltatások kérdésére, a tárgyi eszközök és az

immateriális javak értékesítésére vagy használatára, az ezekből származó bevételekre fókuszált (Benke-Edward, 1980). E területeken a jövedelem felosztás a pénzügyi vezető vagy az adóellenőr részéről megengedetté vált, ha a körülmények indokolták. Egyúttal sok vállalat számára azt jelentette, hogy az addigi gyakorlatukat át kellett szervezni, ennek révén a múltbeli adatok és módszerek megkérdőjeleződtek.

A szabályozás kitért az ügyletekben alkalmazott ár vizsgálatára, illetve a független felekkel kötött szerződések áraival való összemérésére. Három speciális árképzési módszert határozott meg, mint a szokásos piaci árelv (arms' length principle) alkalmazásának ellenőrzésére alkalmas módszereket. Az első az **összehasonlítható piaci árak módszere (comparable uncontrolled price method)**, amely a független felekkel kapcsolatos ügyletekben alkalmazott árak összehasonlítására épült. A belső ügyletekben alkalmazott árak olyan ügyletek árképzésével hasonlíthatóak össze, ahol legalább a vevő, vagy legalább az eladó, vagy egyikük sem tartozik az adott vállalatcsoporthoz.

A második a **viszonteladási árak (resale price method) módszere**, melyet a szabályozás abban az esetben ajánl, ha az összehasonlítható árak módszere nem alkalmazható. A viszonteladási árak használata során a csoporton belüli ügyletekben számított árrés és a független ügyletekben a hasonló termékek értékesítésekor alkalmazott árrés összehasonlítása volt a cél. A szabályozás néhány feltételhez kötötte a viszonteladási árak módszerének érvényesítését. Ilyen feltétel, hogy összehasonlítható árak nem találhatók, viszonteladási árak igen, a vevő fizikailag csak minimális értékkel növelte a termék értékét értékesítés előtt (mint például csomagolás, átpakolás, jelentéktelen összeszerelés).

A harmadik módszer¹⁶ pedig a **költség plusz (cost plus) módszer**, melynél a termék költségéhez független ügyletekben kalkulált haszonkulcs alapján történt az ár szokásos piaci voltának igazolása. Jellemzően olyan belső ügyleteknél alkalmazott árazási módszerként határozta meg a szabályozás, ahol a termelő vállalat értékesített terméket a vállalatcsoporton belül, a vevő további lényeges átalakítási munkálatokat végzett el, mint összeszerelés, gyártás, egyéb termékhez kötődő folyamatok, vagy egyéb lényeges hozzáadott értékkel növelte az értékét.

Mindhárom módszer különböző aspektusban vizsgálja az árazási mechanizmust, három különféle közelítést mutattak a független felekkel kapcsolatos ügyletekben alkalmazott árak felkutatásához. A szabályozás egy negyedik lehetőséget is megengedett, bármely olyan árazási módszert, mely egyértelműen alkalmasabb a szokásos piaci ár meghatározására. A

¹⁶ A módszer a szabályozás preferencia sorrendjében is a harmadik.

módszerek választásakor prioritást a független felekről rendelkezésre álló információk (árak, árresek, haszonkulcsok) teremtettek. A szabályozás szerint az árak eltérését a termékek minőségi különbségei, a szállítási határidők, az értékesítéshez kötődő immateriális javak, az értékesítési idő, a piaci részesedés és a piacok földrajzi különbségei igazolhatták. Ha egyáltalán nem lehetett összehasonlítható árat találni (azaz hasonló termék nem értékesíthető a versenytársak által, vagy az értékesítés az adózó által hasonló körülmények között nem mehetett végre független felekkel), akkor a viszonteladási ár módszer volt alkalmazandó.

Tipikus helyzetként értelmezte a szabályozás a viszonteladási árak alkalmazására a gyártó anyavállalat és a disztribútor feladatot ellátó leányvállalat kereskedelmi ügyleteit, a költség plusz árképzés alkalmazására azt az esetet, ha egy gyártó anyavállalat értékesített a leányvállalatának, amely további lényeges változtatást (pl. összeszerelés) végzett a köztes terméken továbbértékesítés előtt.

Az IRC 482 fejezete komoly előrelépést jelentett a transzferárak kezelése tekintetében, a vállalaton belüli nyereségelosztás adóminimalizálási céllal való megvalósítása ellen, mégis komoly kritikákat kapott. A szokásos piaci ár elve a vállalkozásokat önálló gazdasági egységként feltételezve várta el a vállalaton belüli nyereség megfelelő elosztását. Ez az elsőrendű cél a kritikusok szerint (Cook, 1969) a gazdasági racionalitás tekintetében megkérdőjelezhető, hiszen a vállalatcsoportok kialakulása nyilvánvalóan az együttműködésben rejlő szinergiák kiaknázására is épít. Ebből adódóan a leányvállalatok költségei csökkenhetnek és bevételeik növekedhetnek a belső ügyletek megvalósításával. A vállalatcsoport működése még a részlegek egymással való üzleti kapcsolatai nélkül is gazdasági előnyt jelent a jól működtetett menedzsment kontroll rendszerek révén, az együttes fellépés következtében elérhető erőpozíció révén, a csoportosított marketing költségek nagysága, a kockázatok diverzifikálása révén a vállalat minden egysége számára. Vállalatcsoportként a politikai és gazdasági környezetben egyaránt előnyökre tehet szert. Ezen tényezők miatt viszont a belső ügyletekben alkalmazott ár vélhetően mindenképpen eltér a szokásos piaci ár kategóriájától. A szabályozás változását kritizálók¹⁷ érvként hozták fel továbbá, hogy maga a multinacionális vállalatcsoport szinergiáiból adódóan az együttműködés alapvető célja a jobb profitlehetőségek kihasználása. Éppen ezért a belső ügyletek nem mérhetőek a független felekkel folytatott üzleti kapcsolatokhoz.

¹⁷ Multinational corporations and income allocation under section 482 of the internal revenue code p 1214.

A szabályozás előnyeként értékelték a kettős adóztatás elkerülésének lehetőségét a multinacionális vállalat leányvállalatainak önálló, független vállalkozásként értelmezése révén. Ugyanakkor a szokásos piaci árelv alkalmazása a transzferár rendszerben az üzleti alapú együttműködés ellen hatott, jelentős adminisztrációs terhet rótt a vállalatokra, nehézségeket okozott az együttműködésre épülő és a független üzleti tevékenységek tekintetében egyaránt. Az állami szabályozás nyomására feltételezhetővé vált, hogy a multinacionális vállalatok inkább a szokásos piaci árelvre épülő transzferár rendszert alakítják ki az adózási célok érvényesítése érdekében a belső kontroll és motivációs célokat szolgáló transzferárok helyett. A transzferár rendszer egyéb üzleti tényezőkre is hatással van, mint a vámok, árfolyamok, vállalkozásból kivont eredmény, csoporton belüli pénzáramlások, politikai és gazdasági instabilitás, a multinacionális vállalat pénzügyi helyzete és versenypozíciója. A szokásos piaci ár alkalmazása ezen tényezők tekintetében az optimalizálásra törekvést csökkentette. Nehézséget okozott továbbá speciális helyzetben, pénzügyileg rossz pozícióban lévő leányvállalatok „megmentése” érdekében az alacsonyabb áron való értékesítésnél, és egyszeri megrendelések teljesítésére kalkulált pótlólagos költség alapú árak alkalmazásakor.

A legnagyobb problémát mégis az adminisztratív kötelezettség jelentette a vállalkozások számára (Rooney – Suit, 1994). A szokásos árkategória megállapításához számos vállalkozás, számos eseményének ismerete vált szükségessé, ami hosszú időn át megőrzendő információ, melyet az állam, az adóhivatal évek múlva is ellenőrzés alá vonhat (Carruth – Crain, 1993). Ha az adózó értékesítési szerkezete alapján nem tudta a belső vevőköréből a szokásos árat igazolni, akkor a külső környezetéből kellett alátámasztani a hasonló termék, szolgáltatás értékesítése révén. Gyakran előfordult azonban, hogy hasonló tevékenységgel, hasonló szerkezettel rendelkező, hasonló üzleti feltételekkel működő vállalkozást nem volt egyszerű találni.

5.1.2. *A White Paper tanulmány*

1986-ban az adóreform törvény (TRA = Tax Reform Act) jelentős változást hozott a kapcsolt vállalkozások közötti ügyletekben az immateriális javak tekintetében. A szabályozás szerint a belső értékesítésekben az immateriális javak vonatkozásában kialakított ár arányban kell, hogy legyen az immateriális jószággal elérhető bevétellel. Az immateriális vagyoni elemeket két alapvető csoportba sorolta a törvény, egyrészt *termelési célú*, másrészt

marketing célú immateriális javakat különböztetett meg. Termelési célúak közé sorolta szabadalmakat és a műszaki know how-kat, amelyek a kutatási és fejlesztési tevékenységből, illetve a termelő tevékenységből erednek és értékük az iparág és a termékek függvényében lehet magas vagy minimális. Marketing célú immateriális javak kategóriájába kerültek a termék specifikus, valamint a vállalat specifikus immateriális vagyoni elemek, mint a védjegyek, vállalati hírnév, működési képesség, vállalati értékesítési hálózat. A 482 paragrafus alatt az immateriális vagyon a következő kategóriákban került nevesítésre:

- szabadalmak, találmányok, képletek (formulák), folyamatok, formatervek, sablonok, know-how
- szerzői jogok, irodalmi, zenei vagy művészeti alkotások
- védjegyek, márka nevek
- franchise, licenc, szerződések
- módszerek, programok, rendszerek, eljárások, kampányok, felmérések, tanulmányok, előrejelzések, vevői listák, műszaki adatok, stb.
- bármilyen hasonló elem, mely jelentős értéket képvisel.

Az IRS §482 alkalmazásához 1988. október 18-án a pénzügyminisztérium és az adóhivatal kiadta a „White Paper”¹⁸ című tanulmányt, mely igazságos és működtethető adminisztrációs rendszer megvalósítását célozta meg a 482 paragrafus alapján. Az immateriális javak tekintetében az arányos jövedelem elosztás elve ugyancsak hangsúlyosan megfogalmazásra került. A WP szerint „Az általános cél az arányos jövedelem elosztás elve tekintetében annak biztosítása, hogy minden fél annyi bevételt vagy nyereséget érjen el az immateriális javak értékesítésén, mintha független felek szokásos piaci ügylete lenne” (Aud-Valdes-Wright, 1989. p. 156). Az arányos jövedelem elosztás elvének alkalmazásához az immateriális javakból adódó jövedelem meghatározását a kapcsolt felek gazdasági hozzájárulása arányában értelmezte a szabályozás. A gazdasági hozzájárulás arányának megállapítása az ügyletben résztvevő felek gazdasági tevékenységének funkció analízissel történő elemzését jelentette. A funkcióanalízis a WP szerint egyrészt a felek tényleges tevékenységének elemzését, másrészt az üzleti kockázatok meghatározását, végül pedig az ügyletben résztvevő immateriális jószág meghatározását, illetve annak a kifejlesztésében a felek részvételének egyértelműsítését takarta. A funkció analízis a független felekkel való összehasonlítás értelmezését segítette. A tevékenység - a termékek gyártása, elosztása, kereskedelme, különféle szolgáltatások - végzése esetén a kapcsolt és független felek

¹⁸ továbbiakban WP

alapvető üzleti tevékenységének összemérésével megalapozza az összehasonlíthatóság lehetőségét. A működési feltételekben meglévő jelentős különbségek hatással lehetnek a tevékenység üzleti kockázatára. Ilyenek a piaci pozíció és kapcsolatrendszer kockázatai, a tevékenység finanszírozásában rejlő kockázatok, valamint az eszközigeny kapcsán felmerülő kockázatok, mint például a készletezés és követelés kezelés kockázatai. Ezeken túl az összehasonlíthatóság a tényleges ügyletekben szereplő immateriális javak besorolás szerinti jellegével (marketing vagy termelési funkciót ellátó), jelenbeli és jövőbeni lehetőségeinek, sikereinek és kockázatainak elemzésével felerősíthető. Lényegében az összehasonlító elemzést az ügyletben szereplő termék piacának gazdasági elemzéseként lehetett értelmezni. Ha a funkcióanalízis és az iparági elemzés teljes körű, átfogó képet fest az adott piac jellemzőiről, akkor egyértelműbbé válik az árazási módszer meghatározásának lehetősége a szokásos piaci árak kérdéskörében.

A White Paper négy új eljárást (Aud-Valdes-Wright, 1989. p. 161) vezetett be azon immateriális javak szokásos piaci ára meghatározásának alapelvei közé, melyek lényeges termelési tényezőnek számítanak: az egzakt összehasonlíthatóság, a nem-egzakt összehasonlíthatóság, szokásos megtérülési ráta, valamint a szokásos megtérülési ráta szerinti nyereség megosztás módszereket. Teljes összehasonlíthatóságról csak azonos immateriális javak esetén, azonos külső és belső környezeti feltételek mellett lehet szó, azaz a jószág piaci jellemzői (részesezés, méret, versenypozíció, stb) egyértelműen összehasonlíthatóak. További elvárás volt, hogy hasonló külső körülmények (piac mérete, verseny erőssége) és alapvetően megegyező szerződéses feltételek állapíthatóak meg a kompenzáció és a kapcsolódó szolgáltatások terén. Ezek alapján jellemzően nem a magas profitot jelentő, egyedi immateriális javak kerültek a teljes összehasonlíthatóság feltételrendszere alá.

A nem-teljes összehasonlíthatóság módszerének használata nem élvez prioritást a többi módszerhez képest, ha a teljes összehasonlíthatóság nem értelmezhető. Alkalmazása hasonló, de nem azonos immateriális vagyoni elemek esetén jellemző, ha a belső és külső feltételek - lehetőség szerint - közel állnak egymáshoz. Ennek alátámasztását a funkcionális elemzés jelentősen segíti.

A szokásos megtérülés módszere (Basic Arm's Length Rate of Return (BALRM)) akkor alkalmazható leginkább, ha az ügyletben résztvevő felek nem rendelkeznek jelentős immateriális javakkal, az eszközök és a tevékenység egyéb jellemzőinek szokásos megtérülési rátája alapján határozható meg a jövedelem megosztása. Ugyanakkor az eszközalapú megtérülés kalkulációja nem érvényesíti a helyi megtakarításokat. A külföldi leányvállalatoknál elérhető alacsonyabb költségstruktúra a WP alapján nem vehető

figyelembe, mint például az alacsonyabb bérköltségek a jövedelem kalkulációban nem érvényesíthetők. Ezek alapján a funkcionális elemzés, mint a transzferár meghatározás első lépése azért jelentős, mert az ügyletben résztvevők besorolása termelő és/vagy értékesítő egységként egyértelmű. A WP szerint az immateriális javak értékesítésén keletkezett eredmény megosztása a kifejlesztett immateriális javak belső értékesítésének szokásos eredményén kívül alapvetően olyan független vállalkozások nyereség alakulására épül, amelyek hasonló immateriális javakat használnak, azonos tevékenységet végeznek és hasonló gazdasági kockázatot viselnek. Így a nyereség felosztás menete alapvetően a funkcionális elemzéssel kezdődik, mely során az adott vállalkozáshoz hasonló jellemzőkkel bíró független fél fellelhető és a pénzügyi információk alapján az elemzés elvégezhető. Az összehasonlíthatóság tekintetében a tevékenységek tényleges összemérése helyett az iparági átlagos mutatók alapján való nyereség megosztás jó alapot biztosít.

A BALRM azonos funkciókkal működő, összefüggő kockázatokkal és önállóan kifejlesztett immateriális javakkal rendelkező vállalkozások esetében a keletkezett plusz nyereség megosztását a nem immateriális javakkal elért eredmény meghatározása után fennmaradó hasznot az immateriális javak értékének arányában osztja meg. A legjelentősebb probléma azonban az immateriális javak értékének meghatározása. Ez az ügyletben résztvevő fél számára gazdasági ütközési lehetőség.

Összességében a WP négy esetet különböztet meg, melyeknél a teljes összehasonlíthatóság nem állapítható meg, s bár nem határoz meg egyértelmű prioritást a módszerek tekintetében, mégis ajánlásokat tesz azok közül való választás tekintetében. Így:

- 1) normál immateriális javak tekintetében, ha az ügyletben résztvevők jelentős immateriális vagyonnal rendelkeznek, a nem-teljes összehasonlíthatóság módszere ajánlott;
- 2) az egyedi immateriális javak esetén és azoknál a licenc szerződéseknél, amelyek a működési tevékenységen jól mérhetőek, a BALRM ajánlott;
- 3) normál immateriális javakkal esetén, ha az immateriális vagyon aránya nem jelentős és nem domináns licencek mellett, a nem-teljes összehasonlítás vagy a BALRM ajánlott;
- 4) az egyedi immateriális javak esetén és ha a résztvevők jelentős immateriális vagyonnal rendelkeznek, a nyereségmegosztás módszere alkalmazható.

A BALRM módszer alkalmazhatósága azonos súllyal szerepelt a módszerek között, mint a viszonteladási, vagy a költség plusz árazási módszerek, lehetőséget adva a transzferárok képzésére és ellenőrzésére egyaránt. A kritikái között szerepelt viszont, hogy az

azonos megtérülésű vállalkozások kockázatai nem feltétlenül azonosak, hogy az alapvető immateriális javak jellemzően alulértékeltek, ami a mutató értékét torzítja, hogy a megtérülési ráta (ROA) hosszú távú jelenségek vizsgálatában használatos, míg a transzferár kategória rövid távú fogalom, továbbá hogy a ROA mutató jellemzően vállalati, nem üzletági szinten meghatározott mutató (Simpson, 1989).

Az 1988. október 18-án életbe lépett IRS White Paper szabályozás célja tehát alapvetően a vállalkozáson belüli ügyletek árképzési szabályainak egyértelműsítése volt, valamint az állam hozzáállásának tisztázása a 482. paragrafusban rögzített jövedelem értelmezése tekintetében. A WP a transzferárzást az USA-ban a szokásos piaci sztenderdre építette, a független felekkel kötött ügyletek árazását tekintette alapul a belső ügyletek eredményének elemzésekor. Gyakorlatilag ez volt az első kísérlet, amellyel a kormány kifejezte, hogy az adózók tevékenysége nem értékelhető jóhiszeműen, ezért az állami bevételek tekintetében érzékelt visszaélések csökkentése szükséges. Ennek alapján a legfontosabb pontok ebben a szabályozásban, hogy

- előírta a vállalkozásoknak, hogy az adott adóévre dokumentációt készítsenek és az adóellenőrzések során a revizorok rendelkezésére bocsássák. Bár alapvetően nem írt elő a dokumentációra tartalmilag kötött rendszert, csupán adójogszabályok szerinti (IRS) dokumentációt várt el.
- a költség plusz módszer mellett a jövedelem elosztás tekintetében az eszközarányos jövedelem alapján való kalkulációval bővítette az egyszerűbb működési szerkezetű vállalkozások jövedelem meghatározását.
- az időszakonkénti kiigazítás koncepciójával bővítette a transzferár meghatározás kérdéskörét, miszerint az adózók rendszeresen felül kell, vizsgálják a transzferár politikájukat és változtatniuk kell, ha nem felel meg a szokásos piaci sztenderdnek.
- a szabályozás az IRS érdekeivel megegyező összehasonlítás érdekében olyan elvárásokat tartalmazott, melyek korrekt összehasonlítást vártak el az adózóktól.
- a WP a választható módszerek prioritása tekintetében is hozott némi változást. A szokásos ár igazolására a teljes összehasonlíthatóságra épülő, összehasonlítható piaci árak módszerének adott prioritást. Az egyéb módszereket már nem rangsorolta.
- bevezette a BALRM módszert, melynek alkalmazása az eszköz arányos jövedelem meghatározása miatt nehézkesnek bizonyult.

A WP pozitív és negatív visszhangot egyaránt kiváltott az adózók körében. A kritikák leginkább a szokásos piaci sztenderdet támadták, elsősorban a szokásosság fogalmának nehézkes értelmezése miatt. A kapcsolt felek közötti ügyletek jellege, sajátosságai, a vállalkozások tevékenységének összetettsége révén komoly akadályokba ütközik a szokásosság bizonyítása. Másik kritikus terület az új módszer, a BALRM alkalmazásának realitása. A kritikusok szerint az üzleti tevékenység alapvető elemzési módszereivel - például a nettó jelenérték (NPV) meghatározásával - a transzferár politika ellenőrizhető lett volna. Így az előre vetíthető cash flow-k alapján olyan diszkontráta megválasztásával, amelyben tükröződik a pénz időértéke és a kockázatviselés költsége egyaránt, és a nettó jelenérték közelítőleg nulla. Egy független vállalkozás negatív nettó jelenértéket nem fogadna el, a nullától lényegesen nagyobb NPV azt jelenti, hogy a leányvállalat a szokásosnál jóval magasabb jövedelemhez jut (Frisch, 1989).

A White Paper gyakorlatilag már az első OECD irányelv csomag alapján építkezett, amelynek kialakításában az amerikai tapasztalatoknak komoly szerepe volt.

5.2. OECD szerepe a nemzetközi szabályozási környezet megteremtésében

A transzferárazás problémájának nemzetközi szintű szabályozásában alapvető szerepe volt az OECD-nek (Organization of Economic Co-operation and Development), a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezetnek. Jogelődje, az OEEC (Organization for European Economic Cooperation), az Európai Gazdasági Együttműködési Szervezet, 1947-ben alakult 17 állam összefogásával (<http://www.oecd.org/about/history>) azzal a céllal, hogy az Egyesült Államok által finanszírozott Marshall-terv alapján a II. világháború utáni Európa helyreállítását segítse. A szervezet céljai között szerepelt a tagországok és nemzeti termelési programjaik közötti együttműködés elősegítése, az európai kereskedelem fejlesztése a vámok és egyéb korlátok csökkentésével, szabad kereskedelmi övezet lehetőségének felmérése, pénzügyi együttműködések, a munkaerő liberalizáció feltételrendszerének javítása. Az 50-es évek végére a szervezet elérte célját, a tagországok azonban felismerték, hogy az együttműködésük révén a társadalmi és gazdasági folyamatok fejlesztése mindannyiuk számára előnyös. 1960-ban (december 14.) az Egyesült Államok és Kanada csatlakozásával aláírták az OECD megalakítására vonatkozó egyezményt, mely szervezet tényleges alakulási időpontja az egyezmény hatályba lépésével, 1961. szeptember 30-ra tehető. Az OECD globális szervezet, jelenleg 34 tagállam együttműködése révén törekszenek a tagországokban

a legmagasabb fenntartható gazdasági növekedés, a foglalkoztatás és életszínvonal növekedés elérésére, a tagországok gazdasági stabilitásához és a nem tag országok gazdasági fejlődéséhez való hozzájárulásra, a világkereskedelem növekedéséhez, diszkriminációmentes kereskedelmi feltételek kialakítására. Ezen célok megvalósítása érdekében egyértelműsíthető, hogy a szervezet által vizsgált és megcélzott területek körébe tartozik a multinacionális vállalatok kereskedelmi ügyleteinek, illetve ezek adózási vonatkozásainak kérdésköre egyaránt. Az OECD munkája a tagországok és a nem-tag országok gazdasági jellemzőinek folyamatos megfigyelésére (monitoringjára) épül, mely révén a gazdasági tendenciák rövid és középtávú előrejelzése képet fest a célok elérésének alakulásáról. A szervezet titkársága által gyűjtött és elemzett adatok révén a különféle szakmai bizottságok megtárgyalják és döntésre előkészítik az egyes területekkel kapcsolatos irányelveket, melyek alapján az OECD döntéshozó (a tagországok képviselőiből álló) szervezete (Council) véglegesíti az ajánlásokat. Ezen ajánlásokat a tagországok törvényi szabályozási rendszerükbe implementálják. (www.oecd.eu) Összességében a szervezet „nemzetközi szakpolitikai műhellyé vált”, amely egyrészt fórumot biztosít a tagországok számára, illetve szakértői és bizottságai alapvető értékeket határoznak meg nemcsak a piacgazdaság és a demokratikus kormányzás működésének hatékonyabbá tétele, hanem olyan folyamatok és jelenségek terén is, amelyek az igazságos és nyílt társadalmat aláásó tevékenységnek számítanak, mint a korrupció, a terrorizmus, vagy az adócsalás.

5.2.1. Az OECD Transzferárzás és Multinacionális vállalatok című jelentése

Az OECD Pénzügyi Tanácsa (Committee of Fiscal Affairs) 1979 januárjában fogadta el a Transzferárzás és Multinacionális Vállalatok (Transfer Pricing and Multinational Enterprises) című jelentést, melyben a szervezet a multinacionális vállalkozások és a nemzeti adóhivatali érdekek alapján összefoglalta azokat a legfontosabb elveket, amelyek a transzferár politikák tekintetében alapvetőek. Ebben az alfejezetben a legfontosabb kategóriákat áttekintve, talán kicsit részletesnek tűnően foglalom össze a jelentés szerkezetét és fő iránymutatásait. Két okból is fontosnak ítélem e részletes elemzést. Egyrészt azért, mert a szabályozási rendszer fejlődésében ez az első nevesített transzferár meghatározási iránymutatás a multinacionális vállalatok számára, s bár lassan, vagy inkább lépésről lépésre alakult a jelenleg érvényben lévő guideline, a fejlődési folyamat bemutatathatósága érdekében az alapok felvázolását szükségesnek tartom. Másrészt pedig azért, mert Magyarország OECD –hez való csatlakozása 1996-ban történt, tehát a magyar jogrendbe már csak az 1995. évi

irányelvek alapján került a szokásos piaci ár elv és a dokumentálási kötelezettség, az 1979. évi irányelvek alkalmazási szinten nem ismertek.

A jelentés a transzferárak létét természetes jelenségnek értékeli. A globalizációs folyamatok tekintetében egyértelmű, hogy a vállalatcsoportokhoz tartozó vállalatok egymás között jelentős kereskedelmi ügyleteket bonyolítanak le, melyekben az árképzés nem feltétlenül a piaci erőviszonyok és szabályok, hanem a csoportszintű érdekek alapján alakul. A szervezet egyértelműsíti, hogy a megfigyelések és adatgyűjtések révén a csoporton belüli ügyletek árképzése jellemzően olyan elvekre épül, melyek egymástól gazdaságilag független felek között azonos piaci feltételrendszer mellett nem jönne létre. Ezzel vezeti be a szokásos piaci ár elve (arms' length principle) kategóriát, mely egyébként az 1977-ben megjelent OECD Modellegyezmény, a jövedelmek kettős adóztatásának elkerüléséről szóló egyezmény 9. cikkelyében került értelmezésre. Alapvetően a jelentés célja olyan általános gyakorlat kialakítása a transzferárak képzésének tekintetében, amely az egyes nemzeti adózási szempontokat képviseli. Természetesen a szokásos piaci ár kategóriájának meghatározása a különféle piaci és gazdasági környezeti körülmények között nem mindig egyszerű, ezért az OECD olyan általános érvényű elvrendszer kialakítására törekszik, mely révén a körülmények különbözősége esetén is megoldható a szokásos árak megállapítása. A jelentés bevezetésében hangsúlyozták, hogy nemcsak az anya- és leányvállalatok érintettek a szokásos piaci ár elv tekintetében, hanem azok a vállalkozások is, amelyek úgymond közös ellenőrzés alá tartoznak.

A jelentés a problémás területek összefoglalásával kezdődik, mint a szokásos piaci ár elv meghatározása, néhány általános megfontolás értelmezése, valamint az OECD által korábban közzétett, a témához kötődő legfontosabb publikációk. A Modellegyezményben a szokásos piaci ár elv kategóriáján kívül a társult vállalkozások fogalma is meghatározásra került, illetve az OECD adózási iránymutatásában a külföldi tulajdonossal rendelkező vállalatok alkalmazkodása a működési területen életben lévő adózási szabályokhoz. Az OECD a gazdasági tevékenység tisztasága és nyitottsága érdekében az információk közzétételéről szóló iránymutatásában egyértelműen rögzítette, azon információk körét, amelyet a vállalkozások tevékenységükkel kapcsolatosan közre kell adjanak. Ezek az információk jól jellemzik a vállalkozás működését. Ilyenek a vállalkozás szerkezete, földrajzi elhelyezkedése (csoportszinten), ennek megfelelő részletezésben a tevékenység árbevételének és működési eredményének, a befektetéseknek, a tevékenység forrás szerkezetének, a működésbe bevont tőke struktúrájának, a munkavállalói létszám adatoknak bemutatása,

valamint a transzferárazás kérdésköréhez szorosan kötődő szokásos piaci ár meghatározására használt módszereknek, illetve a releváns számviteli információknak az ismertetése.

A jelentés kiemelten kezelte a szokásos piaci ár értelmezését. Már az ügylettípusok felvezetése előtt rögzítette, hogy ennek az elvnek megfelelően melyek a lehetséges ár meghatározási módszerek. Három alapsoport került megfogalmazásra, az összehasonlítható független árak módszere (comparable uncontrolled price), a költség plusz és viszonteladási árképzés módszere (cost plus or resale price). Elfogadhatónak tartott olyan egyéb módszereket is, melyek a körülmények sajátosságaiból adódóan az említett kalkulációk keverékéből, vagy egyéb indokolt számítás segítségével határozzák meg az elfogadható árat.

A jelentés kiemelte, de nem tartotta elfogadhatónak a „globális formula”-t. A globális formula a vállalatcsoport szintjén megvalósuló nyereségallokáció a gazdasági körülmények hangsúlyos figyelembe vétele nélkül. A szokásos piaci árak jelentősége viszont abban áll, hogy a belső ügyletekben alkalmazott árak révén kialakult nyereség és ugyanezen ügyletekből szokásos piaci ár alapján elvárható nyereség összemérése után, a vállalkozások az adókalkulációjukban a szükséges kiigazításokat megtegyék. A jelentés nem ajánlott mentesítési lehetőségeket, mivel az kockázatosnak tűnt, hiszen jellemzően a mentesítési szabályok az adott gazdaság jellemzői alapján értelmezhetőek, különféle gazdasági körülmények tekintetében általános feltételek meghatározása a mentesítések területén, az adóelkerülés lehetőségét építi a rendszerbe.

Az első fejezet olyan különleges eseteket is megfogalmazott, amelyek a vállalatcsoporton belüli ügyletek árazásakor, illetve a szokásos piaci ár meghatározásakor tipikusan előfordulnak. Ezek az esetek a következők:

- *funkcionális elemzés* – a transzferár vizsgálat előtt a multinacionális vállalatcsoport egységeinek funkciója, a csoport szerkezetén belüli elhelyezkedése és kapcsolatrendszere szükséges információ. Nemcsak azért, mert a csoporton belüli funkcióstruktúra alapvető iránymutatást ad az árképzés vonatkozásában, hanem azért is, hogy a kapacitás eloszlásokra fény derüljön.
- *előnyérvényesítés* – a csoporton belüli ügyletek jellemzően jól kezelhetőek és összehasonlíthatóak független ügyletekkel, ha az ügylet tárgya normál kereskedelmi jellegű (pl. termék-, szolgáltatásértékesítés), de a multinacionális vállalatok sok esetben stratégiájuk részének tekintik a különféle technológia transzfereket, sajátos belső szolgáltatást, illetve immateriális javak értékesítését.
- *csomag ajánlat* – a multinacionális vállalatok belső ügyleteiben különösen problémás szituáció alakulhat ki, ha az ügylet tárgya nem egy, hanem többféle tartalmú, összetett

ügyletként értelmezhető. Ha a termék és szolgáltatásértékesítés összekötve jelenik meg know-how, vagy más immateriális jószág értékesítésével, esetleg pénzügyi (hitel) tranzakcióval, a szokásos piaci ár megítélését nehezíti. A jelentés hangsúlyozza, hogy az adóhivatal számára az esetleges konfliktusok elkerülése érdekében a szokásos ár bizonyítása a csomag ajánlat elemeinek különválasztásával ajánlott.

- *beszámítások* – a belső ügyletekben az egymásnak beszámítással történő teljesítések (barterek), illetve annak lehetősége nem vitatható, hiszen független vállalkozások között is előfordul. Ugyanakkor az adóhivatal számára az ügyletek szokásos piaci árának összemérése révén lehet elfogadható a csoporton belül kialakított érték.
- *tényleges teljesítések és pénzügyi elszámolások* – a jelentés alapvetően az alapügylet árképzésére vonatkozóan rögzíti a szokásos piaci ár meghatározásának fontosságát, illetve az ebből adódó adózási kiigazítások szükségességét, de bizonyos esetekben az adott tranzakcióhoz kötődően egyéb (pl pénzügyi, hitelezési) ügyletek vizsgálata is szükséges lehet.
- *csoporton belüli megállapodások* – csoporton belüli vállalkozások között létrejövő szerződések sok esetben gazdasági, pénzügyi vagy jogi körülmények miatt olyan tartalmi jelleggel bírnak, melyek független felekkel nem köttetnének. Ezzel együtt a multinacionális vállalati stratégia függvényében változtatásuk, felfüggesztésük, megszüntetésük és kiterjesztésük is lényegesen egyszerűbb. Ebben a helyzetben az adóhatóság számára a megállapodás mögöttes tartalmának megállapítása, illetve az ahhoz rendelhető szokásos piaci ár meghatározása szükséges.
- *szükséges dokumentáció és bizonyítás* – a multinacionális vállalatok számára nem túl nagy adminisztrációs terhet kiróva a jelentés elvárhatónak tartja, hogy valamennyi szükséges jogi dokumentumot és egyéb releváns információt a szokásos piaci ár igazolásához a vállalkozások az adóhatóság rendelkezésére bocsássanak.
- *multinacionális vállalatok árazására ható külső körülmények* – lehetnek olyan ügyletek a csoporton belüli ügyletek között, melyek árképzésére külső körülmények hatással vannak, mint a különféle kormányzati árkorlátozások, vagy ártámogatások, esetleg a devizasabályok. Ezek figyelembevétele szükségszerű a szokásos ár megállapításakor, jellemzően az ügyletben résztvevő mindkét fél számára a hatás realizálódik, bár ellenkező irányban.
- *tartós veszteségek* – ha egy vállalatcsoporthoz tartozó vállalkozás tartósan veszteségesen működik, akkor az adóhatóság oldaláról az adóalap korrekció

megítéléséhez elvárható a vállalat és a csoport egyértelmű magyarázata, hogy a veszteséges működés politikai vagy szociális korlátok miatt keletkezett-e.

- *transzferárzás adózási és vám célok tekintetében* – természetesen a szokásos piaci áron való értékesítés a csoporton belüli ügyletek tekintetében az adóhatóság és a vámhatóság számára egyaránt fontos. Azonban a vámhatóság ellenőrzése jellemzően az ügylet bekövetkezésekor, míg az adóhatósági ellenőrzés utólagosan jön létre. A hatóságok együttműködése csökkenti majd az általuk elfogadott árak/értékek közötti különbségeket.
- *OECD iránymutatás a multinacionális vállalatoknak* – A multinacionális vállalatok határokon átnyúló ügyleteihez a hatóságok nyilvánvalóan szeretnének támpontot kapni az általuk elfogadható adóalap meghatározásához. E tekintetben az OECD irányelvek egyértelműen ajánlhatók.

Az 1979-ben megjelent jelentés a szokásos piaci ár tekintetében az árazási módszerek és alapkategóriák felvázolása után részletes összefoglalást ad a vállalatcsoporton belüli tipikus ügyletek értékeléséhez, kezeléséhez. A fő fejezetek az ügylettípusok szerint tagolódnak. A II. fejezet a termékértékesítés, a III. fejezet az immateriális javak tipikus eseteinek értékesítése, a IV. fejezet a csoporton belüli szolgáltatások kérdéskörének, az V. pedig a vállalaton belüli hitelezés részleteit foglalja össze.

A határokon átnyúló ügyletek a nemzetközi vállalatcsoportok egységei között alapvetően a termékkereskedelem révén alakultak ki és fejlődtek folyamatosan a XX. század második felében. Egy amerikai cikk szerint 1974-ben az USA import ügyleteinek 40 %-a, export ügyleteinek 50 %-a csoporton belüli ügyletként értelmezhető. A fejlett európai országokban is megfigyelhető ez a tendencia. A cikk szerint, az Egyesült Királyság exportjának 1970-ben 26 %-a, 1973-ban már 30 %-a, Svédország exportjának 1975-ben 29%-a csoporton belüli értékesítés volt.¹⁹ A számok bizonyítják a transzferárzás szabályozásának létjogosultságát. A jelentés egyértelműsítette a termékek értékesítéshez használatos szokásos piaci ár meghatározását. Áttekintette mindazokat a jelenségeket az árazással kapcsolatosan, amelyek - előfordulhatnak ugyan független vállalkozások ügyleteiben is, de - a csoporton belüli kereskedelem során külön figyelmet érdemelnek. Ilyen például a fizetési feltételek, a fizetési gyakorlat során előforduló késedelmes teljesítések, a veszteséggel való termékértékesítések, a túlságosan alacsony árakkal való piacra jutás jelensége, valamint az esetleges állami korlátozások kapcsán felmerülő szokásos ár és haszon vizsgálatának

¹⁹ Transnational Corporation sin World Development: a re-examination, United Nations, 1978. 25. oldal

jelentősége. Az árazási módszerek tekintetében nem jelölt ki sorrendet a már ismertetett módszerek között, de a termékkereskedelem árazásának szokásos piaci jellegét hangsúlyozva az összehasonlítás feltételrendszerét részletesen tárgyalta. A gazdasági körülmények összemérhetőségét az érintett piac jellemzői alapján értékelte, mint például gazdasági és szociális rendszer, földrajzi adottságok, vásárlói szokások, az infláció alakulása, a devizasabályozás, az adórendszer, a verseny koncentrációja, stb. A termékek összehasonlíthatósága is sok esetben speciális jellegű a termék sajátosságai, funkciói, márkaneve, egyszerűsége, vagy összetettsége miatt, vagy az ügylethez tartozó egyéb jellemzők miatt. Konkrétan a termékek értékesítési jellemzői is befolyásolják az összehasonlíthatóságot, mint az értékesített volumen, a termék szezonális jellege, a szállítási sajátosságok, a csomagolás, marketing igény, garancia feltételek, valamint szállítási és fizetési feltételek, határidők.

Az immateriális javak tekintetében a II. fejezet koncentráltan foglalkozott a szabadalmak, know-how és márkanevek kérdéskörével, mivel ezek problémásak az adóhatósági ellenőrzések szempontjából. Az immateriális javak átadása kategória alatt nem az értékesítés, hanem csak a „használat” kategóriáját vizsgálta a jelentés, mivel jellemzően nehéz megállapítani, hogy a szabadalmak, márkanevek értékesítésre kerültek, vagy csupán elérhetővé vált a használatuk más vállalkozás számára is a csoporton belül. A legtöbb iparágban a vállalatok számára elengedhetetlen a kutatás–fejlesztési tevékenység. A multinacionális vállalatok koncentráltan végzik ezt a feladatot egy, vagy két részleg/leányvállalat tevékenységi körében, ugyanakkor nincs egyértelmű módszer az értékelés tekintetében. Az árazás módszerének meghatározása érdekében egyértelműsíteni kell magát a tartalmat. A szabadalom tekintetében ez egyszerűbb, egy találmány jogi védettsége, a know how tekintetében a Modellegyezmény 12.cikke adott részletes megfogalmazást (p 49). Összességében két fő módszert különböztetett meg a multinacionális vállalatok tevékenységében az immateriális javak csoporton belüli előállítására és használatára terén:

- A) A fejlesztő vállalat költségei a csoporton belüli, az általa kifejlesztett szabadalom és/vagy know how használója által fizetett bevételekkel megtérülnek. E tekintetben a licence szerződés egyértelműen kell, hogy tartalmazza az immateriális jószág természetét, értékelésének alapját. A szerződés tekintetében a szokásos piaci ár, azaz a független felekkel kapcsolatos ár meghatározása érdekében a körülmények figyelembe vétele elengedhetetlen, mint az adott piacon elvárható nyereség és kondíciók, az időtényezők, a földrajzi és gazdasági

korlátozások, az egyedi jellemzők, az újszerűség, a kapcsolódó szolgáltatások (technikai segítség, szakmai felkészültség). Azonos körülmények értelmezése alapozza meg a szokásos ár kategóriáját. Ha azok nem értelmezhetőek, akkor más módszerek használatosak, mint a nyereség összehasonlítás módszere, vagy a költségmegosztás módszere.

- B) A kutatás-fejlesztés költségeinek szétosztása révén térülnek meg a fejlesztő költségei. Az ilyen megállapodások jelenthetnek egyértelmű és fair költség megosztást a csoport vállalatai között a kutatás-fejlesztés költségei tekintetében, illetve a K+F program finanszírozására vonatkozó egyezséget. Ezek a megállapodások a gyorsabb megtérülés érdekében előnyösek a szabadalmat, K+F tevékenységet végző vállalkozásnak, bár a költség meghatározás tartalmi és allokációs módszer tekintetében is egyedi, illetve a finanszírozási alapok kialakítása alapvetően a tervezett igények alapján lehetséges. A költségtartalom alatt a jelentés a közvetlen költségeken túl bizonyos közvetett költségek beszámítását is jelezte, természetesen az adott ország adó és számviteli szabályainak figyelembe vételével, melyek jellemzően eltéréseket mutatnak. A költség nagyságát tekintve a K+F tevékenységhez hozzárendelhető nettó költséget tartotta elfogadhatónak, amely a felmerült költségek licence szerződések bevételeivel, illetve a tevékenység eszközeinek értékesítéséből származó bevétellel csökkentett érték. A költségallokációra konkrét formulát nem adott a jelentés (bár említi a realizált előnyök, vagy az árbevétel arányos allokációt), a vállalkozások szabadságát meghagyta azzal a feltétellel, hogy a megosztás az országok adóhatóságai által vizsgált és elfogadható kell, legyen.

A védjegy a jelentés értelmében olyan törvény által védett egyedi név, jelkép vagy kép, amely csak a tulajdonos engedélyével használható a releváns termék vagy szolgáltatás megjelölésére. Megkülönböztető jelölésként használatos, jellemzően a kereskedelmi folyamatban van igazán jelentősége, határozatlan időtartamra vonatkozóan. A védjegy jogi védettségének kialakítása nem olyan költséges, mint a tényleges értékének a megteremtése. A kategória a következő funkciókat kell, hogy takarja:

- rámutat a védjegyjogosultság alá tartozó termék eredetére, vagy a szolgáltatás jellegére,
- a fogyasztó számára garanciát jelent a termék vagy szolgáltatás minőségére vonatkozóan,

- marketing értéket képvisel, piacmegtartó erőt jelent, a hatékony működés egyik eszköze egy adott termék és/vagy szolgáltatás tekintetében.

A védjeggyel kapcsolatos ügyletek tartalmilag a védjegy értékesítését, vagy valamely más vállalkozás számára a védjegy használatát takarhatják. A védjegy használatát engedélyező szerződések egyik csoportjában az engedélyező által gyártott termékek értékesítése során jogosult használni az engedély megvásárlója a védjegyet, illetve a másik csoportjában az engedélyező olyan termékek, szolgáltatás jelölésére adhat lehetőséget, amelyet az engedély megvásárlója maga állít elő. A védjegy - különösképpen az új védjegy – értékének a meghatározása sok kérdést vethet fel, mégis, a szokásos piaci árának meghatározásakor leginkább az összehasonlító független árak módszerének a használatát ajánlotta a piaci és vállalkozási feltételek alapos összemérése mellett.

A jelentés negyedik fejezete a csoporton belüli szolgáltatások tekintetében adott iránymutatást. A multinacionális vállalkozások működésében jellemző a csoporton belüli adminisztratív, műszaki, kereskedelmi szolgáltatások széles köre, melyek egyúttal segítik a vállalati stratégia kiépítését és kontrollját. A fejezet egyértelműen azokkal a szolgáltatásokkal foglalkozott, amelyek egy integrált multinacionális vállalat működéséhez szükségesek, de független felek között nem jellemzőek. Ezek között megkülönböztette azokat, melyeket az anyavállalat nyújt a leányvállalatoknak „tulajdonos”-ként, azokat amelyeket egyértelműen egy vagy több leányvállalat részére nyújtottak, illetve azokat, amelyeket bizonyos mértékig az anyavállalat, bizonyos mértékig a csoport, illetve a társult vállalkozások részére nyújtottak. Adózási szempontból fontos, hogy a teljesítés egyértelmű legyen. A csoporton belüli szolgáltatások bizonyos köre ugyanakkor jellegében úgynevezett „on call” típusú, azaz rendelkezésre áll folyamatosan, a csoport tagjai akkor veszik igénybe, amikor szükségük van rá. Ezen szolgáltatások tekintetében a költségallokáció nincs feltétlenül összhangban a kapott szolgáltatással, de a rendelkezésre állás ténye, illetve a következő időszakban igénybe vehető szolgáltatások költsége állandó a költségek allokációja révén. Ugyanakkor a belső szolgáltatások tekintetében is a független felek között alkalmazható szokásos piaci ár érvényesülése a szolgáltatások specialitása, illetve azok különböző piacokon érvényesíthető szokásos árának eltérései miatt problémás. A jelentés szerint a költségalapú módszerek alkalmazása elfogadhatóbb, s e tekintetben a felmerült költségeken kívül valamiféle profit tartalomnak is meg kellene jelennie az árban.

Végül a jelentés V. fejezetében a csoporton belül nyújtott hitelek kérdésköre került áttekintésre a transzferárazás vonatkozásában. A különböző országok különbözőképpen értékelik és különböztetik meg a tőke hozzájárulásokat és a kölcsönöket egy multinacionális

vállalat anya-leány pénzátadásai során. Vannak, akik minden esetre alkalmazható, rugalmas értékelő rendszert alakítottak ki, melynek része lehet például az írásos hitelszerződés, a fix lejáratú idő, a tartozás helye a kölcsönbe vevő kötelezettségeinek struktúrájában, bizonyos finanszírozási mutatók értékei, a tartozás átválthatósága, a kamatfizetés törlesztésének lehetősége. Más országokban a csoporton belüli hitelezés vizsgálata a „szokatlan finanszírozás” vagy „nem általános finanszírozás” kategóriájával jellemezhető, olyan esetek vizsgálata a cél, ahol az alaptevékenység a pénzügyi hitelnyújtástól egyértelműen eltér. Vannak országok, amelyek a csoporton belüli hitelezést rejtett tőke hozzájárulásnak tekintik, ezért a hitelnyújtás körülményeit e szempontból elemzik. Végül meg kell említeni, hogy a hitelezéshez kötődő kamat tartalom ugyancsak a profit elosztásának eszköze lehet. Összességében az egyes országok adóhatóságainak elvárásai miatt jelentős eltérések lehetnek ezen a területen. A szokásos piaci szemlélet alapvetően a hitelek után felszámított kamat vizsgálatára irányul. A cél természetesen egy olyan rugalmas rendszer kialakítása lehetne, amely nem ad lehetőséget visszaélésre, ugyanakkor nem gátolja a gazdasági folyamatokat. A szokásos piaci kamat természetesen az adott pénzügyi piacon érvényes hitelkamat. Értékelésekor figyelembe kell venni többek között a hitel összegét, lejáratát, a jellegét és célját, a pénznemét, az árfolyamkockázatát, valamint a hitelt igénybevevő vállalkozás tevékenységének kockázatát. A jelentés leszögezi, hogy egyértelmű elvet e tekintetben nem lehet felállítani a transzferárazás vonatkozásában.

A hitelezésen kívül a jelentés nevesített néhány speciális ügyletet, így :

- a szállítói tartozások, melyek esetében a szokásos üzleti gyakorlat jellemzően különböző országoként, ezért bizonyos esetekben előfordulhat, hogy két ország adóhatósága nem egyező feltételrendszer alapján állapítja meg a szokásos üzleti tevékenység létét;
- pénzügyi problémák esetén adott kölcsön tekintetében akár kezdő vállalkozási tevékenységhez, akár működés során fellépő pénzügyi nehézségek áthidalására kap egy vállalat csoporton belüli vállalkozástól kölcsönt, adózási szempontból a szokásos kamat figyelembe vétele elengedhetetlen.

Összességében a csoporton belüli hitelezési tevékenység vizsgálatát két fő lépésben nevesítette a jelentés, egyrészt az adott pénzügyi tranzakció hitelként való értelmezése, másrészt a kamatfizetés tényének, illetve szokásos mértékének vizsgálata.

5.2.2. Az OECD irányelvek változása napjainkig

Az OECD által 1979-ben kiadott jelentés jó alapot nyújtott a csoporton belüli ügyletekben alkalmazott árak kialakítására, kezelésére. Meg kell hagyni, hogy bár az OECD pénzügyi bizottsága már évek óta foglalkozott a transzferárakkal kapcsolatos szabályozások, vizsgálatok és gyakorlatok felmérésével, ez volt az első olyan iránymutatás, amely alapul szolgálhatott nemzetközi szinten a transzferár ügyletekből eredő adózási kérdések tisztázására. Természetesen maga az iránymutatás nem egyértelmű jogi kényszer, de a szervezet alapvető céljából eredően egy problémás adózási terület kezelésének alapjait jelentette elsősorban a tagországok, de a nemzetközi üzleti színtéren egyaránt. 1979-ben a jelenlegi 34-ből még csak 24 tagja volt a szervezetnek, melyek közül Franciaország, Svédország és az Egyesült Államok rendelkezett szabályozással a transzferárak tekintetében. Ugyanakkor a jelentés hatására Ausztrália építette be adószabályai keretei közé a transzferárak területét 1981-ben, illetve 1986-ban Japán, 1988-ban Olaszország. Az első lépés hatékonysága nem értékelhető jelentősnek, de a szervezet munkacsoportjai továbbra is foglalkoztak a témával, majd 1995-ben átdolgozásra, bővítésre és pontosításra került az irányelv csomag és Transzferár irányelvek a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára címmel egy jelentős fordulatot hozott a nemzetközi adószemléletben. Ennek jelentőségét erősítette a globalizációs folyamatok felerősödése, a multinacionális vállalatok számának, tevékenységének és gazdasági kapcsolataiknak földrajzi és gazdasági bővülése egyaránt. Az irányelvek bevezetőjében megfogalmazásra kerül, hogy „Az OECD, amely küldetésének tekinti a világkereskedelem többoldalú és egyenlő elbánáson alapuló bővülésének elősegítését és a lehető legmagasabb fenntartható gazdasági növekedés elérését a tagországokban, folyamatosan azon dolgozik, hogy megteremtse az egyetértést a nemzetközi adóztatási alapelvek terén, így elkerülve a többoldalú problémákra adandó esetleges egyoldalú válaszokat” (Transzferár irányelvek, 2005, p 12). A szervezet célja egyértelmű, „Az OECD-tagországokat arra bátorítjuk, hogy kövessék ezeket az Irányelveket belföldi transzferár-képzési gyakorlatukban, míg az adóalanyokat azért bátorítjuk ugyanerre, hogy adózási célból értékeljék, vajon transzferár-képzésük megfelel-e a szokásos piaci áraknak. Az adóhatóságokat arra biztatjuk, hogy ellenőrzési gyakorlatukban vegyék figyelembe az adóalanyoknak a szokásos piaci árak alkalmazásában érvényesített gazdasági megközelítését és ebből a szempontból végezzék saját transzferár-képzési vizsgálataikat” (Transzferár irányelvek, 2005, p 15). Azaz az OECD (azaz a tagországok képviselői) egyértelműen kinyilvánította, hogy ezt az irányelv csomagot a tagországok adózási gyakorlatába beépítésre

javasolja. Az Irányelvek publikálása után komolyabb előrelépés figyelhető meg a tagországok jogrendszerében a transzferár szabályozás területén.

Az 1995-ben megjelent Irányelvek továbbra is hangsúlyozta a szokásos piaci árlev érvényesítését a csoporton belüli ügyletek vonatkozásában, de lényeges segítséget adott a hagyományosan ismert összehasonlítható független árak, viszonteladási árak és a költség plusz haszon ár meghatározási módszerek részletes tárgyalásával, gyakorlati alkalmazásuk áttekintésével, valamint bevezette az ügyleti nyereségen alapuló módszereket azon esetekre, ha a hagyományos módszerek kezelése az ügylet sajátosságai miatt nem értelmezhető. Komoly előrelépést jelentett, hogy a IV. fejezet összefoglalta a transzferár-képzés tekintetében az ellenőrzés kapcsán alkalmazandó adóeljárási elveket. Alapvető fontosságú, hogy az adóhatóságok ellenőrzéseiket csak a saját nemzeti jogrendjük értelmében tudják ellátni, ezért nyilvánvalóan a transzferár szabályozás kialakítása minden ország számára fontos. Az Irányelvek az ellenőrzés során alkalmazott gyakorlathoz az adóellenőrök speciális felkészülését javasolja, mivel a terület meglehetősen összetett és a szokásos árlev alkalmazása miatt az összehasonlítható ügyletek, piacok, információk részletes elemzését és átlátását igényli. Ennek kapcsán kimondottan hangsúlyozza, hogy nem feltétlenül egy adott ár, hanem egy behatárolható értéktartomány adhat elfogadható, megbízható szokásos ár kategóriát. A szokásos tartalom bizonyítása ugyanakkor lényeges problémája a szabályozási gyakorlatoknak. Mivel a bizonyítási teher tekintetében az országok jogi szabályozásai meglehetősen eltérőek, az OECD kitér a transzferár ellenőrzések kapcsán alkalmazandó, bizonyítási teher megosztás kérdéskörére. Alapvetően a jóhiszemű hozzáállást szorgalmazza az adóhatóságok részéről az adóalanyok felé, illetve a megalapozott és ellenőrizhető állítások és ármeghatározások kialakítását az adóalanyoknál. A bizonyítási teher megosztása kérdését segíti lényegében a transzferár dokumentáció, melyet az Irányelvek V. fejezete foglal össze.

A transzferár dokumentációval kapcsolatos ajánlások jelentős előrelépést jelentettek nemzeti szabályozási vonatkozásban. A dokumentáció létének elvárása lényegében utat mutatott a téma adójogi elvárásainak kialakításához a tagországokban, illetve felvázolta a vállalkozások és a hatóságok számára egyaránt a transzferárzás tekintetében adózási szempontból elvárható gondolkodás kereteit, lehetőséget adott a működő gyakorlatok felülvizsgálatára és az irányelvekhez való igazításra. A dokumentáció készítésének feltételrendszerét úgy alakította ki, hogy mindkét fél érdekeit figyelembe vegye. A vállalkozások számára ugyan adminisztratív kötelezettséget jelentett, de az ésszerű költség határok keretein belül. Az adóhatóságok számára ellenőrzési munkájukat könnyítette az adóalanyokkal való együttműködés szellemében. Ezt az együttműködést tovább erősíti az

előzetes árképzési megállapodások (Advanced Pricing Arrangements = APA) lehetősége. Az Irányelvek IV. fejezetben összefoglalja annak a lehetőségnek az elvi kereteit, hogy a társaságok adókockázataikat az árképzési megállapodás révén csökkentsék. Azaz az adóhatóságtól egy vagy több ügyletre vonatkozó, természetesen ennek megfelelően egy vagy több csoporttag együttműködésével való árképzési módszer és a transzferárak meghatározását előzetesen kérik. Ez a fajta együttműködés a hatósági és adózási oldalon jelentős előnyöket jelent a költségek, idő és kockázatkezelés terén egyaránt, valamint jelentősen növeli a tervezhetőséget és csökkenti a bizonytalanságot adózási vonatkozásban. A felek közötti együttműködés sajátos jellegű az általános adózó és hatósági kapcsolathoz képest, úgymond „ellenségesség mentes”, valamint a gazdasági folyamatok áttekintése révén komoly szakmai tapasztalatot jelent az adóellenőrzés számára. Ugyanakkor maga a folyamat természetesen csak a két vagy többoldalú megállapodások révén jelent valódi előnyt, az egyoldalú megállapodások torz eredményeket adhatnak az adózó hátrányára, illetve az üzleti és hatósági érdekek ütközése még többoldalú megállapodások esetén is kritikus terület. Jellemzően ugyanis olyan vállalkozások számára jelent ez előnyt, akik egyébként jelentős adóellenőrzésnek vannak kitéve, ugyanakkor az előzetes ármegállapítás során szolgáltatott információk az adóhatóság részéről az ellenőrzési gyakorlat más területein való visszaélés veszélyét is magában hordozza. Ennek megfelelően az adóhatóságtól egyértelműen elvárható a kereskedelmi és üzleti titkok védelme és bizalmas kezelése.

Az 1995-ben kiadott Irányelvek következtében egyértelművé vált a tagországok számára, hogy a téma konkrét szabályozása elengedhetetlen. A globalizációs folyamatok erősödése fokozott igényt támasztott az OECD felé a transzferárazás kérdéskörében lehetőleg minél részletesebb iránymutatás kialakítására a speciális kérdéskörök és területek tekintetében is, ezért az irányelvekkel kapcsolatos egyeztetések következményeként 1996-ban az immateriális javak és a csoporton belüli szolgáltatások, 1997-ben a költség-hozzájárulási megállapodásokkal kapcsolatosan bővült az Irányelvek. Ez utóbbi megállapodások az üzleti vállalkozások között kötött egyezségeket, melyek révén megosztják az eszközök, szolgáltatások vagy jogok kifejlesztésének, előállításának vagy megszerzésének költségeit és kockázatát és meghatározzák a résztvevők érdekeltségének természetét és mértékét ezekben az eszközökben, szolgáltatásokban vagy jogokban. E fejezet az immateriális javak és csoporton belüli szolgáltatások szokásos piaci ármeghatározását kiegészíti a csoporton belüli erőforrás és szakértelem összevonás tényével, illetve ennek kezelésével a transzferárazás kategóriája alatt. A költségekből és a várt és nem várt hasznokból való részesülést egyaránt kezeli. Független felek ilyen jellegű megállapodásai egyértelműen a ténylegesen realizálható

hasznok, vagy a kockázatok minimalizálása, a méretgazdaságosságból eredő megtakarítások érdekében köttetnek, vagyis hozzájárulásuk ellenében egyértelmű előnyt remélnek. Ennek a hozzájárulásnak a megosztása a szokásos piaci árelv problémája a kapcsolt felek között, elkerülve az adóterhek által befolyásolt hozzájárulási arány kialakítását.

Az Irányelvek fontos lépést jelentettek tehát a nemzetközi szinten a vállalkozások adóztatásának és a transzferár kérdéskör összefüggései tekintetében. A 4. táblázat szemlélteti, hogy a tagországok jelentős része ennek bázisán tette hivatalossá a transzferárak szabályozását.

Tagország (1994-ig csatlakozott országok)	Csatlakozás éve	Transzferár dokumentáció szabályozása
Ausztrália	1971.	1981.
Ausztria	1961.	1996.
Belgium	1961.	2004.
Dánia	1961.	1998.
Egyesült Királyság	1961.	1999.
Egyesült Államok	1961.	1994.
Franciaország	1961.	1933. (1997)
Finnország	1969.	2007.
Görögország	1961.	2008.
Hollandia	1961.	2002.
Izland	1961.	2006.
Írország	1961.	2011.
Japán	1964.	1986.
Kanada	1961.	1997.
Luxemburg	1961.	-
Mexikó	1994.	1997.
Németország	1961.	2003.
Norvégia	1961.	2008.
Olaszország	1962.	1988.
Portugália	1961.	2002.
Spanyolország	1961.	2004.
Svédország	1961.	1928.
Svájc	1961.	-
Törökország	1961.	2007.

4.táblázat: A transzferár dokumentáció szabályozásának bevezetése az 1995 előtt csatlakozó OECD tagországokban

(Forrás: www.oecd.eu és a Global Transfer Pricing Review, KPMG 2011 alapján)

A 4.táblázat azokat a tagországokat tartalmazza, amelyek a 1995-ös Irányelvek megjelenése előtt az OECD tagjaként tekinthetőek. A tagországok köre természetesen folyamatosan bővült, a Cseh Köztársaság 1995-ben, Magyarország és Lengyelország 1996-ban, a Szlovák Köztársaság 2000-ben, Chile, Észtország, Izrael és Szlovénia pedig 2010-ben

csatlakozott a nemzetközi szervezethez. Természetesen a transzferár szabályozás nemcsak a tagországokban került bevezetésre, az OECD munkássága egyértelmű hatással van a nemzeti szabályozásokra. A folyamatos konzultációs munka eredményeként 2010-ben az Irányelvek jelentős átdolgozásra kerültek. Annak az igénynek a figyelembe vételével, hogy a transzferárak alkalmazása során az összehasonlíthatóság kérdése problémás terület, az átdolgozás egyik fő vonala az összehasonlító elemzés követelményeinek részletezése volt.

„A legmegfelelőbb transzferár-képzési módszer kiválasztásának és alkalmazásának folyamatán belül elvégzett összehasonlító elemzés célja mindig a legmegbízhatóbb összehasonlítható ügyletek megtalálása” (Transzferár irányelvek, 2010. p.119). Ehhez nyújt segítséget az Irányelv egy tipikus összehasonlító elemzés folyamat felvázolásával, amely során az időszak meghatározásával kezdődően, az adóalany és a vizsgált ügylet körülményeinek áttekintésével, belső és külső hasonló ügyletek keresésével egyértelműen vezet az ármeghatározáshoz és az esetleges helyesbítésekhez. A szabályozási gyakorlat terjedése és fejlődése, a transzferár képzés gyakorlati tapasztalatai a számos speciális körülmény és ügylet feltárásához vezetett, melyek tekintetében a vállalkozások és az adóhatóságok vitatott helyzetbe kerülhetnek. A 2010-es átdolgozás jelentős előrelépés a körülmények (például portfólió alapú stratégiák) és ügyletek (mint például a csomagügyletek, szándékolt beszámítások) szélesebb skálán való értelmezésével, az adatgyűjtések lehetőségeinek és veszélyeinek, valamint a kiigazítások kérdéskörének elemzésével. A vállalkozások számára az ajánlás mindenképpen segítség a lehetőségek és keretek felállításával, ugyanakkor a tényleges segítség a saját adózási környezetük alakítása az Irányelveknek megfelelően.

A 2010-es változtatások másik fontos pontja, hogy a transzferárak alkalmazása terén nagyobb bizalmat szavaz az ügyleti nyereségen alapuló módszereknek azzal, hogy „az adott esetben leginkább megfelelő” módszer használatát javasolja a transzferárak képzésére, megszüntetve az eddigi preferencia sorrendet a hagyományos és a tranzakciós nyereség módszerek között.

Az ajánlás szerkezetében bővült a IX. fejezettel, amely a szervezeti átalakítások transzferár-képzési vetületeit foglalja össze. A szervezeti átalakítások kategória olyan „üzleti átszervezés egy multinacionális vállalat funkcióinak, eszközeinek és/vagy kockázatainak a határokon átnyúló átcsoportosítását jelenti” (Transzferár irányelvek, 2010. p 261). Jellemzően a vállalatcsoport gazdálkodásának érdekei miatt bekövetkező átalakítások, melyek célja a szinergiahatás, a méretgazdaságosság, az értéklánc hatékonyság maximalizálása

(Dealing.,2012). Az Irányelvek e tekintetben is a szokásos piaci árrelv alkalmazását preferálják, amelynek megítélése igazolható

- a csoporton belüli kockázatok megosztásának tényleges érvényesülése és a szokásos körülményekkel való megfelelés vizsgálatával. Összehasonlító ügyletek hiánya esetén ezen felek által gyakorolt befolyás és a pénzügyi kapacitás elemzésén keresztül értékelhető.
- a szervezet átalakítás során kiépített feltételek (funkciók, kockázatok, felhasznált eszközök, üzleti stratégiák) és a szokásos piaci ár elv összhangjának elemzése az átalakítás üzleti okainak, az elvárt előnyöknek, valamint a felek reálisan elérhető lehetőségeinek vizsgálatával.

5.3. A transzferár ügyletek szabályozása a magyar jogrendben

Magyarország csatlakozási folyamata az OECD-hez már 1989-ben elkezdődött az akkori magyar kormány kezdeményezésére. 1991-ben került sor a Partner in Transition megállapodás aláírására, melynek keretében a szervezet segítséget nyújtott hazánknak a tagsági követelmények elérésére, a piacgazdaság intézmény- és eszköz rendszerének kialakítására. A hivatalos tagfelvételi kérelem benyújtására 1993-ban került sor, majd a csatlakozási tárgyalások végén 1996. március 29-én írták alá a magyar OECD tagságról szóló dokumentumot. A hivatalos csatlakozási nyilatkozat letétbe helyezése 1996. május 7-én történt meg, így hát ez a dátum számít a Magyar Köztársaság csatlakozása hatálybalépési napjának. Az OECD tagságot az 1998. évi XV. törvény hirdette ki.

Ezzel hazánk a gazdaságilag legfejlettebb országokat tömörítő szervezet 27.-ként belépő tagja lett. A gazdasági együttműködés szükségességét jól tükrözte, hogy a magyarországi tőkebefektetések 95 %-a OECD tagországból érkezett, valamint a külkereskedelmi tevékenység 70 %-a is ebben a körben bonyolódott. A továbbiakban a transzferárzás kérdéskörére vonatkozó Irányelvek beépítésének folyamatát tekintem át a hazai jogrendbe, előkészítve ez által az empirikus kutatásom egyik területét, a kapcsolt ügyletekben alkalmazott transzferárak és a piaci árak eltérése miatti adóalap korrekciók vizsgálatát.

5.3.1. A transzferárak adójogi szabályozása

A magyar jogban elsődlegesen az 1996. évi LXXXI. Társasági adóról és osztalékról szóló törvény (továbbiakban Tao. törvény) említendő a transzferárak vonatkozásában. A 4. § 23. pontja definiálja a kapcsolt vállalkozást, a 18. § pedig meghatározza, hogy milyen adóalap-módosítások szükségesek a kapcsolt vállalkozásoknál, ha a szokásos piaci ártól eltérő árat alkalmaznak, illetve hogy milyen módszerek segítségével határozható meg a szokásos piaci ár.

A társasági adó törvényen kívül az adózás rendjéről szóló törvény is beiktatta a szokásos piaci ár kategóriáját. A 2003. évi XCII. törvény 1. § (8) bekezdése kimondja, hogy a kapcsolt vállalkozások tekintetében a szokásos piaci árat kell figyelembe venni, amennyiben ettől az ártól eltérően állapodnak meg, és magatartásuk nem felel meg a független felektől elvárható piaci magatartásnak. Ugyanezen törvény 23.§ (4) bekezdésének b) pontja kimondja, hogy az adózóknak kötelességük az első szerződéskötést (illetve módosítást) követő 15 napon belül bejelenteniük a kapcsolt vállalkozás nevét, székhelyét és adóazonosító számát. Ez a bekezdés jelentősen elősegíti az elszámoló árak ellenőrzését.

Meg kell említeni, hogy az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény 67. §-a is kiemeli a szokásos piaci ár fogalmát, miszerint a gazdaságilag nem független felek közötti ügyleteknél az adó alapja a felek által megállapított ellenértéktől függetlenül a szokásos piaci ár, amelyet a törvény 255. §-a definiál is.

A kiemelt adónemeken kívül (társasági adó, áfa) a kialakított árak befolyásolhatják a különadót, az illetékeket és más adókat is, például a helyi iparüzési adót és a vámokat (Kazainé, 2008).

5.3.2. A szokásos piaci ár nyilvántartása

A Tao tv. 18. § (5) bekezdése a transzferárakkal kapcsolatos nyilvántartási kötelezettségről a következőképp szól: „Az adóév utolsó napján kisvállalkozásnak nem minősülő gazdasági társaság, egyesülés, európai részvénytársaság, szövetkezet, európai szövetkezet és külföldi vállalkozó (kivéve a közhasznú, kiemelkedően közhasznú nonprofit gazdasági társaságot, és azt az adózót, amelyben az állam rendelkezik közvetlenül vagy közvetve többségi befolyással) a bevallás benyújtásáig köteles az e

törvény felhatalmazása alapján kiadott miniszteri rendelet előírásai szerint rögzíteni a szokásos piaci árat, az annak meghatározásánál általa alkalmazott módszert, valamint az azt alátámasztó tényeket és körülményeket.”

Ennek gyakorlati megvalósítását a 18/2003. (VII. 16.) Pénzügyminiszteri rendeletet segítette, ezzel került bevezetésre a magyar jogrendbe a transzferár nyilvántartás tényleges elvárása. A PM rendelet komoly előrelépés volt e kérdéskörben és jelentős kihívás is az adózók és az adóhatóság számára egyaránt. Ennek kapcsán került egyre gyakrabban a pénzügyi, adózási és számviteli szakajtó kiemelt témái közé a transzferárok képzése és dokumentálása (Siegler, 2006). Annak ellenére, hogy korábban is volt már rá szabályozás a főbb adótörvényekben, a PM rendelet hatására szembesültek a vállalkozások leginkább az adminisztrációs elvárással. Alapvetően, mint „szükséges rossz” értelmet nyert a kategória, hiszen a vállalkozások kötelezettsége egyértelművé vált, míg az elvárások tekintetében konkrétumok, precedensek és részletes útmutatások az adóhatóság számára is nehézséget jelentettek. Az árképzés nem-egzakt jellege nehezítette az adózók helyzetét, hiszen a pénzügyi – számviteli szabályozók jellemzően egyértelmű előírásokat, vagy legalábbis elég jól egyértelműsíthető kereteket adnak, legfőképpen a beszámolási rendszer tekintetében. Ezzel szemben a transzferár dokumentációkészítési kötelezettségben, kimondottan az összehasonlító elemzés kapcsán ez nem értelmezhető. Az adóhatóság ellenőrzéseinek fókuszába került a transzferár dokumentáció vizsgálata, s bár a tapasztalatok szerint a kezdetekkor alapvetően a léte, ma már a tartalma a vizsgálat hangsúlyos része. Eltelt néhány év, mire komolyabb tapasztalatokra tett szert az adóhatóság, melyekből a legtipikusabbakat a szakmai képzéseken el is juttatta az adózó közönséghez.

2010. január 1-jétől a 18/2003. PM rendeletet felváltó, a szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartási kötelezettségről szóló 22/2009. (X. 16.) Pénzügyminiszteri rendelet (a továbbiakban: 22/2009. PM rendelet) 1. § (2) bekezdése előírja, hogy a Tao tv. 18. § (5) bekezdésben felsorolt adóalanyokat nyilvántartási kötelezettség terheli, amennyiben a Tao tv. 4. § 23. pont szerinti kapcsolt vállalkozásukkal kötött hatályos szerződésük alapján az adóévben teljesítés történt. A rendelet bemutatja a transzferár-nyilvántartás elkészítése során követendő alapelveket, a dokumentációs kötelezettség teljesítésének lépéseit, valamint a választható nyilvántartások fajtáit azok kötelező tartalmi elemeivel együtt. Az OECD 2010-ben kiadott megújított irányelvei

alapján természetesen történtek változások a PM rendeletben, de nem új szabályozó kiadásával, hanem az érvényben lévő változtatásával.

A magyar szabályozási környezet alapvetően alkalmazkodik a nemzetközi transzferár irányelvek változásához, az OECD rendszeres felmérései alapján a kis- és középvállalkozások, a kis értékű ügyletek, az alacsony hozzáadott értékű csoporton belüli szolgáltatások vonatkozásában, a dokumentáció készítési kötelezettség és a transzferár ügyletekkel kapcsolatos mentesülések kérdéskörében (Laki, 2013). Az irányelvek és a hazai jogszabályok is a racionális elvárások irányába léptek előre, akár a dokumentáció elkészítése, akár annak költségei kapcsán. Meg kell említeni, hogy a magyar jogrend szigorú szankciókat ír elő a dokumentálási kötelezettség elmulasztása esetén (Siklósi, 2013). A környező országok közül a legnagyobb összegű mulasztási bírság terheli ügyletenként a dokumentációt nem készítő adózót az eseteleges adóalap kiegészítés és késedelmi kamat összegén felül (LeitnerLeitner, 2013). Az adóhatóságtól kérhető előzetes hatósági ármegállapítás díja azonban még mindig nem elég ösztönző nagyságrendű ahhoz, hogy a vállalkozások ez irányú együttműködési hajlandóságát növelje.

A transzferár kategória adózási vonatkozásaival zárom azt a keretet, amelyet az empirikus kutatás alapjaként terveztem felvázolni. Arra törekedtem, hogy e fogalom értelmezését megvilágítsam minden olyan aspektusból, ami a vállalati szervezeti rendszert érinti. A téma kutatási folyamatait, elemzésének és szabályozásának történelmét áttekintve nyilvánvalóvá vált, hogy a transzferár rendszer funkciója egy vállalat/vállalatcsoport működésében kiemelt figyelmet érdemel mind vállalatvezetési/vállalatirányítási, mind pénzügyi-adózási szempontból. Ezek igazolják a bevezetőben megfogalmazott kutatási kérdések feltevését és vizsgálatát. A transzferárzás, mint vezetői eszköz a stratégiai tervezés és teljesítménymérés gyakorlatában a vállalatvezetés számára kihívást jelent. Ezt igazolja az is, hogy a szakma Magyarországon szinte alig foglalkozik e kérdéskörrel. Fontos feladatnak tartom, hogy a témához kapcsolódó szemléletet feltérképezzem.

6. A TRANSZFERÁRAZÁS MEGÍTÉLÉSE A KAPCSOLT VÁLLALKOZÁSOK KÖRÉBEN – EMPÍRIKUS KUTATÁS

6.1. A kutatás módszere és adatbázisa

A transzferárazás jelentőségének elméleti összefoglalása után a hazai üzleti életben fellelhető realitások vizsgálatára törekedtem. Kutatásom a szakirodalmi besorolás tekintetében következtető kutatás (Malhotra, 1999, p 128-131), azon belül is leírónak minősíthető, mely során a megkérdezések révén az előre kialakított hipotézisek vizsgálata lehetővé válik. Ez egyrészt egyszeri keresztmetszeti kutatás a kapcsolt ügyletekkel rendelkező vállalkozások körében (kérdőíves felmérés), másrészt a NAV éves gyorsjelentései a társasági adó bevallásokról (2002 – 2011.), valamint a 2011. évi társasági adóbevallások adatbázisának (AB2) felhasználásával készült elemzés. Az elemzési számításokat az IBM SPSS Statistic 20 szoftverrel végeztem el (Maddala, 2004, Ramanathan, 2003).

A téma szenzitivitása miatt a megkérdezés a transzferár rendszer és dokumentáció vállalatvezetési eszközként való megítélésének vizsgálatára irányult. A felmérés kérdőívek révén, direkt elérésekkel zajlott. A kérdőív kitöltése online módon volt lehetséges, néhány esetben a válaszadók igénye miatt telefonos megkérdezés is történt.

A potenciális válaszadók köre természetesen azon vállalkozások köre, amelyek rendelkeznek kapcsolt ügyletekkel. A megkérdezések során fontos volt azt hangsúlyozni, hogy a kérdőív nem irányul módszertani és számszaki információkra. A téma az adóellenőrzések és adózási kockázatok miatt és a vállalaton belüli kezelése körüli bizonytalanságok miatt egyébként is érzékeny terület.

A megkérdezések több irányban valósultak meg. Egyrészt személyes szakmai és magánéleti kapcsolatok révén, másrészt szakmai célcsoportok révén, harmadsorban véletlen mintavétel alapján a cégjegyzék és az internet információs lehetőségei segítségével. Tapasztalati eredmények szerint a személyes kapcsolatok révén felkért vállalkozások válaszadási hajlandósága kb 95 %-ra tehető. A szakmai célcsoportok között értendő a BIG 4 könyvvizsgáló társaságok által ajánlott ügyfelek köre, az Ifua Horváth & Partners Management Consultants társaság Controlling Világ regisztrált olvasói, a Magyar Controlling Egyesület tagjai, a Gazdasági vezetők, könyvvizsgálók klubjának facebook

csoportja, a LinkedIn Corvinus Alumni csoport, a transzferár kérdéskörével foglalkozó szakmai képzés résztvevői, valamint a mérlegképes könyvelők képzésein résztvevők. A harmadik irány a cégjegyzékben fellelhető, működő részvénytársaságokra irányult megynként, illetve az internet keresők által felkínált - a nevében Hungária Kft, Hungary Kft. kifejezésekkel rendelkező - vállalkozásokra, feltételezve, hogy azok valamely külföldi vállalkozás leányvállalataiként működnek.

Összességében 106 válasz érkezett. A direkt felkérések (személyes kapcsolatok révén, a BIG4 révén, valamint a cégjegyzék alapján felkeresett vállalkozások) összesen 959 potenciális választ tettek lehetővé. A célcsoportok tekintetében a Gazdasági vezetők klubjának a facebook-on 497 tagja van, a Corvinus Alumni Csoportban 397 pénzügyi területen dolgozó tag számlálható, az MCE tagság körében 72 bizottsági tagot vélek a felkérés mögött, illetve a Controlling Világ hírlevélre az Ifua által szolgáltatott információ szerint kb. 1000 pénzügyi szakember regisztrált. Ezek alapján a válaszadási arány 3,62%. A válaszadási arány átlagos értéke ugyan alacsony, a téma kapcsán várható válaszadási hajlandóság és a reprezentativitás miatt szükségesnek éreztem a vállalkozások szélesebb körét megkérdezni. A beérkezett válaszok megfigyelése alapján a célcsoportokban közzétett, lényegében indirekt felkérésekből eredő válaszok száma nagyon alacsony arányt jelent a válaszok között, így összességében a válaszadási arány 3,62 és 10 % közé tehető.

6.2.A kérdőív szerkezete

A kérdőíves megkérdezések kapcsán általában jellemző, az adott téma szempontjából pedig mindenképpen hangsúlyos volt az anonimitás. A résztvevők kategorizálása érdekében a kérdőív 1-4. pontja alatt a vállalkozások tulajdonosi szerkezetére, a tevékenység alapvető besorolására, a vállalkozások nagyságának értelmezésére a legfontosabb számviteli paraméterek alapján (jegyzett tőke, saját tőke, mérleg főösszeg, árbevétel), valamint a beszámoló készítésre vonatkozó kérdések találhatóak.

A felmérés célja a vállalatvezetés eszköztárában megtalálni a transzferárazás és a dokumentáció helyét, ennek egyértelmű jelzése a 5 – 6. kérdéssor. A transzferár rendszer kialakításának és a dokumentáció elkészítésének felelősségét alapvetően a

menedzsment területek feladatkörének tekintetem. A 7 – 9. kérdések a dokumentáció jellemzőire kérdeznék rá. A megkérdezés célja egyértelműen a téma felvezetése. A válaszadók vélhetően a szabályozás és a dokumentálás gyakorlati alkalmazásának megkérdezésére számítanak a cél hallatán, e kérdéskörök jelzés értéke a kritikus területek alapvetően nagyvonalú áttekintése.

A kérdőív 10 – 24. kérdései átkötést jelentenek a transzferár rendszer és a dokumentáció általános értelmezése között. Ezek között a vállalkozásnál kialakított elszámoló árak jellemzőire, illetve a dokumentáció és a menedzsment kapcsolatára vonatkozó kérdések vezetnek fel a téma vállaltvezetési eszköz jellegét. A kérdések szükségességét arra az alapvető intuícióra építettem, miszerint a vállalkozások többsége jellemzően nem a tervezést, teljesítménymérés kialakítását és követését szolgáló tényezőként értékeli a belső árak rendszerét, hanem kimondottan az adózási vonatkozása hangsúlyos. Vélhetően a válaszadók több olyan kérdést vártak, amelyek egyértelműen a terület adózási szempontú gyakorlatának elemzésére irányul. A bizalom megtartása a kérdőív kitöltésének végéig mindenképpen lényeges feladat volt. Végül a 25. kérdéscsoport a rendszer megítélését vizsgálja egyértelműen, az utolsó két fő kérdés csoport (26. és 27.) a rendszer és a dokumentáció hasznosságának megítélését kutatja.

Összességében tehát a kérdőív a következő szerkezeti rendszerben vázolható fel:

- 1. – 4. kategorizálásra vonatkozó kérdések
- 5. – 6. a témáért felelős menedzsment terület
- 7. – 9. a dokumentáció jellemzőinek feltérképezése
- 10. – 24. a dokumentáció és a vállalatvezetés kapcsolata
- 25. a transzferár rendszer, mint vállalatvezetési eszköz
- 26. – 27. a transzferár rendszer és dokumentáció hasznosságának,²⁰ gyakorlati jelentőségének értékelése.

A kérdőíves megkérdezés technikailag a már említett célcsoportok és véletlenszerű mintavétel segítségével online kitöltési lehetőség révén zajlott. A kérdőív elkészültét a szakma gyakorló szakembereinek értékelése előzte meg. Ezt lényeges alapfeltételnek érzem, mivel a témához kapcsolódó gyakorlat vizsgálata a cél. Ez alapján bizonyos területek részletesebb szempontrendszer révén kerültek áttekintésre.

²⁰ A hasznosság kategóriájának értelmezésére az első hipotézis tesztelése kapcsán térek ki.

A kapott válaszok értékelhetősége két ponton egyértelműen zárt, azaz nincs olyan válasz, amely nem tekinthető értékelhetőnek adathiány, vagy rossz kitöltés miatt. Egyrészt a kérdőívek kitöltésére egyértelműen azon vállalkozásokat kértem fel, akik rendelkeznek kapcsolt ügyletekkel, illetve a dokumentációs kötelezettség számukra ismert és alkalmazott feladat. Erre már az első kérdésben fény derült, ezért azok, akik esetleg a feltételrendszernek nem feleltek meg, már ezek révén kiszűrésre kerültek. Másrészt technikailag a kérdőív nem engedett lehetőséget bizonyos válaszok kihagyására a későbbi visszatérés feltétele mellett, azaz csak akkor volt lehetséges továbblépni, ha a válaszadás megtörtént. Ezen felül természetesen lehetett volna még találni olyan kérdőíveket, amelyek nem értékelhetőek, ha például a minden kérdésre ugyanazt a választ adja a válaszadó, de ez nem fordult elő. Tehát valamennyi kitöltött kérdőív értékelhető.

A kérdések közül az 1. – 4. azonosításra szolgáló kérdések, így névleges skálán értelmezettek. Az 1. egyértelmű tény információkat kér, míg a 2. - 4. kérdések adott válaszok kiválasztására építenek.

A válaszadók kategorizálásán kívüli kérdések az intervallum skálák típusai közül Linkert-skálán (Sajtos - Mitev, 2007, p 25) kerültek megkérdezésre, a kitöltők saját tapasztalatuk alapján az „egyáltalán nem ért egyet” (1) és a „teljes mértékben egyetért” (5) lehetőségek között 5 fokozatú intervallumban választhattak. A „nem tudom” válaszra nem volt lehetőség, a kérdéskör eleve feltételezi, hogy a rendszert alkalmazók, illetve dokumentációt készítőik valamennyi kérdés tekintetében válaszadásra alkalmasak.

A felmérés sikeressége általában véve a várakozásoknak megfelelő volt. Ahogy azt az 4.2. fejezetben áttekintettem, a transzferárak tekintetében több kiemelt nemzetközi kutatás kapcsán is probléma volt az alacsony válaszadási hajlandóság. Célként értékelhető minta gyűjtését tűztem ki, így az általam összeállított kérdések sora nem terjedt ki számszaki, módszertani, belső teljesítményértékelési konkrétumokra. A bizalom elérése és megtartása érdekében ezt a felkérések során előre jeleztem.

6.3. A kutatásban résztvevők általános jellemzése

A választott kérdőív készítő program lehetőséget biztosított alapvető elemzési vizsgálatok egyszerű és gyors elérésére. A kérdőívet végül 106 vállalkozás töltötte ki. A program csak akkor számította a válaszadókat a kitöltők közé, ha minden kérdésre válaszoltak. Sajnálatos módon azok megfigyelésére nem biztosított lehetőséget, akik a kérdőív kitöltését elkezdték, de nem fejezték be. Érdekes eredmény lenne vizsgálni, hogy

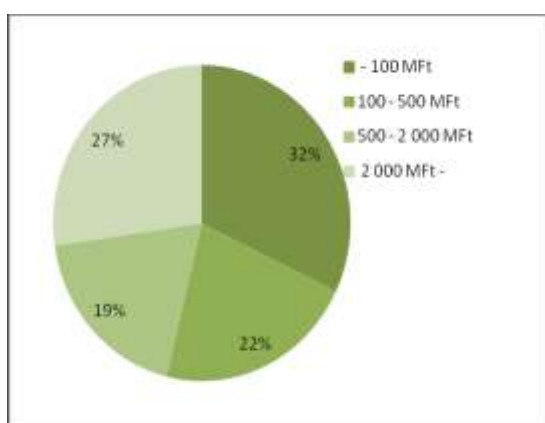
milyen az aránya ezen vállalkozásoknak a teljes válaszadói körön belül, illetve, hogy mely kérdéskörnél hozták meg döntésüket.

A társasági forma tekintetében egy betéti társaság, 72 kft és 33 részvénytársaság vett részt a kutatásban. Összességében a megkérdezettek többsége, 64 vállalat (62,14%) rendelkezik külföldi tulajdonossal, és ezek közül 56 vállalat (54,37%) kizárólag külföldi tulajdonú. Jelentős azok aránya, akik belföldi magánszemély tulajdonossal rendelkeznek (29,13%), ezek fele kizárólag belföldi magánszemély tulajdonában áll. Mindössze 4 vállalat töltötte ki a kérdőíveket azok közül, akik kizárólag belföldi vállalkozás leányvállalatai, illetve 6 tisztán állami tulajdonban lévő.²¹

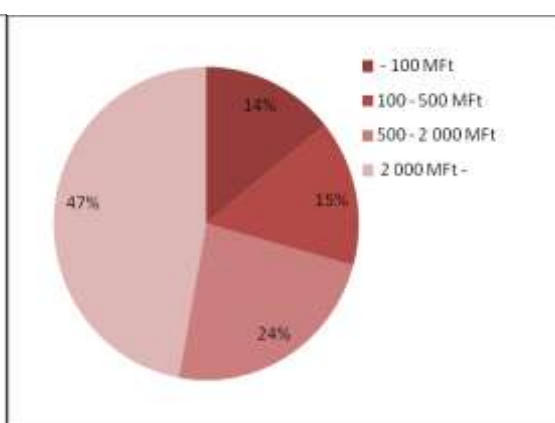
A tevékenységek tekintetében csupán a tevékenység termelő, szolgáltató, kereskedelmi jellege került megkérdezésre, ezek megoszlása közel egyenletesnek mondható, legnagyobb arányt a szolgáltatások képviselik. Az egyéb kategóriában egy-egy vállalkozás pontosításként tett megjegyzést, amelyek többnyire ugyancsak a szolgáltatás kategória alatt értelmezhetőek.

A felmérésben résztvevő vállalatok nagysága a jegyzett tőke tekintetében még nem egyértelműen igazolható, de a saját tőke alapján már 47,1 %-uk, a mérleg főösszeg alapján 63,2%-uk és az árbevétel alapján 65,1%-uk a 2000 MFt feletti értékkel rendelkező kategóriába került. A megkérdezettek 85,8 %-a éves beszámolót készít.

A kérdőív a válaszadók kategorizálására a társasági forma, illetve a vállalat méretének alapján törekedett. A 12.-15. ábrák jól szemléltetik a felmérésben résztvevők megoszlását a legfontosabb számviteli jellemzőik szerint.

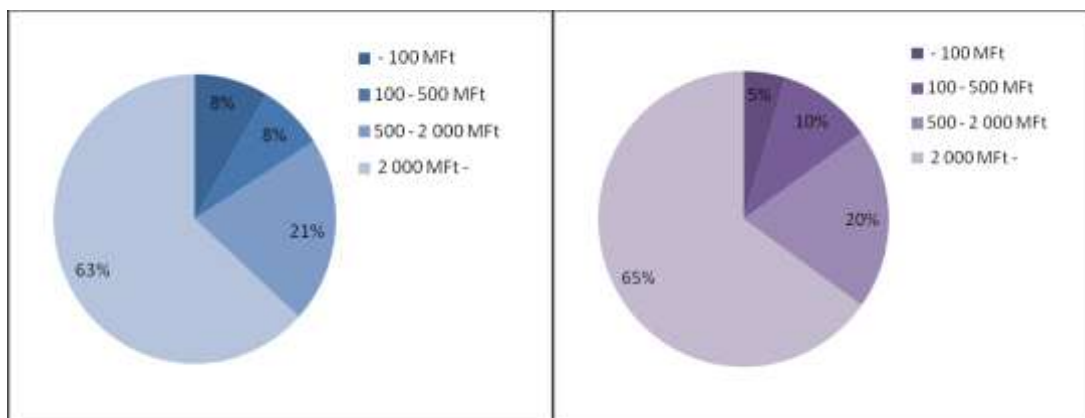


12. ábra: A megkérdezettek jegyzett tőke szerinti megoszlása (Forrás: saját szerkesztés)



13. ábra: A megkérdezettek saját tőke szerinti megoszlása (Forrás: saját szerkesztés)

²¹ Itt szeretném megjegyezni, hogy az állami tulajdonú vállalatok tekintetében a felkéréseket a regionális mintagyűjtés révén tettem meg, sem szakmai, sem személyes kapcsolatom nem volt. Jellemzően ezek között közüzemi szolgáltatókat vélek, nagyon pozitívan értékelem a közreműködési hajlandóságukat.



14. ábra: A megkérdezettek mérlegfőösszeg szerinti megoszlása (Forrás: saját szerkesztés)

15. ábra: A megkérdezettek árbevétel szerinti megoszlása (Forrás: saját szerkesztés)

A jegyzett tőke alapvetően az alapítás, a tulajdonosi kör változása révén alakul. A vállalalkozási tevékenység bővülésével, növekedésével a tulajdonosi befektetések alakulása nem arányos. A vállalkozások saját tőke nagysága alapján történő besorolásakor a legkisebb kategóriába kevesebb vállalkozás sorolható, mint a jegyzett tőke alapján, ami vagy a tulajdonosok tőketartalék befizetéseinek, vagy az eredményes gazdálkodásnak, esetleg az értékelési lehetőségek kihasználásának tudható be. A vállalkozások eredményes működésére vonatkozóan nem kértem információt. A nevezett számviteli kategóriák közül a vállalat vagyonának nagyságára alapvetően a mérleg főösszeg, a tevékenység kiterjedtségére és a piaci pozícióra pedig az árbevétel utal.

7. A HIPOTÉZISEK VIZSGÁLATA

7.1. H1 hipotézis vizsgálata

H1: A hazai vállalkozások szerint a transzferár rendszer, mint vállalatvezetési eszköz alulértékelt kategória, ez a funkció a gyakorlatban - a vállalati stratégiai tervezés és teljesítményértékelés folyamatában - sem érvényesül.

A kutatáshoz használt kérdőív egyik alapvető célja a transzferár rendszer megítélésének a gyakorló szakemberek tapasztalatai alapján történő vizsgálata a vállalatvezetés eszközrendszerében. Ezt a célt egyrészt a vállalkozás transzferár rendszerének és dokumentációjának általános áttekintésére irányuló (10-24.) kérdések, valamint a 25.²² kérdéscsoport szolgálta leginkább.

A kérdőív 25. kérdéscsoportja irányult a transzferár rendszer vállalatirányításban betöltött szerepének értelmezésére. 18 állítás révén mértem fel, hogy a belső árazás rendszere a hazai vállalkozások véleménye szerint mennyire ismert az egyes vezetői szinteken, és mennyiben függ össze a vállalati stratégia és a teljesítményértékelő rendszer kialakításával és követésével. Az elméleti kutatás eredményei alapján megfogalmaztam azokat a kérdéseket, melyekre saját kutatásom során válaszokat keresek és amelyekre a kérdőív állításait építem:

- Van-e a transzferár rendszernek a hazai vállalkozások gyakorlatában kötődése a vállalati stratégiai célokhoz, a teljesítményértékelési rendszerhez?
- A különféle vezetői szinteken mennyire ismert a vállalat transzferár rendszere és dokumentációja?
- Jellemző-e a transzferár rendszer kialakítása és a dokumentáció elkészítése során a menedzsment területek együttműködése?

A kérdőívre kapott válaszokban egyértelműen pozitív szavazattöbbséget (4 és 5 válaszok együttes aránya) kapott a transzferár rendszer szabályozottsága (53,8%)²³, a transzferárak éves felülvizsgálatának szükségessége (68,9%), ehhez pedig a piaci árak szükségessége (63,2%). A válaszadók zöme egyetértett abban, hogy a transzferár rendszer

²² A transzferár rendszer alapvető része a vállalatirányítás eszközrendszerének – 18 állítással a rendszer lehetséges funkcióinak áttekintése.

²³ E tekintetben ugyan a csoport szintű szabályozás tekintetében magasabb arányú egyetértést vártam volna.

kialakítása a pénzügyi – számviteli – adózási területek feladata (72,7%). A 18 állításra kapott válaszokat az állítások csoportosításával vizsgáltam. Külön klaszterelemzést készítettem azon állításokra, amelyek a vállalati stratégiához, tervezéshez és teljesítményméréshez kötődtek; külön azokra, amelyek a transzferár rendszer ismertségére vonatkoztak a vállalatvezetés körében; valamint azokra, amelyek a menedzsment területek együttműködését jellemezték e témában. Az állítások dendogramjának vizsgálata után két és három klaszteres, K-közép nem hierarchikus elemzést készítettem, mely az egyes klaszter középponttól számított küszöbértéken belüli elemeket rendezi azonos csoportba. (Johnson, 2001)

A 25. állításcsoportban hat állítás (nem egymást követően) kérdezett rá a vállalati stratégia és teljesítményértékelés transzferár rendszerrel való kapcsolatára. Ezen állításokat a klaszterelemzés segítségével vizsgálva dendogramjuk alapján három klaszter kialakításának volt realitása. A három klaszter középértékeit, valamint az egyes klaszterek átlagát és szórását mutatja a 5.táblázat.

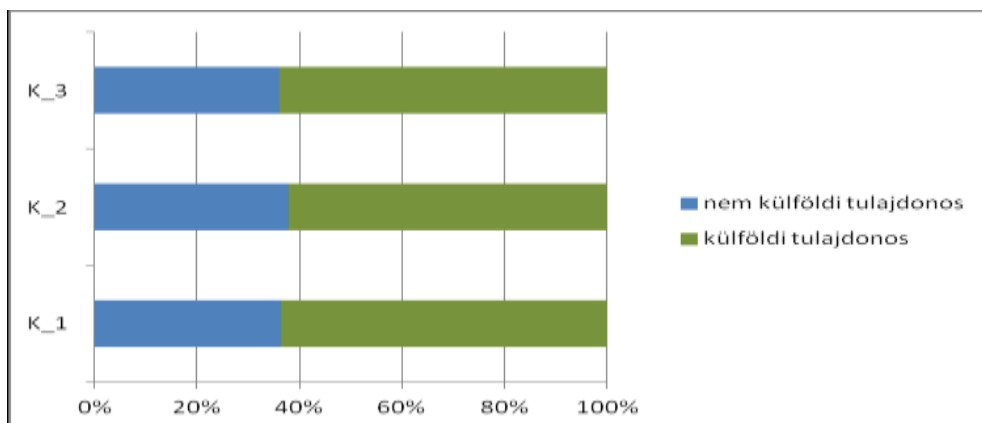
Transzferár rendszer kapcsolata a vállalati stratégiával és teljesítményértékeléssel	Klaszter			Átlag	Szórás
	K 1	K 2	K 3		
Elemszám:	22	37	47		
25/1. A vállalat transzferár rendszere a vállalati stratégia érdekeit szolgálja.	4,18	3,35	1,72	2,80	1,40353
25/17. A transzferár rendszer segíti a rövid és középtávú tervezést a vállalatnál.	3,73	2,73	1,43	2,36	1,22815
25/4. A menedzsment területek érdekeltek a transzferár rendszer kialakításában.	4,05	2,86	1,62	2,55	1,24273
25/6. A transzferár rendszer hatással van a vállalati teljesítményértékelésre.	3,68	2,05	1,23	1,84	1,20679
25/7. A teljesítménycélok kialakítása a transzferár rendszer figyelembe vételével történik.	3,32	1,81	1,17	2,03	1,03406
25/11. A transzferár rendszer felülvizsgálata a teljesítménycélok és mérési lehetőségek felülvizsgálatát is jelenti.	3,36	2,35	1,30	2,09	1,14250

5.táblázat: A transzferár rendszer és a teljesítményértékelés kapcsolatának klaszterelemzése

(Forrás: saját szerkesztés)

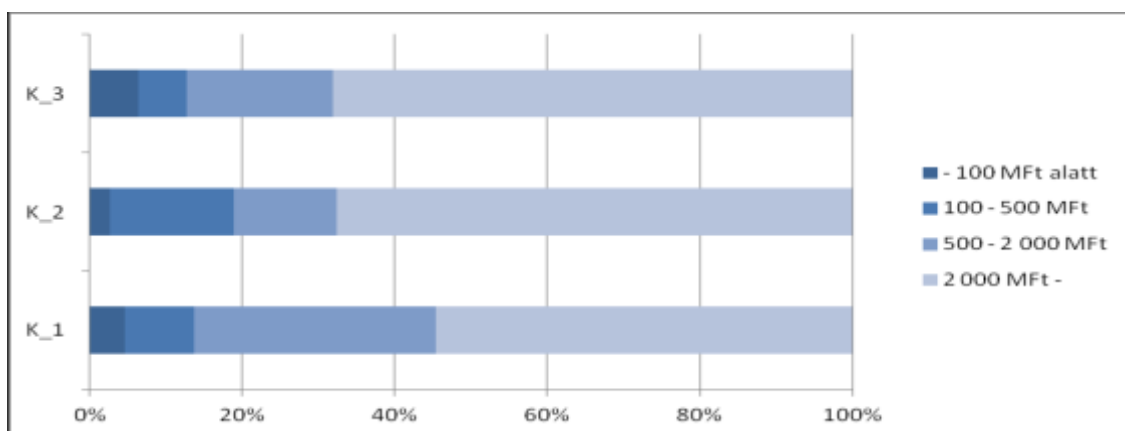
A három klaszter középértékei egyértelműen különválasztottak két csoportot. A válaszadók jelentős többsége (47+37=84, 79,25%) elutasító választ adott az állításokra, 20,75 %-a pedig bizonytalannak tűnt a klaszterközepek alapján. A válaszok átlagos pont értéke mind a hat esetben 3,0 alatti, sőt a stratégiai érdekekkel való összefüggésre

vonatkozó állításon kívül valamennyi 2,0 közeli. Igaz, hogy a szórások nagyok, de 25/1. állításon kívül mind a hatra a válaszadók közül legalább 50% az 1 vagy 2 választ jelölte meg, mind az öt állítás módusza 1. A 25/1. válasz esetében bizonytalanság figyelhető meg valamennyi paraméter alapján: az átlagos pontszám = 2,8, a módusz 3. Tulajdonosi kör szerint vizsgálva tovább az eredményt megfigyelhető, hogy minden klaszterben a külföldi tulajdonosi kör aránya közel azonos. Ezt mutatja 16. ábra.



16. ábra: Külföldi tulajdonosok aránya a transzferárzás és a stratégia – teljesítményértékelés klasztereiben (Forrás: saját szerkesztés)

Az a feltételezés, hogy a nagyobb vállalkozások esetében a vállalati stratégia és a teljesítményértékelés rendszere összefügg a transzferár rendszer kialakításával és működésével, az árbevétel alapján vizsgálva a klaszterek strukturáját, ugyancsak elvethető. Mindhárom klaszterben jelentős arányt képviseltek a 2 000 MFt feletti árbevétellel rendelkező válaszadók, sőt, a bizonytalanok csoportjában a legkisebb az arányuk. Ezt mutatja a 17. ábra.



17. ábra: A vállalkozások árbevétel szerinti megoszlása a transzferár és a stratégia – teljesítményértékelés klasztereiben (Forrás: saját szerkesztés)

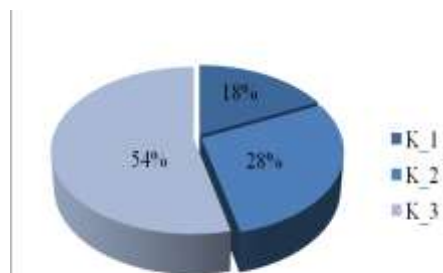
A válaszadók 20,75%-a szerint a transzferár rendszer a vállalati stratégia érdekeit szolgálja. Közel 35% válasza alapján elgondolkodott ezen az állításon, ugyanakkor az eredmények alapján a teljesítményértékelés nem épül alapvetően a transzferár rendszerre. A válaszadók több, mint 75 %-a szerint a transzferár rendszer kialakítása a pénzügyi-számviteli-adózási terület felelőssége. Felmerül a kérdés, hogy a rendszer működésének ismerete mennyire jellemző a különböző vezetői szinteken. Ehhez a 25. állítás csoportból három állítás klaszterelemzéssel történő vizsgálatát végeztem el.

A transzferár rendszer ismertsége a vállalat vezetői szintjein	Klaszterek			Átlag	Szórás
	K_1	K_2	K_3		
Elemszám:	19	35	52		
25/8. A transzferár rendszer működése valamennyi felsővezető számára ismert.	4,05	3,20	1,50	2,52	1,20500
25/9. A transzferár rendszer működése valamennyi középsővezető számára ismert.	3,84	2,46	1,38	2,18	1,12797
25/12. A transzferár dokumentáció valamennyi vezetői szinten ismert dokumentum.	4,11	2,46	1,40	2,24	1,18363

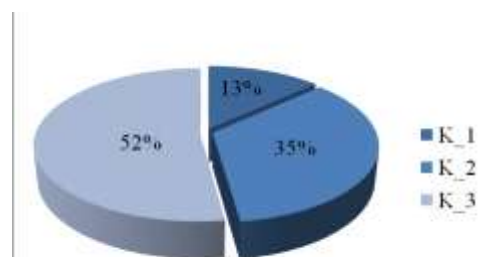
6. táblázat: A transzferárazás ismertsége a vállalati vezetői szinteken
(Forrás: saját szerkesztés)

A 6. táblázat jól mutatja, hogy a transzferár rendszer működése tekintetében a vezetői szintek bizonytalanok, illetve elutasítóak. A három kialakított klaszter alapján a válaszadók jelentős része szerint a transzferár rendszer és a dokumentáció ismertsége a vezetői szinteken egyáltalán nem, vagy nem jellemző ($52+35=87$, 82,7%). Mindössze 19 válaszadó került abba a klaszterbe, melynek a középértéke 4,00 körüli. Mindennek ellenére a módusz a 25/8. és a 25/9. állításoknál 2, a 25/12. állítás esetén 1. Az átlagos pontértékek 2,52, illetve annál alacsonyabbak. Bár a szórások aránylag nagyok, a válaszadók véleménye egyértelműnek tekinthető. Megvizsgáltam itt is a külföldi tulajdonosokkal rendelkező vállalkozások és a 2 000 Mft-nál nagyobb árbevétellel rendelkező vállalkozások megoszlását a klaszterekben. Az eredményeket mutatja a 18. – 19. ábra. A külföldi tulajdonosi körrel rendelkező vállalkozások legnagyobb arányban a K_3 klaszterbe kerültek (54%), 28% a K_2 klaszterbe. Mindössze 18% (12 válaszadó) került abba a csoportba, amely szerint a vezetői szinteken a transzferár rendszer és a dokumentáció ismert. A legnagyobb árbevétel sávban regisztrált vállalatok megoszlása a

három klaszter között nagyon hasonlóan alakult, csupán 13 % került az K_1 klaszterbe, 35 % a K_2-be és 53% az egyértelműen elutasítók közé.



18. ábra: A külföldi tulajdonú vállalkozások megoszlása „a transzferár ismertsége a vezetői szinteken” klasztereiben (Forrás: saját szerkesztés)



19. ábra: A vállalkozások árbevétele szerinti megoszlása „a transzferár ismertsége a vezetői szinteken” klasztereiben (Forrás: saját szerkesztés)

Végül pedig a menedzsment területek együttműködésére vonatkozó állítások vizsgálatához a 7. táblázat szerinti állításokat vontam be a klaszterelemzésbe.

A menedzsment területek együttműködése a transzferár rendszer kialakításában és a dokumentáció elkészítésében	Klaszter		Átlag	Szórás
	K_1	K_2		
Elemszám:	67	39		
25/3. A transzferár rendszer kialakítása a vállalatvezetés feladata.	4,10	2,19	3,38	1,39012
25/13. A transzferár dokumentáció elkészítésében a menedzsment területek együttműködnek.	3,16	1,74	2,64	1,20466
25/14. A dokumentáció külső és belső elkészítése egyaránt igényli az üzleti és pénzügyi területek együttműködését.	4,03	2,59	3,50	1,25167
25/18. A szokásos piaci ár/ársáv meghatározását alátámasztó összehasonlító elemzés fontos információ a vállalatvezetés számára.	3,15	1,59	2,58	1,27203

7.táblázat: A menedzsment területek együttműködése a transzferárazásban (Forrás: saját szerkesztés)

A táblázatban szereplő állításokat több lehetőség próbálgatása után két klaszter kialakításával elemeztem. A válaszadók nagyobb aránya a K_1 klaszterbe került, a kialakult klaszterközepek szerint a vállalatvezetés feladata a transzferár rendszer kialakítása, a dokumentáció elkészítésénél az üzleti és a pénzügyi területek együttműködésére szükség van. Az ezekre az állításokra adott válaszok módusza a minta egészére 5 és 4. A dokumentáció elkészítésében való együttműködés, illetve a szokásos ár/ársáv kialakításában való együttműködés nem ennyire egyértelműen elismert a K_1

klaszterbe került vállalatok által sem. A móduszok erre a két állításra 2 és 1. A válaszadók 36,8%-a az elutasítást mutató klaszterbe sorolható. Ezen állítások tekintetében, ugyancsak kiemelve a külföldi és a 2 000 MFt feletti árbevétellel rendelkező vállalkozásokat - amelyek aránya egyébként jelentős a mintában -, azok 50 – 50 % -os megoszlása figyelhető meg (mindkét szempont szerint) a két klaszterben.

Az eredmények **alátámasztják a H1 hipotézis elfogadását.**

A transzferár rendszer hasznosságának vállalati megítélését a kérdőív 26. kérdéscsoportjának állításaira adott válaszok elemzésével is vizsgáltam, hogy azok mennyire támasztják alá a H1 hipotézis elfogadhatóságát.

A 26. kérdéscsoport segítségével a működő transzferár rendszer „hasznosságát” elemeztem. A hasznosság fogalmát Samuelson úgy határozza meg, hogy „olyan elvont fogalom, amelyet a javak fogyasztásából eredő szubjektív élvezet, hasznavehetőség vagy kielégülés megjelölésére alkalmaznak a közgazdaságtanban” (Samuelson – Nordhaus, 1987. p. 593). A transzferár rendszer hasznosságát a vállalatvezetés szemszögéből olyan állításokkal foglaltam össze, melyek révén a vállalatirányítás számára a belső árazás előnyei a folyamatok tervezése, irányítása és ellenőrzése során értelmezhetők és értékelhetők. A kapott válaszok kiértékelését továbbra is klaszterelemzéssel végeztem. Az állítások a vállalat globális stratégiája szempontjából értékelik a belső árazás rendszerét, ezáltal a vállalatvezetési eszközrendszerben elfoglalt helyét.

A kétklaszteres vizsgálatban a klaszter középpont a két szélső válaszárték lett, a K_1 klaszterben tehát az 5, a K_2 klaszterben az 1. A kialakult klaszterek végső középpontjait mutatja a 8. táblázat. Ez alapján láthatjuk, hogy az K_1 klaszter lényegében a transzferár rendszert, mint előnyös menedzsment eszközt inkább elfogadók és a bizonytalanok csoportjaként definiálható, a K_2 klaszter pedig ezen állítást egyértelműen elutasítók köre. Az K_1 klaszterbe került 54 vállalkozás, azaz közel 51 %-a a válaszadóknak.

A kétklaszteres vizsgálat eredményét a Mann-Whitney-féle²⁴ tesztstatisztika segítségével ellenőriztem, mely alapján a klaszterképzés létjogosultsága bizonyítottá vált. A két csoport között a hasznosságot vizsgáló valamennyi állítás vonatkozásában van

²⁴ „Sorrendi skálán mért változó esetében alkalmazható statisztikai próba. Két független minta megfigyeléseire támaszkodva két sokaság helyzetének különbségét hasonlítja össze.” (Malhotra, 1999, p 558).

értelme a kettéválasztásnak, annak ellenére, hogy valójában a válaszadók közel 50 – 50 %-a került egy-egy csoportba.

A vállalatvezetés szempontjából a TRANSZFERÁR RENDSZER hasznos, mivel	Klaszter	
	K_1	K_2
Elemszám:	54	51
26/a. összefoglalja a vállalaton belüli kereskedelmi ügyletek rendszerét	3,74	1,92
26/b. átláthatóvá teszi a kereskedelmi ügyletek eredményhatását a csoporton belül	3,77	1,84
26/c. segít kialakítani a vállalati stratégiai érdekeknek megfelelő teljesítménymérést	3,09	1,47
26/d. hatékony kialakítása a vezetői szintek együttműködését igényli	3,38	1,73

8. táblázat: A transzferár rendszer hasznosságának kétklaszteres elemzése
(Forrás: saját szerkesztés)

A kétklaszteres elemzéshez képest a három klaszter kialakítása a bizonytalanok körét és arányát megtartva, kettéválasztotta az egyértelműen elfogadókat és az elutasítókat. (9. táblázat)

A vállalatvezetés szempontjából a TRANSZFERÁR RENDSZER hasznos, mivel	Klaszterek			Átlag	Szórás
	K_1	K_2	K_3		
Elemszám:	16	51	39		
26/a. összefoglalja a vállalaton belüli kereskedelmi ügyletek rendszerét	4,31	3,33	1,62	2,85	1,20943
26/b. átláthatóvá teszi a kereskedelmi ügyletek eredményhatását a csoporton belül	4,69	3,20	1,59	2,83	1,27594
26/c. segít kialakítani a vállalati stratégiai érdekeknek megfelelő teljesítménymérést	4,13	2,45	1,33	2,29	1,12941
26/d. hatékony kialakítása a vezetői szintek együttműködését igényli	4,38	2,78	1,54	2,57	1,20332

9. táblázat: A transzferár rendszer hasznosságának háromklaszteres elemzése
(Forrás: saját szerkesztés)

Mivel a második klaszter középértékei jellemzően 2,45 és 3,33 közé esnek, azaz legnagyobb gyakorisággal a **3-ast jelölték** meg a válaszadók, illetve mivel a második csoport (K_2) elemszáma a **vizsgált sokaság 50%-a**, a sokaság másik 50 %-ában az

elutasítók (K_3) kétszer olyan arányt képviselnek, mint az elfogadók (K_1), így az a következtetés helyénvalónak tűnik, hogy bár tisztában vannak a transzferár rendszer vezetői eszköz jellegével és előnyeivel, a **gyakorlati alkalmazás nem jellemző.** (9. táblázat)

Összességében a hazai vállalkozások véleménye alapján a transzferár rendszer kialakítása és működtetése a vállalatvezetés együttműködését igényli; szerepe és hasznossága az üzleti stratégia, illetve ezzel együtt a teljesítményértékelés kialakítása során kevésbé érvényesül. A **H1 hipotézist bizonyítottnak tekintem** és az elemzések alapján a következő tézist fogalmaztam meg:

T1: A hazai gyakorlatban a transzferár rendszer, mint vállalatvezetési eszköz alulértékelt. Alkalmazása nem jellemző a stratégiai tervezés és teljesítményértékelés folyamataiban.

7.2. H2. hipotézis vizsgálata

H2: A transzferár dokumentáció üzleti információinak hasznossága a hazai vállalkozások gyakorlatában – az egyes menedzsment területek közötti együttműködés hiánya miatt - nem érvényesül. Elsősorban az adóbírság elkerülését szolgálja.

A kérdőíves megkérdezés alapvetően a kapcsolt ügyletekkel rendelkező vállalkozások pénzügyi vezetőit célozta meg. Ezt az irányt a tanulmányozott vizsgálatok (4.2.fejezet), valamint a napi szakmai tapasztalatok alapján választottam. Azt feltételeztem, hogy ha a vállalaton belül a transzferár rendszer kialakítása alapvetően a termelésirányítás, vagy a kereskedelmi részleg/felelős terület feladata, az a rendszer és a dokumentáció felelősségi jellegének visszakérdezésével egyértelműen kiderül. A transzferárazás az elméleti kutatás révén igazolt vezetői számviteli terület, kétségtelenül kötődik a számviteli és pénzügyi feladatkörökhöz. Mindkét fő funkcióját tekintve – a vállalaton belüli eredmény allokációt, illetve az adózási vonatkozásait - igényli a számviteli információs bázis és a számviteli-ellenőrzési módszertan ismeretét, alkalmazási gyakorlatát. A kérdőíves megkérdezés során az is elképzelhető volt, hogy kisebb vállalkozások esetén a pénzügyi és számviteli feladatok összevonásra kerülnek a munkaerőkapacitás függvényében, esetleg a vállalatirányítás az üzleti (kereskedelmi,

szolgáltató) tevékenység irányítását is jelenti. Ugyanakkor, mivel a mintában jelentős arányt képviselnek a nagyvállalatok, feltételeztem, hogy a pénzügyi területek megkérdezésével, a téma tekintetében szélesebb értelmezésre épített válaszadásra számíthatok.

Fontosnak tartom megemlíteni, hogy a válaszadók többsége, 63 %-a külföldi tulajdonban lévő vállalkozás, melyek mérlegfőösszege és árbevétele egyaránt nagyobb, mint 500 millió forint. Ez a feltétel a megkérdezettek kiválasztásában szempontként szerepelt,²⁵ hiszen minél nagyobb a vállalkozás, vélhetően annál komolyabb folyamatszabályozási és kontroll rendszerrel működik. Külföldi tulajdonosok esetén feltételezhető a működési tevékenység standardizált kialakítása, a csoporthoz tartozó valamennyi vállalkozás tervezési, értékelési folyamatainak egységesítése.

A kérdőívben több ponton is visszatérő állításokat építettem be a transzferár kategória és a pénzügy – számvitel kapcsolatának feltérképezésére. A menedzsment területek felelőssége tekintetében, majd a transzferár dokumentáció és annak legfontosabb pontja, a szokásos piaci ár/ársáv vonatkozásában, végül pedig ezekre visszatérő, mondhatni kontrol pontként fogalmaztam meg állításokat.

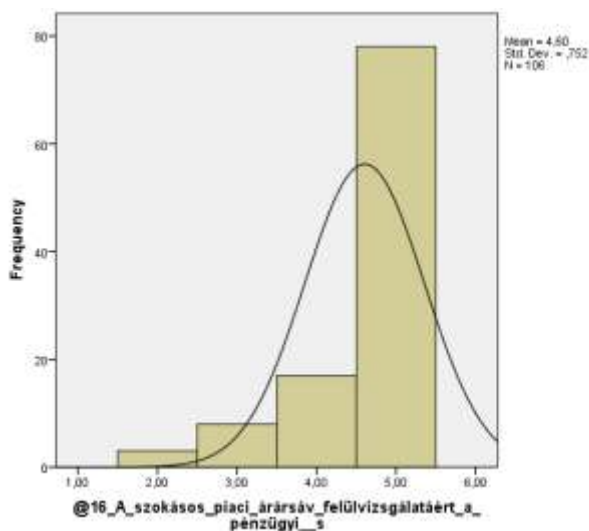
Az eredmények első közelítésre is meggyőzőek. A transzferár rendszer kialakításáért felelős területnek (5. állítás) jelölte (4 vagy 5) a megkérdezettek 74,5 %-a a számvitelt, és 85,9 %-a a pénzügyet és az adózást. Érdekes azonban megfigyelni, hogy a 25. kérdéscsoport alatt „A transzferár rendszer kialakítása csak a pénzügyi – számviteli – adózási területek feladata” állítás értékelése nem volt ennyire egyértelmű. A válaszadók 72,7%-a választotta a 4 és 5 pontos értékelést, viszont 14,2% bizonytalannak tünt (3-as értékeléssel)²⁶. A transzferár rendszer adózási szempontú szűkítésével az egyetértők aránya tovább erősödött, azaz a transzferár dokumentáció elkészítéséért való felelősség kérdéskörében (6. állítás) a számvitel szerepe 80,2 %-ra emelkedett, s bár a pénzügy szerepének súlya 69,8 %-ra csökkent, az adózás, mint felelősségi terület 82,1 %-ot kapott.

A kérdőív 16. *A szokásos piaci ár/ársáv felülvizsgálataért a pénzügyi – számviteli – adózási szakemberek felelősek* állítása meglehetősen egyértelmű átlagos pontszámot kapott, az eredmény 4,6. A megkérdezettek közül 95 vállalkozás (89,62 %) adott legalább

²⁵ Ez a cél a megkérdezés során a direkt felkérések tekintetében a társasági forma és a külföldi tulajdonos léte feltételekkel volt remélhető.

²⁶ A kérdés alapvetően a transzferár rendszerre vonatkozik, nem a dokumentációra.

4-es értéket, vagyis egyetértett az állítással. 1-es válasz nem volt, és 2-esből mindössze 3 db. A 16. állításra kapott válaszok hisztogramja jobboldali aszimmetriájú²⁷, a normál eloszlásnál csúcsosabb²⁸ (20. ábra). Mindezek alapján kijelenthető, hogy a válaszadók a szokásos ár/ársáv kialakítása tekintetében a **pénzügyi – számviteli vezetés felelősségét tartják alapvetőnek**.



20. ábra: A pénzügy és számvitel felelőssége a szokásos piaci ár/ársáv felülvizsgálatában –a kapott válaszok megoszlása (Forrás: saját szerkesztés)

A 16. és a 25/5. állításokra kapott válaszok számomra meglepő eredményt hoztak. Egyrészt azért, mert a rendszer kialakítása ugyan lehetetlen a számviteli nyilvántartás információi, az árképzéshez használt költségtartalmak, valamint a teljesítménymérési eszközök nélkül, de mindehhez a folyamatok alapvető ismerete, a belső és külső érdekek, lehetőségek és működési jellemzők egyértelmű átlátása szükséges. Bár a pénzügyi – számviteli területek a számok révén teljes képet kapnak a vállalkozásról, a folyamatok teljes összefüggése az egyéb érdekek figyelembevételével kezelendő. A piaci ársáv felülvizsgálata pedig még inkább erősíti a transzferár rendszer gyakorlati alkalmazásának hiányosságait, hiszen az ehhez szükséges piaci információk leginkább az üzleti területekhez tartoznak, a számvitel – pénzügy rálátása a piaci pozíció kapcsolatrendszerére csak a menedzsment területek együttműködésével lehet, azaz szerepe csupán ellenőrző jellegű kellene, hogy legyen.

Ezt az eredményt vizsgálják tovább az általános jellegű állítások között azok, amelyek egyértelműen a transzferár dokumentáció és a menedzsment kapcsolatára irányulnak. A kérdés az, hogy a transzferár rendszer és dokumentáció kialakításában a

²⁷ Skewness negatív, 1-nél nagyobb, több mint kétszer nagyobb a szórásánál

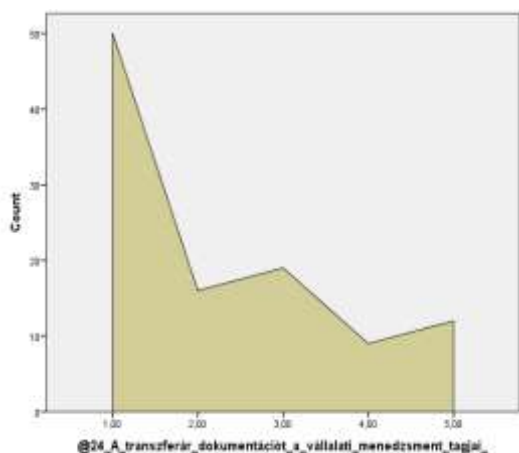
²⁸ Ez látható a Kurtosis pozitív és magas értékéből (3,011).

menedzsment területek között van-e egyértelműen igazolható együttműködési gyakorlat a hazai vállalkozásoknál, illetve mennyiben befolyásolja az együttműködés létét a tulajdonosi kör, a tevékenység jellege, valamint a vállalat - saját tőke, mérlegfőösszeg és árbevétel alapján számított - mérete. A vizsgálatba a 13.,14.,15.,24., állítások kerültek. A 10. táblázat összefoglalja a kiemelt válaszok átlagos pontértékét, valamint a leggyakoribb válaszokat (módusz).

A menedzsment együttműködése a transzferárzásban	Elemsszám	Átlagos pontszám	Szórás	Medián	Módusz
13. A vállalati menedzsment tagjai tisztában vannak a transzferár dokumentáció céljával.	106	3,7642	1,10023	4	5
14. A vállalati menedzsment tagjai tisztában vannak a transzferár dokumentáció lényeges elemeivel.	106	3,0943	1,25378	3	2 ²⁹ (3)
15. A szokásos ár/ársáv felülvizsgálatában a menedzsment területek együttműködnek.	106	2,9528	1,24504	3	3
24. A transzferár dokumentációt a vállalati menedzsment tagjai is rendszeresen megkapják.	106	2,2170	1,40750	2	1

10. táblázat: A transzferár dokumentáció és a menedzsment kapcsolatát jellemző állítások statisztikai jellemzése (Forrás: saját szerkesztés)

A kiemelt állításokra kapott átlagos pontszámok alakulása leginkább az állítások dokumentációhoz való kötődésével magyarázható. A magas szórás jelzi, hogy a válaszadás széles skálán mozgott. Szélsőséges érték tapasztalható a 24. kérdés kapcsán, ami szerint a dokumentáció rendszeres eljuttatása a menedzsment tagjaihoz nem jellemző. Ezeket az eredményeket az átlagos értékek mellett a módusz is alátámasztja.

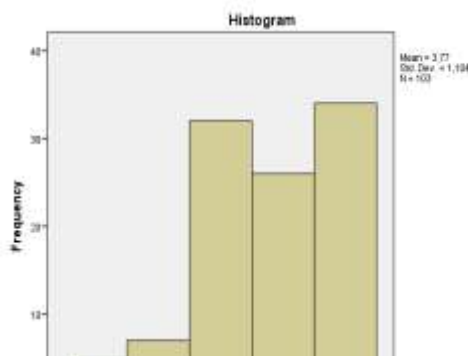


21. ábra: 24. A transzferár dokumentációt a menedzsment rendszeresen megkapja – a kapott válaszok megoszlása

A 24. kérdés diagramja (21. ábra) jól szemlélteti, hogy a válaszadók többsége nem értett egyet az állítással, azaz a transzferár dokumentáció nem közreadott dokumentum a menedzsment körében. Az átlag 2,2 a medián alacsonyabb (2) a leggyakoribb válasz pedig az „egyáltalán nem ért egyet”(1). Bár a többi kiemelt kérdés alapján a válaszadók átlagos pontszáma közömbösséget mutat, a 13. állításra vonatkozóan érdemes

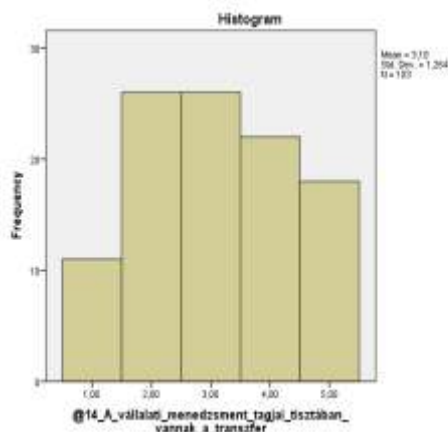
²⁹ Két azonos gyakoriságú érték található a sokaságban, a 2 és a 3.

hangsúlyozni, hogy a medián és a módusz is magasabb az átlagnál, a 3 pontos értékelések száma mindössze kettővel kevesebb, mint az 5 pontos értékelések száma. (22. ábra) A vezetés számára közismert a transzferár dokumentáció célja, ez a válaszok eloszlásának jobboldali aszimmetriájával is alátámasztható, ugyanakkor a dokumentáció tartalma már nem egyértelműen köztudott.

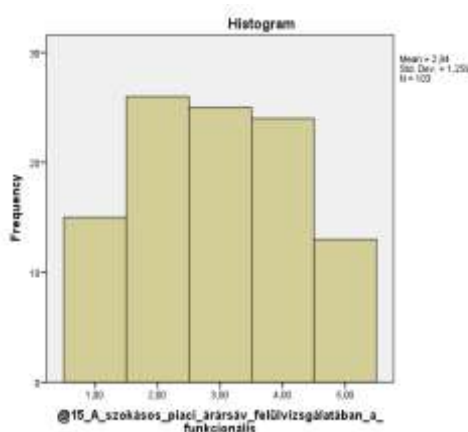


22. ábra: 13. A menedzsment tagjai ismerik a transzferár dokumentáció célját – a kapott válaszok megoszlása

A 14., 15. kérdések szórása jelzi, hogy a skála teljes terjedelme megjelent a válaszok között. Érdekes megvizsgálni a válaszok eloszlását, annak csúcosságát (KURTOSIS) és ferdeségét (SKEWNESS) egyaránt. A 14. állítás hisztogramja (23. ábra) a normális eloszláshoz képest laposabb, azaz leginkább 2 – 4 ponttal értékelték a válaszadók. Ez az állítás vizsgálatra érdemes lenne a pénzügy – számviteltől eltérő menedzsment területek körében is. Hasonlóan színes pontozás



23. ábra: A 14. állításra kapott válaszok megoszlása



24. ábra: A 15. állításra kapott válaszok megoszlása

tapasztalható a 15. állításra vonatkozóan (24. ábra), bár annak enyhe aszimmetriája szinte ellentétes a 14. állításnál tapasztaltakkal.

A vállalatok pénzügyi szakemberei szerint tehát a menedzsment területek ismerik a transzferár dokumentáció fogalmát és célját, de nem jeleztek egyértelmű együttműködést (3,1-nél magasabb átlag nem található a pontértékekben) más üzleti területekkel a szokásos piaci ár/ársáv felülvizsgálatában (15. állítás). Mivel a **dokumentáció** elkészítése alapvetően a **pénzügyi terület felelőssége**, így a dokumentációban a szokásos árak felülvizsgálata sem kerül hatókörön kívülre. Ezt jól

mutatja, hogy a válaszok eloszlása nem aszimmetrikus, ugyanakkor az eloszlás görbe laposabb³⁰ a normális eloszláshoz képest.

Mi lehet az átlagos eredmények mögött? Befolyásolja – e a vállalat tulajdonosi szerkezete, a tevékenység jellege, esetleg a vállalat mérete a menedzsment viszonyát a transzferár rendszerrel és dokumentációval. Valamennyi terület elemzésétől várhatunk biztató jeleket, hiszen a külföldi leányvállalatok jellemzően stabil, sokrétű vezetői információs rendszerrel rendelkeznek, melynek akár a transzferár rendszer is része lehet, de a tevékenység függvényében, sőt, leginkább a vállalatok nagyságával mindenképpen összefüggést feltételezhetnénk.

Egyenként vizsgálva a kiemelt (nominális) ismérveket a Pearson-féle Khí-négyzet próba segítségével, egyikkel sem igazolható szignifikáns összefüggés a változók között. A tulajdonosi kör és a tevékenység esetében a kapott eredmények alacsonyabb értéket jelentenek a viszonyítási küszöbértéknél, ezzel a szignifikáns kapcsolatra vonatkozó feltevés elvethető. A vállalatnagyság paramétereinek vizsgálata során viszont olyan magas szignifikancia szint mellett keletkezett kapcsolatra utaló érték, ami a számítás helytállóságát elfogadhatatlanná teszi.

Az előzőek alapján az jól látható, hogy a vállalkozások jelentős aránya számára a transzferár kategória azonos a dokumentációs kötelezettség kérdéskörével. Vélhetően ennek kialakulásában komoly szerepe van a dokumentáció körüli bizonytalanságnak a szabályozás és az ellenőrzés oldaláról egyaránt. Az OECD és a nemzetközi irányelvek célja lényegében az adózási környezeti lehetőségekkel való visszaélés kiküszöbölése, de mindamelllett ennek megvalósítása valóban olyan piaci, gazdasági körülmények feltárását igényli, melyek összefoglalása egyrészt a menedzsment számára is felhasználható, másrészt a menedzsment területek információ szolgáltatására és ellenőrzésére épül.

Az OECD irányelvek részletezik a **funkcionális elemzés** tartalmát, az irányelvek 2010-es változtatása pedig segítséget kívánt nyújtani az összehasonlító elemzés elkészítésében egy tipikus folyamat felvázolásával. A folyamat természetesen nem kötelezően követendő, az irányelvek célja nem annak szabályozása, hogy milyen úton érje el a vállalkozás a szokásos piaci ár meghatározását, hanem inkább azon körülményeknek a rendszerezése, amelyekkel a szokásosság igazolható. E tekintetben a felvázolt folyamat menetéből kiemelendő a 2. lépésként meghatározott feladat, az adóalany jellemzőinek széles körű elemzése, a 4. és 5. lépésként kiemelt belső és külső összehasonlítható

³⁰ Kurtosis: -1,032

ügyletek vizsgálata. Az adóalany körülményeinek jellemzése „az ágazat, a verseny, a gazdasági és szabályozási tényezők, valamint az adóalany környezetére hatást gyakorló egyéb összetevők elemzéseként határozható meg.” (Transzferár irányelvek, 2010. p. 121).

Ez azt jelenti, hogy a dokumentáció az adott vállalkozás piaci viszonyait, a szokásos piaci ár igazolásához használt összehasonlító ügyletek, illetve az ezeket bonyolító vállalkozások tekintetében tevékenységük, kockázataik, szerződéses viszonyaik, felismerhető üzleti stratégiájuk részletes áttekintését kell, hogy tartalmazzon. Ebből adódik az a következtetés, hogy egyrészt ezek az információk mindenképpen meghatározott vezetői terület által szolgáltatott információk, másrészt átfogó kép keletkezik a vállalat piaci és üzleti környezetéről, mely a dokumentáció révén a belső érdekhordozók számára egyaránt elérhető.

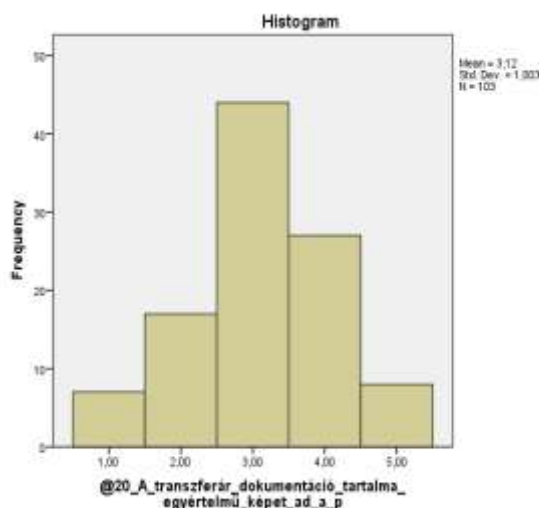
A **H2** hipotézisben megfogalmazott feltevés szerint arra keresem a választ, hogy a menedzsment értékesnek tartja-e a dokumentáció üzleti információit. A kérdőív 20. (A transzferár dokumentáció tartalma egyértelmű képet ad a piaci környezetről.) állítására kapott válaszok alapján ez a megítélés nem egyértelmű. Az átlagos pontszám 3,12, ami bizonytalanságot tükröz. Nyilvánvalóan a pénzügyi szakemberek tisztában vannak a dokumentációs kötelezettség elvárásaival, azaz a bizonytalanság nem alapvetően abból ered, hogy szükség van-e a piaci környezet bemutatására, hanem inkább abból, hogy a szokásos piaci ár igazolásához szükséges értékesítési- és versenypozíció mennyire megbízható bázisra, adatokra, elemzésekre épül, illetve hogy valójában a dokumentáció alkalmazása az adóellenőrzési célokon túl nem jellemző. A 20. állítás tekintetében a *II. táblázatban* lévő válasz struktúra figyelhető meg.

A válaszadók árbevétel szerinti kategorizálása a 20. állításra adott válaszok alapján egyértelműen mutatja, hogy a legnagyobb és a kisebb árbevétellel rendelkező vállalkozások több, mint 43,40 %-a a 3-as kategóriát jelölte meg, és az 500 – 2 000 MFt árbevétel csoportba tartozók elfogadóbbak voltak a többinél, így adódott a 3,12 átlagos pontérték. Még a 2 000 MFt feletti árbevétellel rendelkező vállalatok pénzügyi szakemberei sem ítélik a dokumentációt üzleti szempontból **tipikusan használt** információs eszköznek. Ez nem jelenti azt, hogy nem lenne realitása, csupán annyit, hogy a gyakorlatban nem jellemző.

Megnevezés		A vállalkozások besorolása árbevétel alapján (MFt)				Total	Megoszlás, %
		- 100	100-500	500-2000	2000 -		
20. A transzferár dokumentáció tartalma egyértelmű képet ad a piaci környezetről	1	1	0	1	5	7	6,60
	2	0	3	1	13	17	16,04
	3	3	4	7	32	46	43,40
	4	1	4	10	13	28	26,41
	5	0	0	2	6	8	7,55
Total		5	11	21	69	106	100,00
Megoszlás kategóriánként, %		4,72	10,38	19,81	65,09	100,00	

11. táblázat: A 20. állításra kapott válaszok a válaszadók árbevétel nagysága szerinti csoportosításában (Forrás: saját szerkesztés)

Az állításra adott válaszok modusza 3, hisztogramja a normális eloszlásúnál csúcsosabb (25. ábra).



25. ábra: A 20. állításra kapott válaszok megoszlása

Tovább vizsgálva a dokumentáció helyét és szerepét a vállaltirányítás eszköztrendszerében a 27. kérdéscsoportban a dokumentáció „hasznosságának” paramétereit foglalmaztam meg. Nyilvánvalóan a hasznosság kategória általam irányított, e téma tekintetében nem szabályozott fogalom. Tudatosan törekedtem arra, hogy a dokumentációhoz kapcsolódó adóbírság kockázatát csökkentő hasznosság területéről az üzleti célú, menedzsment döntéseket segítő előnyök felé tereljem a figyelmet.

A 27. kérdéscsoportra kapott válaszok átlagos pontszáma egy kivételével 3,00 alatti, a szórás viszont a lehetséges kategóriákhoz viszonyítva magasnak tekinthető. A medián

szinte minden állításnál 3 (a kivételnél ennél kisebb), a leggyakoribb válasz azonban megbontja a képet, hiszen a vállalati kereskedelmi ügyletek összefoglalása és a belső árazás legalizálása tekintetében a módusz alapján a hasznosság értelmezhető. Az eredmények a 12. táblázatban láthatóak.

A vállalatvezetés szempontjából a TRANSZFERÁR DOKUMENTÁCIÓ hasznos, mivel	Átlag	Medián	Módusz	Szórás
a) egyértelműen mutatja a vállalat és a gazdasági környezet kapcsolatát;	2,61	3	3	1,16758
b) összefoglalja a vállalaton belüli kereskedelmi ügyletek rendszerét;	2,83	3	4	1,28339
c) biztosítékot jelent a belső folyamatok árazásának legális működésére;	3,21	3	4	1,27245
d) minden vezetői szint számára elérhető eszköz a transzferárak és a szokásos piaci árak összehasonlítására;	2,56	2	2	1,29527
e) a transzferár rendszer működéséről visszacsatolást ad az összehasonlító elemzés révén.	2,73	3	3	1,17541

12. táblázat: A 27. állítás csoport statisztikai jellemzése
(Forrás: saját szerkesztés)

Ezek után azt vizsgáltam, hogy a válaszadók között a dokumentáció hasznosságának vonatkozásában elkülöníthető-e az azt elfogadó és elutasítók csoportja, illetve mennyire egyértelmű e tekintetben a válaszadók álláspontja. A K-közép nem hierarchikus klaszter elemzés révén 2 és 3 klaszteres megoldásokra egyaránt próbálkoztam végeztem. Három klaszter különválasztása nem adott több egyértelmű információt. Az eredményként kapott klaszter közepeket a 13. táblázat mutatja.

Két klaszter kialakítása mellett a középpontok értéke az K_1 klaszterben 3,00 feletti, a K_2-ben 2,00 alatti, kivétel a 27c állítás. A klaszterek elemszáma alapján érdekes eredményt összegezhettünk. A klaszterképzés lényegében az egyértelműen elutasítókat szűrte ki, ugyanakkor nem sokkal nagyobb az aránya³¹ az elfogadók és bizonytalanok csoportjának. Véleményem szerint az eredmény mögött az áll, hogy a transzferár dokumentáció tartalmának ismerete alapján a megkérdezettek elgondolkodtak annak belső információs eszközként való használatán. Tovább elemezve a kapott csoportokat az első klaszterben azt kerestem, hogy milyen arányban fogadják el egyértelműen (4 és 5 adott

³¹ közel 55 %

értékek), a 2. klaszternél pedig az egyértelműen elutasítók arányát a csoporton belül (1 és 2). (13. táblázat)

27. A vállalatvezetés szempontjából a TRANSZFERÁR DOKUMENTÁCIÓ hasznos, mivel	Klaszter	
	K_1	K_2
Elemszám:	58	48
27/a. egyértelműen mutatja a vállalat és a gazdasági környezet kapcsolatát	3,31	1,77
27/b. összefoglalja a vállalaton belüli kereskedelmi ügyletek rendszerét	3,69	1,79
27/c. biztosítékot jelent a belső folyamatok árazásának legális működésére	4,03	2,23
27/d. minden vezetői szint számára elérhető eszköz a transzferárak és a szokásos piaci árak összehasonlítására	3,34	1,60
27/e. a transzferár rendszer működéséről visszacsatolást ad az összehasonlító elemzés révén.	3,48	1,81

13. táblázat: A transzferár rendszer hasznosságánakvizsgálata

(Forrás: saját szerkesztés)

A csoportok kialakításának relevanciáját igazolja egyrészt a Mann-Whitney-féle U próba, mely szerint a két csoport között szignifikáns különbség van a 27. állítások tekintetében, másrészt a klaszterek struktúrájának elemzése. A K_2 klaszter minden állítás tekintetében szinte egyértelmű elutasítást adó válaszadókat fog össze, a bizonytalanság a 27c kivételével alacsony mértékű és 4 és 5 válasz több állítás esetében (27d, 27e) nem volt. A K_1 klaszterbe sorolt válaszadóknál a bizonytalanság széles skálán mozog az egyes válaszok tekintetében (22,41-56,90%). (14. táblázat).

27. A vállalatvezetés szempontjából a TRANSZFERÁR DOKUMENTÁCIÓ hasznos, mivel	K_1 (4 - 5)	K_1 (3)	K_2 (1 - 2)	K_2 (3)
27/a. egyértelműen mutatja a vállalat és a gazdasági környezet kapcsolatát;	41,38%	43,10%	84,78%	13,04%
27/b. összefoglalja a vállalaton belüli kereskedelmi ügyletek rendszerét;	60,34%	31,03%	78,26%	17,39%
27/c. biztosítékot jelent a belső folyamatok árazásának legális működésére;	75,86%	22,41%	65,22%	21,74%
27/d. minden vezetői szint számára elérhető eszköz a transzferárak és a szokásos piaci árak összehasonlítására;	41,38%	34,48%	86,96%	13,04%
27/e. a transzferár rendszer működéséről visszacsatolást ad az összehasonlító elemzés révén.	37,93%	56,90%	78,26%	19,57%

14. táblázat: A 27. állításcsoportban kapott válaszok szerkezete (Forrás: saját szerkesztés)

Összességében tehát a válaszadók között kisebb súlyt képviselnek azok a vállalkozások, akik egyértelműen elutasítják a transzferár dokumentáció tartalmának, üzleti információinak hasznosságát, de annak menedzsment eszközként való értékelése a bizonytalanságra utaló válaszok magas aránya miatt nem reális.

A válaszok alapján a **H2 hipotézis azon részét, miszerint a dokumentáció üzleti információinak hasznossága a gyakorlatban – alapvetően a menedzsment területek együttműködésének hiánya miatt - nem érvényesül, bizonyítottnak tekintem.**

Mit jelent tehát a vállalkozások számára a transzferár dokumentáció?

A vállalkozások 57,6%-ánál a dokumentáció saját kivitelezésben készül. Ezen vállalatok kétharmada (68,6%) a mérlegfőösszeg és az árbevétel alapján is a legnagyobbak közé tartozik. A tanácsadó cégek szolgáltatásainak igénybevételét a válaszadók 42,5 %-a egyértelműen elutasította. Érdekességként hangsúlyozom, hogy ezek 53,3%-a is a legnagyobbak közül való. 18 vállalat jelölte 3-mal ezt az állítást (7/b.), akik vélhetően részlegesen, valamilyen téren már kértek segítséget a feladat megoldásához.

A megkérdezett vállalkozások többsége (52,83 %) a 17. *A vállalkozásnál már volt a transzferár rendszerre és a dokumentációra vonatkozó ellenőrzés* állításra egyértelmű igennel válaszolt, 37,73%-ánál pedig a válasz egyértelműen nem. A 3-as választ adók vélhetően részleges ellenőrzés, illetve bizonytalan múltbeli információ alapján jelöltek.

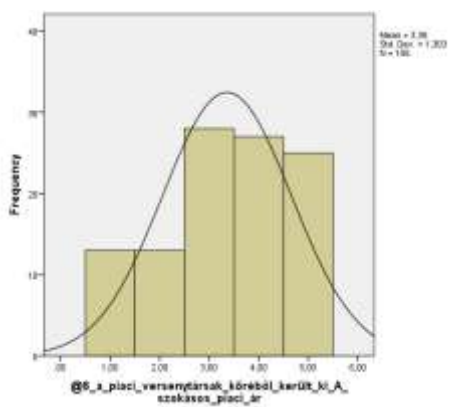
A transzferár dokumentáció saját (Spearman: 0,024) vagy külső tanácsadó igénybevételével (Spearman: 0,057) való elkészítésének nincs kapcsolata a korábbi adóellenőrzésekkel.

Számomra meglepő eredmény volt, hogy a vállalkozások 70,19%-a nem a csoportszintű szabályozás, azaz nem master file alapján készíti el a dokumentációt. A vállalatcsoporton belüli kereskedelmi ügyletek csoportszintű szabályozása és dokumentálása a leányvállalatok számára olyan előny, melynek léte önmagában az adózási szempontból korrekt magatartásra utal. A master file tartalmazza a csoport valamennyi belső ügyletét, melyekben a transzferárazás felmerülhet, nyilvánvalóan segíti az egyedi dokumentációk elkészítését, illetve a szokásos piaci ár/ársáv tekintetében az egyértelmű és megalapozott elemzést és csoportszintű értelmezést. A válaszadók mindössze 17,9%-a készíti a dokumentációt master file alapján, ezen vállalkozások közel 79 %-a külföldi tulajdonú, 47 %-a vagyon és árbevétel alapján egyaránt a legnagyobbak

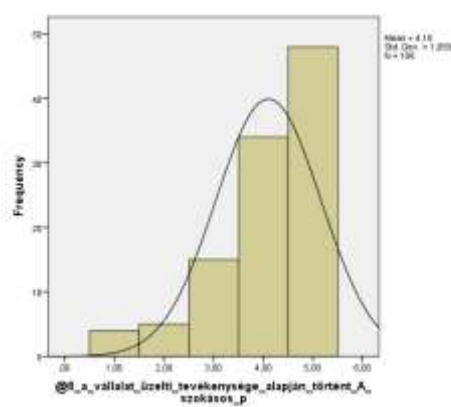
közé tartozik. Több mint 60% jelölt kereskedelmi tevékenységet (12 vállalat), 6 – 6 vállalat pedig termelést és szolgáltatást. Bár meg kell jegyezni, hogy van olyan, aki minden területen aktív tevékenységet folytat.

A 7. kérdéscsoport vizsgálata során laza pozitív kapcsolat mutatkozott a dokumentáció készítésének külső és belső megvalósulása, valamint a dokumentáció készítéséhez használt információs bázis között. Azon vállalkozások, akik maguk készítik a dokumentációt, inkább a piaci információk alapján igazolják (Spearman: 0,389) a szokásos piaci árat/ársávot, míg a tanácsadó cégek inkább adatbázist használnak (Spearman: 0,336).

A 8. kérdéscsoport arra irányult, hogy a dokumentált piaci ár/ársáv meghatározásakor (függetlenül az adatbázis használatától, vagy a piaci környezet feltérképezésétől) mi a kiválasztás alapja. A válaszadók jelentős többsége egyértelműen elutasította (75,5%), hogy a létszám adatok alapján választanának hasonló vállalkozást, továbbá a forgalmi adatok sem játszanak elsődleges szerepet (58,5% az 1 és a 2). A normális eloszláshoz leginkább hasonló a piaci versenytársak köréből választott információra épített dokumentáció (26. ábra), a válaszadók preferenciáját viszont az üzleti tevékenység alapján készített összehasonlítás jellemzi leginkább a jobboldali aszimmetriájú hisztogram révén (27. ábra).



26. ábra: A 8/b állításra kapott válaszok megoszlása



27. ábra: A 8/c állításra kapott válaszok megoszlása

A transzferár dokumentáció körüli bizonytalanság a szabályozás és az árképzés jellegéből egyaránt adódik. A hazai szabályozás követi a nemzetközi irányelvek változásait, amelyek ha nem is évente, de azért folyamatosan igazodnak a visszajelzésekhez. A szakmai képzések piacán nem sok, de azért a nagy tanácsadó cégek, a felelős minisztérium és az ellenőrző szerv oldaláról is van lehetőség a

tapasztalatgyűjtésre és cserére. A társaságok a válaszok alapján nem fordítanak túlzott figyelmet a rendszeres továbbképzésekre, a rendszeres releváns szakmai képzésen résztvevők és a dokumentációt maguk készítő vállalkozások között sem, (Spearman: 0,179), illetve a tanácsadóval együttműködők között sem jellemző egyértelmű kapcsolat (Spearman: -0,108).

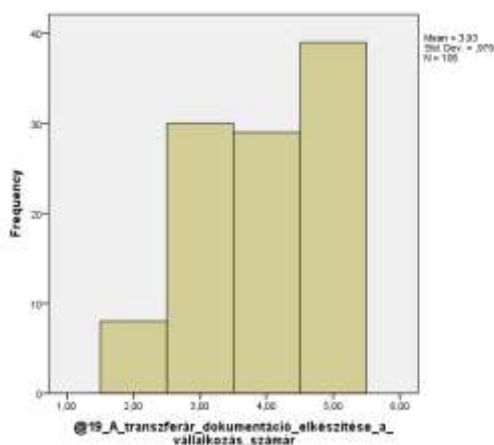
A 9. kérdéscsoportban a dokumentáció adóellenőrzés szempontjából legkritikusabb jellemzőire kapott válaszok alapján a dokumentáció léte egyértelműen a legfontosabb. Az átlagok, móduszok és mediánok is jól mutatják, hogy az összehasonlító elemzés, a piaci ársáv nagysága, valamint a választott módszer e sorrendben került értékelésre a vállalkozások válaszaiban (15. táblázat).

A vállalkozások transzferár dokumentációjának legkritikusabb területe az adóellenőrzések szempontjából:	Átlag	Medián	Módusz	Szórás
a) a dokumentáció léte	4,42	5	5	1,14599
b) a szokásos piaci ár/ársáv nagysága	3,60	4	4	1,02054
c) a szokásos piaci ár/ársáv igazolása az összehasonlító elemzés révén	3,84	4	4	1,03406
d) a szokásos piaci ár meghatározására választott módszer	3,42	4	4	1,17812
e) egyéb	1,98	2	1	1,17903

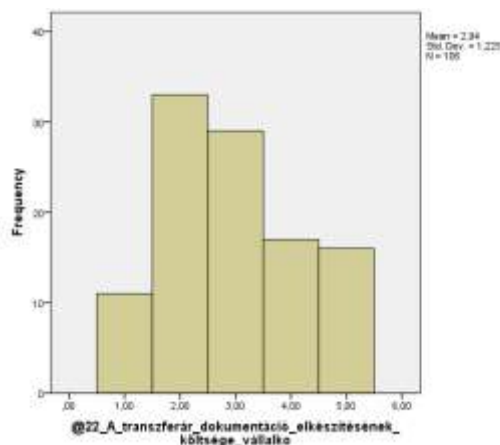
15. táblázat: A 9. kérdéscsoport statisztikai jellemzése (Forrás: saját szerkesztés)

Az eredmények alapján tehát a dokumentáció léte egyértelműen elfogadott a vállalkozások számára. A 18. *A vállalkozás rendelkezik előzetes ármegállapítási megállapodással (APA)* állításra kapott válaszok szerint csak 12,26% (13 vállalat) válaszolt igennel (4 és 5), ezek 77 %-a (10 vállalat) külföldi tulajdonban lévő, 61,5 %-a (8 vállalat) 2 milliárd forint feletti mérlegfőösszeggel és árbevétellel rendelkezik. Ez az eredmény megfelel a várakozásnak, mivel az előzetes ármegállapítás meglehetősen költséges megoldás és csak 3 – 5 évre ad biztonságot.

Mindezek alapján tehát a transzferár dokumentáció komoly adminisztrációs kötelezettség. Ezt a vállalkozások maguk is így ítélték meg. (28. ábra)

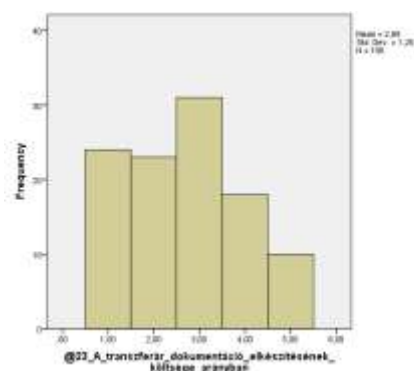


28. ábra: A 19. állításra kapott válaszok megoszlása

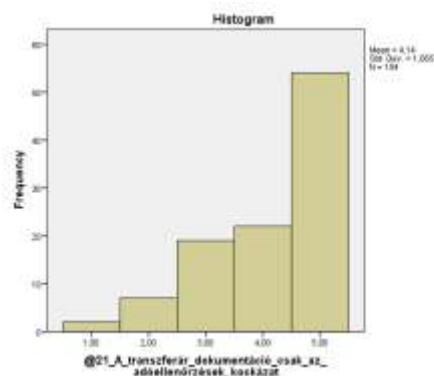


29. ábra: A 22. állításra kapott válaszok megoszlása

Nemcsak törvény adta kötelezettség, de egyúttal költséges is (29. ábra), akár saját maguk készítik el, akár segítséget vesznek igénybe. A H3 hipotézis első részét erősíti az is, hogy a költség-haszon arányt nem ítélik megfelelőnek. A 23. állításra kapott átlagos értéke 2,6887. (30. ábra)



30. ábra: A transzferár dokumentáció elkészítésének költsége – a kapott válaszok megoszlása



31. ábra: A 21. állításra kapott válaszok megoszlása

Összefoglalva tehát a 18. – 23. állítások a dokumentációs kötelezettség általános értékelését foglalják össze a vállalkozások szemszögéből a rájuk rótt teher és költség – haszon vonatkozásában. A válaszadók szerint a **transzferár dokumentáció egyértelműen költséges adminisztrációs teher**. A 19. és a 22. állítások között a Spearman rangkorreláció értéke 0,500. A dokumentáció **hasznosságát és költségességét laza negatív kapcsolat jellemzi**, a 22. és 23 állítások között a Spearman rangkorreláció értéke -0,313. Érthető tehát, ha menedzsereszköz szerepben nem tipikusan értelmezett fogalom, és mindezt a 21.-ként elrejtett „A transzferár dokumentáció csak az adóellenőrzések kockázata miatt fontos.” állítás egyértelműen alátámasztja. Ezzel az állítással a válaszadók közel 52 %-a (55 vállalat) teljes mértékben egyetértett, további

közel 21 % (22 vállalat) egyetértett, nemleges választ (1 és 2) csupán 9 (8,49 %) vezető jelölt. A válaszok eloszlásának hisztogramja jól tükrözi a kapott válaszok jobboldali aszimmetriáját (31. ábra). Az adóellenőrzés ténye (17. állítás) nem befolyásolja a dokumentáció adókockázat csökkentő jellegének megítélését (Spearman: -0,078).

Mindezekkel a **H2 hipotézist bizonyítottnak tekintem** és a következő tézist fogalmaztam meg:

T2: A transzferár dokumentáció üzleti információinak hasznossága a hazai gyakorlatban – elsősorban a menedzsment területek közötti együttműködés hiánya miatt - nem érvényesül. A dokumentáció adószabályozásból eredő kötelezettség.

7.3. H3 hipotézis vizsgálata

H3: Az adóbevallások adatai alapján a hazai vállalkozások a kapcsolt ügyleteikben alkalmazott árakat jellemzően szokásos piaci árnak/ársávnak megfelelően alakítják ki.

A transzferárazás kategóriája az említett szabályozási körülmények miatt a vállalkozások életében az adóellenőrzések szempontjából kritikus terület. Az adózók és az adóhatóság számára egyaránt kihívást jelent a kapcsolt ügyletek transzferárainak elemzése, értelmezése, szokásos piaci árral való összefüggésének bizonyítása. Az adóhatóság számára a kapcsolt ügyletek létéről szolgáltatott információ alapja hosszú ideig a kapcsolt vállalkozások közötti piaci ár és alkalmazott ellenérték különbözeteként figyelembe vett adóalap korrekció volt a társasági adóbevallásokban. Fokozatosan vált a szabályozás egyre szigorúbbá és a dokumentáció egyre részletesebbé. 2005-től a kapcsolt viszony bejelentési kötelezettségével, majd 2007-től az adóbevallások részletező információi között kiemelt a kapcsolt vállalatokkal kötött szerződés alapján elszámolt összes bevétel és költség bemutatási kötelezettségével, illetve 2009-től a bejelentett részesedés főoldali jelölésével, 2010-től a közös nyilvántartásról való nyilatkozási kötelezettséggel. Így nyilvánvalóbbá vált a kapcsolt ügyletek léte és milyensége. Ma már az adóbevallások elemzése jó lehetőséget ad a belső ügyletek és a transzferárazás adózási szempontú vizsgálatára. Ugyanakkor a belső ügyletek árazási körülményei alapvetően a tevékenység, az ügyletek jellege és alapvetően stratégiai célok függvényében alakulnak, a

bevallások információi vélhetően nem adnak általánosítható paraméter-rendszert e tekintetben.

Az általam bonyolított kérdőíves kutatás a vállalkozásoknál csak néhány direkt információra kérdezett rá a transzferár rendszerrel és a dokumentációval kapcsolatban, a felkérésekben egyértelműen jeleztem, hogy nem módszertani és számszaki paramétereket szeretnék feltérképezni.³² A kérdőívben a 10. kérdéscsoport a transzferár rendszer stabilitását elemezte, hiszen az hosszú távon nemcsak az adminisztrációs kötelezettségek miatt fontos, hanem a rendszer működtetése is igényli. Ahogy ez már az előző hipotézisek vizsgálata kapcsán kiderült, a belső elszámoló árak szerepe a vállalkozások működési folyamataiban nem tölti be a vállalatvezetési eszköz funkciót, az ehhez kötődő dokumentáció alapvetően az adóbírságok elkerülését célozza. Az adminisztrációs kötelezettségek miatt a transzferár rendszer változtatása nyilvánvalóan nem cél. A 10. kérdéscsoport a stabilitás okairól kérdezte a vállalkozások véleményét, melyet a 16. táblázat foglal össze.

A transzferár rendszer hosszú távon stabil a vállalkozásnál, mivel évente nem változik	Átlag	Medián	Módusz	Szórás
a) a vállalati tevékenység struktúrája	4,49	5	5	0,80765
b) a vállalkozás kapcsolt felekkel folytatott ügyleteinek rendszere	4,16	4	5	0,99653
c) az alkalmazott árak/árrések/haszonkulcsok nagysága	3,85	4	4	1,03088
d) az alkalmazott árképzési módszerek köre	4,19	4	5	0,88823

16. táblázat: A transzferár rendszer stabilitása (Forrás: saját szerkesztés)

A válaszadók többsége minden állításra nézve egyetértő volt, az átlagos pontszámok az ár/árrés/haszonkulcs kategórián kívül magasabbak, mint 4,00, a leggyakoribb válasz ugyanezen kategórián kívül a teljes mértékben egyetért(5), de ennél is az egyetért(4) volt. Minden állítás kapcsán 10 % alatti az elutasítók aránya (maximum 9 vállalkozás). A kérdéscsoportot tovább vizsgálva jól elkülöníthető két klaszter, lényegében a stabilitás a válaszadók 67,92 %-a szerint minden tényező tekintetében egyértelműen érvényes. 32,08%-a szerint a pedig a tevékenység struktúrája egyértelműen stabil, a többi állításra adott válaszok 3 körüli klaszter középértéket jelentenek. (17. táblázat).

³² A kutatás sikeressége, a válaszadási hajlandóság érdekében a tényadatok feltárására nem törekedtem.

A transzferár rendszer hosszú távon stabil a vállalkozásnál, mivel évente NEM változik:	Klaszter	
	K_1	K_2
Elemszám:	72	34
10/a. a vállalati tevékenység struktúrája	4,64	4,18
10/b. a vállalkozás kapcsolt felekkel folytatott kereskedelmi ügyleteinek a rendszere	4,64	3,15
10/c. az alkalmazott árak / árrések / haszonkulcsok nagysága	4,35	2,79
10/d. az alkalmazott árképzési módszerek köre	4,61	3,32

17. táblázat: A 10. állítás klaszter eredményei (Forrás: saját szerkesztés)

A vállalkozások kapcsolt ügyleteiből adódó adóalap korrekcióira a 11. állítással kérdeztem rá, melyre az átlagos pontszám 4,42, a legalacsonyabb jelölt pontérték a 3, mindössze 13 vállalkozás (12,26%) jelölte. Ezt az állítást támasztja alá a 12. *A kapcsolt ügyletekben alkalmazott ár és a szokásos piaci ár különbsége miatt a vállalkozás adóalap korrekciót érvényesít* meghatározás, ami mintegy komplementere a 11. állításnak. Az eredmények alapján mindössze 7 vállalkozás választotta az igen lehetőségeket, további 10 pedig 3-ast jelölt. A hét igennel válaszoló között azonos arányban vannak jelen a belföldi és külföldi tulajdonú vállalkozások, tevékenység szerint sem lehet kizárólagos megállapítást tenni. Ugyanakkor meg kell jegyezni, hogy mindegyikük 4 vagy 5 pontos választ jelölt a 11. kérdésre is. Ez nem tűnik teljesen egyértelmű reakciónak. Ezt a két állítást is elemeztem klaszteranalízis segítségével (18. táblázat).

Állítások megnevezése	Klaszter	
	K_1	K_2
Elemszám:	89	17
11. Az alkalmazott transzferár megfelel a szokásos piaci áraknak	4,47	4,12
12. A kapcsolt ügyletekben alkalmazott ár és a szokásos piaci ár különbsége miatt a vállalkozás adóalap korrekciót érvényesít.	1,08	3,65

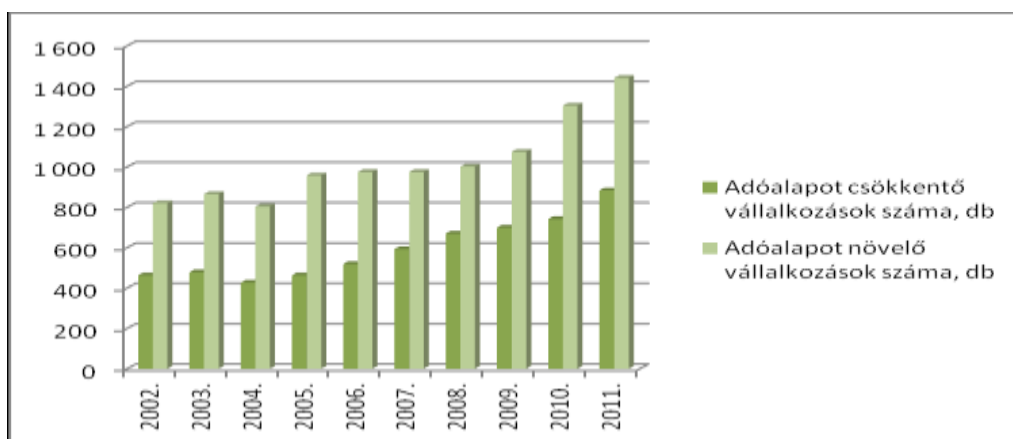
18. táblázat: Transzferár és a szokásos piaci ár szerinti klaszterek
(Forrás: saját szerkesztés)

Az eredmények jól mutatják, hogy a vállalkozások jelentős többsége a szokásos piaci árakra építi belső ügyleteinek árazását, így elkerülheti az adóbevallásokban az adóalap korrekciók kalkulációját. 16 % ugyan szokásos piaci árat alkalmaz, de adóalap korrekciót is számol a társasági adóalap meghatározásakor a kapcsolt ügyletek tranzakcióira. Vélhetően összetettebb belső ügyletek esetén azok bizonyos körére vonatkozóan van erre szükség.

A továbbiakban azt kerestem, hogy a vállalkozások hozzáállása a transzferár dokumentációhoz hogyan jelenik meg a bevallási rendszerben. A vizsgálódást a NAV 2002 – 2011. évi adóbevallásokról készített összesített gyorsjelentései alapján és a 2011. évi AB2 (adóbevallásokat összesítő) adatbázis felhasználásával folytattam le.

A vállalkozások számára a társasági adó meghatározása összetett feladat. A számviteli szabályok alapján kialakult adózás előtti eredmény kategóriája alapot képez az adó számításához, ugyanakkor a vállalkozások tevékenységének specialitásait, működési és finanszírozási lehetőségeit biztosító jogszabályi keretek a tevékenység adóztatására befolyással vannak. Az éves adóbevallások részletes információs bázist nyújtanak a vállalkozások adózással összefüggő működési jellemzőiről, vagyoni helyzetéről és jövedelmi szerkezetéről egyaránt. Ebben a rendszerben a kapcsolt vállalkozások belső ügyleteire alapvetően az adóalap korrekciók között megtalálható információk utalnak. A magyar jogrendben a Társasági adó törvény³³ szerint a társasági adó alapjának meghatározásakor a kapcsolt vállalkozások között a szokásos piaci ár és az alkalmazott elszámolóár különbsége az adóalap növelő és csökkentő jogcímek között kerül bemutatásra. A Nemzeti Adó és Vámhivatal közzétett gyorsjelentései alapján az elmúlt tíz év adatait vizsgálva 400 és 1600 közé tehető azon vállalkozások száma, amelyek adóalap korrekciót érvényesítettek a társasági adó meghatározásakor a kapcsolt ügyletek szokásos piaci ára és az alkalmazott transzferárak miatti eltérések alapján. 2002 óta ezen vállalkozások száma lassan, de folyamatosan növekedett. Mindkét irányú adóalap módosítás jellemző, és mindkét irányban folyamatosan növekvő esetszámot figyelhetünk meg, bár jellemzően magasabb az adóalap növekedést érvényesítő vállalkozások száma. (32.ábra) Ezen adatokból a gyorsjelentések alapján nem szűrhető ki azon vállalkozások köre, amelyek mind adóalap növekedést, mind adóalap csökkenést érvényesítettek.

³³ Tao. tv. 18.§(1) a); 4.§ 23.



32. ábra: Kapcsolt vállalkozások között a piaci ár és az alkalmazott ellenérték eltérése miatti adóalap korrekciót végző vállalkozások száma 2002 - 2011.

(Forrás: saját szerkesztés)

Ugyanakkor a piaci ár és a transzferár különbsége miatt adóalap korrekciót érvényesítő vállalkozások részaránya meglehetősen alacsony az adózási kört figyelembe véve. A NAV gyorsjelentéseinek elemzésekor a kettős könyvvitelt vezető vállalkozások körében az adóalap csökkentést jelentő vállalatok részaránya 0,14 – 0,24 % közé esik, míg az adóalap növelést jelölőké kicsit magasabb, 0,27 – 0,42 % a vizsgált években. A transzferárok miatti adóalap korrekciót jelölő vállalkozások számának és arányának alakulását a kettős könyvvitelt vezető vállalkozások körében a 19. táblázat mutatja.

Adóalap korrekció	A transzferárok miatt adóalapot módosító vállalkozások adatai 2002 – 2011. években									
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Adóalapot csökkentő vállalkozások száma,db	463	478	427	463	519	593	670	700	742	884
Részaránya, ³⁴ %	0,24	0,22	0,14	0,15	0,17	0,18	0,20	0,20	0,20	0,23
Változása, %	-	103,2	89,3	108,4	112,1	114,2	112,9	104,4	106,0	119,1
Adóalapot növelő vállalkozások száma, db	820	866	804	958	975	975	1 002	1 075	1 304	1 441
Részaránya, %	0,42	0,40	0,27	0,31	0,31	0,30	0,30	0,31	0,36	0,38
Változása, %	-	105,6	92,8	119,1	101,7	100,0	102,7	107,2	121,3	110,5

19. táblázat: A piaci ár és az alkalmazott ellenérték különbsége miatt adóalap korrekciót végrehajtó kapcsolt vállalkozások száma és aránya 2002 - 2011.

(Forrás: saját szerkesztés)

³⁴ teljes vállalkozási körön belül

Az adóalap módosítást végző vállalkozások aránya a kettős könyvvitelt vezető vállalkozásokon belül a vizsgált időszakban tehát nagyon alacsony, alapvetően stabilnak mondható. Az adóalap csökkentést végrehajtó vállalkozások száma évről évre jelentősebb növekedést mutatott 2008-ig, mint az adóalapot növelő vállalkozások száma, majd 2011-ig ez a tendencia megfordult.

Megnevezés	A transzferárak miatt adóalapot módosító vállalkozások adatai 2002 – 2011. években									
	2002.	2003.	2004.	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.	2010.	2011.
Külföldi tulajdonos	23443	23370	26556	25090	24249	24625	29185	27989	23161	22849
Adóalap növelők	463	478	427	463	519	593	670	700	742	884
Adóalapot növelők aránya a külföldi tulajdonosi körben %	1,98	2,05	1,61	1,85	2,14	2,41	2,30	2,50	3,20	3,87
Adóalap csökkentők	820	866	804	958	975	975	1 002	1 075	1 304	1 441
Adóalapot csökkentők aránya a külföldi tulajdonosi körben, %	3,50	3,70	3,03	3,82	4,02	3,96	3,43	3,84	5,63	6,31
Belföldi vállalkozás tulajdonos	18968	19406	23323	23302	26351	26322	27650	22783	29149	27801
Adóalap növelők	463	478	427	463	519	593	670	700	742	884
Adóalapot növelő aránya a belföldi vállalkozás tulajdonosi körben %	2,44	2,46	1,83	1,99	1,97	2,25	2,42	3,07	2,55	3,18
Adóalap csökkentők	820	866	804	958	975	975	1 002	1 075	1 304	1 441
Adóalapot csökkentők aránya a belföldi vállalkozás tulajdonosi körben, %	4,32	4,46	3,45	4,11	3,70	3,70	3,62	4,72	4,47	5,18

20. táblázat: Adóalapot növelő és csökkentő vállalkozások száma és aránya a külföldi és a belföldi vállalkozás tulajdonossal rendelkező vállalkozásokon belül
(Forrás: NAV adatbázis alapján saját szerkesztés)

A transzferárak és a szokásos piaci árak különbsége miatt adóalap korrekciót végző vállalkozások számának és arányának alacsony értéke az összes, adóbevallást benyújtó vállalkozáson belül természetesen nagyvonalú vizsgálat. Éppen ezért szűkítve a bázist, a külföldi tulajdonossal illetve a belföldi vállalkozás tulajdonossal rendelkező vállalkozások számához viszonyítottam az adóalap korrekciót végző vállalkozások számát. Ezzel feltételeztem, hogy külföldi tulajdonos esetén és a hazai vállalkozásoknak a tulajdonában lévő társaságoknál lehetnek belső ügyletek, amelyek a transzferárazást érintik. Természetesen az átfedések nem kezelhetők, sőt, az egyéb tulajdonosi lehetőségeket sem érintettem, mégis az arányok egyértelmű képet adnak. A vizsgálatot 2002-2011. évekre végeztem el. Az eredményeket foglalja össze a 20. táblázat.

Az adóbevallások gyorsjelentéseiből látszik, hogy a potenciálisan a kapcsolt körbe tartozó vállalkozások csoportjához mérve az adóalapot módosítók számát, olyan alacsony arány figyelhető meg, mely információ alapján a **H3 hipotézis bizonyítása alátámasztható**.

Összességében a NAV publikus jelentéseinek vizsgálata és a kérdőíves megkérdezés alapján a vállalkozások a belső árképzési folyamatokban törekszenek a stabil rendszer kialakítására, jellemzően a piaci árakat alkalmazzák belső elszámolóárként, ezzel elkerülik az év végi társasági adó bevallásban a kapcsolt ügyletek és a szokásos piaci ár különbségével való adóalap módosítást. **A H3 hipotézist bizonyítottnak tekintem.**

Az adóbevallások alapján készült gyorsjelentésekben vizsgáltam az adóalap korrekciók összegét. A bevallásokban jelölt adóalap csökkentések összege 2002. - 2005. időszakban nagyságrendileg közel áll egymáshoz, az egy vállalkozásra (adóalap csökkentést jelölő vállalkozásra) jutó átlagos érték is közel azonos, bár mivel milliós nagyságrendet jelentenek, ezért az egy vállalkozásra jutó adóalap csökkentés összege magasnak tűnik. Ezt igazolja az is, ha megvizsgáljuk a kapcsolt ügyletek miatti adóalap csökkentések összegének részarányát az adóalap csökkentés egészéhez. 2006-ig ez az arány 0,5 % alatti, majd a 2007. és 2008-as években az előző évhez mérten hatszoros növekedés figyelhető meg, ezzel az adóalap csökkentések összegén belül 2,0 % fölé emelve e terület részarányát. Az adóalap korrekciót érvényesítő vállalkozások vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetének ismerete nélkül nehéz magyarázni ezeket az eredményeket, de a gazdasági és szabályozási folyamatok mindenképpen alátámasztják ezeket.

Egyrészt a magyar jogrendben a transzferárak dokumentálási kötelezettségét előíró rendelet³⁵ megjelenése, az OECD irányelvek magyar nyelven való kiadása, valamint mindezekkel együtt a szakmai konzultációkon a transzferárazás adózási kérdéseinek előtérbe kerülése a vállalkozások figyelmét egyre inkább a téma felé fordította. Egyre inkább jellemző a belső ügyletekben rejlő adózási érdekek érvényesítési lehetőségének felismerésére. Ugyanakkor a gazdasági folyamatok hatása is kiemelendő, hogy a 2007. és még a 2008. év jelentős része is a válság előtti, lendületes gazdasági aktivitással jellemezhető időszak, majd az ezeket követő években az eredmények a gazdasági visszafogottsággal is magyarázhatóak. A 21. és 22. táblázatok összefoglalják az eredményeket.

Ezzel szemben az adóalapot növelő korrekciókat vizsgálva ugyan tendenciájában hasonló változásokat figyelhetünk meg, de a 2007-ben bekövetkezett változás mértéke jelentősen alacsonyabb (kb. 50%-kal) az adóalap csökkentések összegében bekövetkezett változásnál. Ezáltal a vizsgált időszakban csak 2007-ben és 2008-ban került a szokásos ár és a belső ügyletben alkalmazott ár miatti adóalap növelés aránya az összes adóalap növelés összegén belül 1,2 % fölé, illetve 2011-ben kiugróan magas, a gyorsjelentések tendenciáiból nem indokolható összegű volt.

Évek	A piaci ár és az alkalmazott ellenérték különbsége miatti				
	Adóalap csökkentés, eFt	Adóalap változás, % (előző év =100 %)	Adóalap csökkentés az összes adóalap csökkentés %-ában	Átlagos adóalap csökkentés, eFt/ db	Átlagos adóalap csökkentés változása, % (előző év =100 %)
2002.	7 959 863	-	0,25	17 192	-
2003.	8 422 288	105,81	0,23	17 620	102,49
2004.	7 363 315	87,43	0,17	17 244	97,87
2005.	6 662 594	90,48	0,15	14 390	83,45
2006.	18 908 791	283,81	0,32	36 433	253,18
2007.	127 767 749	675,71	2,15	215 460	591,39
2008.	139 004 254	108,79	2,58	207 469	96,29
2009.	79 285 677	57,04	1,19	113 265	54,59
2010.	64 525 423	81,38	1,14	86 961	76,78
2011.	87 025 205	134,87	1,24	98 445	113,21

21. táblázat: A piaci ár és az alkalmazott ellenérték különbözete miatti adóalap csökkentés alakulása 2002 - 2011. (Forrás: NAV adatbázis alapján saját szerkesztés)

³⁵ 18/2003. (VII. 16.) PM rendelet a szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartási kötelezettségről

Mindamellett meg kell jegyezni, hogy az adóalap korrekciók legjelentősebb része (50 %-nál magasabb) az értékcsökkenési leírás számviteli törvény és adótörvény szerinti mértékének különbözősége miatti egyértelmű korrekciós tételből adódik, hiszen ezt a vállalkozások mindegyike adóalap növelő és csökkentő tételként állítja be az adóalap számításba. E mellett adóalap csökkenések között kiemelkedő súlya van az előző évek elhatárolt veszteségeinek, valamint a kapott osztalék összegeknek. Ezek alapján viszont az összes többi korrekciós lehetőség struktúrájában a kapcsolt ügyletek árazása kapcsán figyelembe vett adóalap módosítások súlya nem kiemelkedően alacsony.

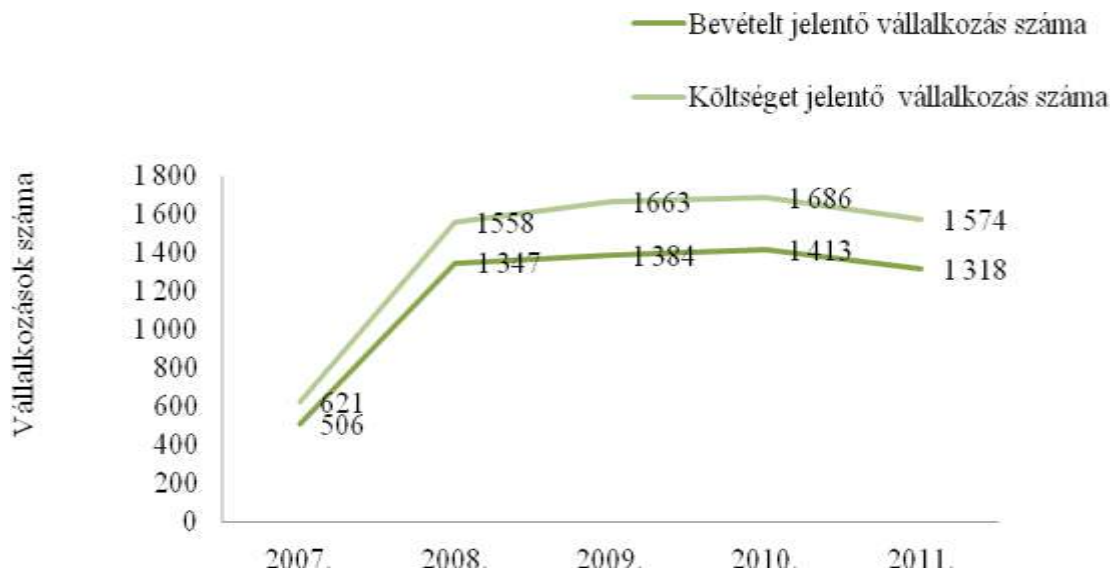
Évek	A piaci ár és az alkalmazott ellenérték különbsége miatti				
	Adóalap növelés, eFt	Adóalap változás, % (előző év =100 %)	Adóalap növelés az összes adóalap növelés %-ában	Átlagos adóalap növelés, eFt/db	Átlagos adóalap növelés változása, % (előző év =100 %)
2002.	8 361 367	-	0,32	10 197	-
2003.	11 336 251	135,58	0,38	13 090	128,37
2004.	10 384 395	91,60	0,33	12 916	98,67
2005.	15 418 684	148,48	0,48	16 095	124,61
2006.	13 335 735	86,49	0,31	13 678	84,98
2007.	49 887 966	374,09	1,26	51 167	374,08
2008.	55 469 568	111,19	1,21	55 359	108,19
2009.	25 210 968	45,45	0,57	23 452	42,36
2010.	26 037 300	103,28	0,56	19 967	85,14
2011.	126 672 023	486,50	2,48	87 906	440,26

22. táblázat: Kapcsolt vállalkozás piaci ár és az alkalmazott ellenérték különbözete miatti adóalap növelés alakulása 2002 - 2011.

(Forrás: NAV adatbázis alapján saját szerkesztés)

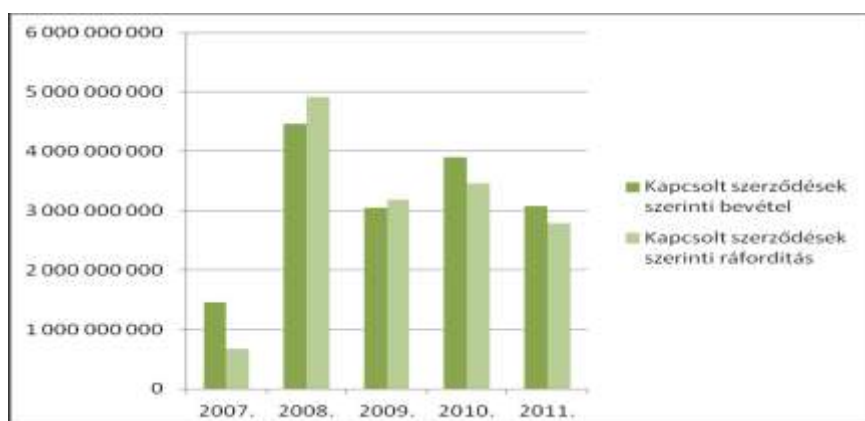
A kapcsolt ügyletek körüli szabályozási és ellenőrzési feltételrendszer fejlődésével együtt az adóhatóság információs igénye is bővült. A kapcsolt vállalkozási viszony bejelentési kötelezettség 2005. december 31-ig kötelezte a vállalkozásokat a tulajdonosi struktúra bejelentésére. A 2007. évi adóbevallásokban jelent meg először a kiegészítő nyilatkozatok között a kapcsolt vállalkozásával kötött szerződés alapján elszámolt összes bevétel és összes költség bevallási kötelezettsége. Az azóta eltelt öt évben (2007 – 2011.) az e sorokon értéket feltüntető vállalkozások számát, az általuk bejelentett összes bevétel és költség információt, valamint ezek alakulását mutatja a 33. és a 34. ábra. Az első évben tapasztalható alacsony érték a nyilatkozatot kitöltő vállalkozások számát tekintve vélhetően

adminisztratív hibákra vezethető vissza, mivel mindkét soron lényegesen alacsonyabb számú vállalkozás jelentett összeget, mint amennyi az adóalap korrekciós sorokon. A következő években a nyilatkozatot tevők száma körülbelül azonos szinten mérhető (33. ábra).



33. ábra: A kapcsolt vállalkozásával kötött szerződés alapján elszámolt bevételről és költségről nyilatkozó vállalkozások száma 2007 – 2011.
(Forrás: a NAV adatbázisa alapján saját szerkesztés)

Ez a hatás egyértelműen látszik a közölt bevételek és költségek vizsgálatában is. E mellett a 2008. évi kapcsolt ügyletekből származó bevétel és költség alakulása, illetve a következő években ezek csökkenése, egyértelműen összeegyeztethető a gazdasági visszaesés tendenciáival (34. ábra)



34. ábra: Az adóbevallásokban rögzített kapcsolt vállalkozások közötti szerződések alapján elszámolt összes bevétel és költség eFt, 2007 - 2011.
(Forrás: a NAV adatbázisa alapján saját szerkesztés)

Ezek az információk felkeltik az érdeklődést, hogy vajon tulajdonosi szerkezetét, gazdasági tevékenységének jellegét, a vállalkozás nagyságát tekintve lehet-e közös jellemzőket találni azon vállalkozások között, amelyek az adóbevallásukban a kapcsolt ügyleteikből adódóan adóalap korrekciót hajtanak végre, illetve ezzel kapcsolatos eredménytégeiket a bevallási kötelezettségnek megfelelően közlik. A kutatási munkát a 2011. évi társasági adóbevallások összesített adatai alapján folytatom tovább ez irányba, különös figyelmet szentelve az adóalap módosítást végző vállalkozások eredményes működésének és a tevékenységi körüknek. Erre a kutatási irányra felállított hipotézisek:

H3a: Az adóalap korrekciót alkalmazó vállalkozások esetében kapcsolat van az eredményes működés és a transzferár miatti adóalap korrekció adóalap módosításokon belüli aránya között.

H3b: A transzferár miatti adóalap korrekció aránya és a vállalkozás eredményessége közötti kapcsolat szorossága függ a vállalkozás tevékenységétől is.

Az elméleti kutatási eredményekből leszűrhető, hogy a vállalatcsoportok jellemzően a közös jövő, a közös stratégiai célok és az együttműködési lehetőségek érdekében alakulnak ki. Az is egyértelmű, hogy a belső ügyletek révén a folyamatok összehangolásán és ellenőrzésén kívül a pénzügyi szinergiák kihasználása, hangsúlyosan a vállalati szintű adófizetés minimalizálása motivációs cél lehet. A nemzetközi szintű szabályozási és ellenőrzési feltételrendszer azonban egyre inkább erősíti azt az értéket, hogy a vállalatcsoportok korrekt módon alkalmazzák a belső ügyletekben kialakított árakat az adózási tevékenységükben. Ennek megjelenése ismerhető fel a dokumentációs szabályok és feladatok elfogadottságának erősödésében. A dokumentáció elkészítésének kötelezettsége természetesen kihívás a vállalkozások számára, ugyanakkor azok esetében, amelyek adóalap meghatározásuk során adóalap csökkentést hajthatnak végre, természetesen érdek is. Ezzel együtt a kapcsolt vállalkozásuk számára is motiváció a dokumentáció korrekt elkészítése. Mivel az adóalap számításánál figyelembe vett módosítás a szokásos piaci ár és az alkalmazott belső ár közötti különbségből egyértelműen jelzi a kapcsolt viszonyt, azt feltételezem, hogy azok a vállalkozások korrigálják adóalapjukat, amelyeknek tulajdonosi szerkezetüket tekintve érdekük az üzletileg korrekt, hosszú távú működés, tevékenységük tekintetében a transzferár kategóriának komoly jelentősége van, illetve korábbi ellenőrzések

eredményei is erre ösztönzik őket. Összességében ezek a vállalkozások adóellenőrzés során adóbírság kockázatuk csökkentésére törekszenek. A 2011. évi adóbevallások adatbázisának elemzésével ezekre a területekre kívánok választ találni az adóalap módosítást végző vállalkozások vizsgálatával.

A kapott adatszolgáltatás jegyzett tőke adataiban 6 vállalkozás esetében nulla (hiányzó) érték szerepelt, ami a bevallási adatok hibás voltára utal. Ezeket a vállalkozásokat kivontam a vizsgálatok köréből.

A 2011. évben összesen 574 vállalkozás kalkulált adóalap csökkenést (CS), 1161 vállalkozás adóalap növekedést (N), illetve további 328 vállalkozás mindkét irányú (CS+N) adóalap korrekciót a szokásos piaci ár és az alkalmazott transzferár különbségéből adódóan. Ezen vállalkozások átlagosan 74,99%-ka az év során (az év elejétől a végéig) kis és középvállalkozásnak számított. Ezt a három csoportot tovább elemezve az adókorrekciók iránya és a vállalatok nagysága szerint (a mérlegfőösszeg alapján és az árbevétel alapján), a kapcsolt ügyletek árazása miatti adóalap csökkentő korrekció és a mérlegfőösszeg (azaz a vagyon nagysága) között gyengén közepes pozitív sztochasztikus kapcsolat figyelhető meg a csökkentést alkalmazók körében, a Pearson korreláció értéke $r = 0,527$. Az adóalap korrekciók és az árbevétel közötti r érték 0,176, nem mutat kapcsolatot. Az adóalap növelő vállalkozások korrekcióira a vállalati méret nincs hatással mérlegfőösszeg közötti Pearson korreláció (adóalap növelés és árbevétel közötti Pearson korreláció értéke $r = 0,126$, adóalap növelés és mérlegfőösszeg közötti $r = 0,082$). A korrekciók szerinti bontásban a vállalatok mérlegfőösszege jelentős eltérést mutat. (23. táblázat)

Az adóalap változtatás iránya	Elemzés	Átlagos mérlegfőösszeg	Szórás	Minimum	Maximum
Csökkentés	574	13 916 615,91	1,957E8	30	4 367 962 730
Növelés	1161	24 666 635,91	2,568E8	1	6 717 325 076
Mindkét irányú	328	30 107 601,13	2,742E8	834	4 653 026 616
Összesen	2063	22 540 666,50	2,443E8	1	6 717 325 076

23. táblázat: Adókorrekció iránya szerinti csoportok átlagos mérlegfőösszege
(Forrás: saját szerkesztés)

A táblázat alapján a kisebb vállalkozások jellemzően adóalapot csökkentő korrekciót hajtanak végre, a legnagyobbak pedig mindkét irányba módosítják az adóalapot. (A boxplot méret ábra jól mutatja az 5. számú mellékletben.) A csak adóalapot növelő vállalkozások

mérlegfőösszege az átlagostól 9,4 %-kal nagyobb. A szórások nagyon magasak mindhárom csoportban.

Tulajdonosi szerkezetet vizsgálva 954 vállalkozásban van részesedése belföldi magánszemélynek, 826 vállalkozásban belföldi társaságnak, valamint 603-ban külföldi tulajdonos érdekelt. Ezeknél lényegesen kevesebb, mindössze 50 vállalkozásban lehet önkormányzati tulajdont, 31-ben belföldi hitelintézeti tulajdont, 21-ben állami tulajdont és mindössze 13 és 14 vállalkozásban egyéb belföldi és nonprofit szervezet tulajdonost meghatározni. Mivel a legjelentősebb súlyt a tulajdonosi szerkezetben a belföldi magán, belföldi társas vállalkozás, illetve a külföldi tulajdonosi részesedés jelenti, ezért a továbbiakban ezek részletesebb vizsgálatára térek át. Az eredményeket a 24. táblázat foglalja össze.

Tulajdonosi kör	Adóalapot csökkentő vállalkozások		Adóalapot növelő vállalkozások	
	száma, db	aránya, %	száma, db	arány, %
Kizárólag belföldi társaság	326	36,10	276	18,47
Kizárólag belföldi magánszemély	195	21,59	533	35,68
Külföldi tulajdon	177	19,60	346	23,16
Belföldi társaság és magánszemély	103	11,41	140	9,37
Belföldi társaság és külföldi tulajdon	36	3,99	50	3,35
Belföldi magánszemély és külföldi	11	1,22	39	2,61
Belföldi magán-belföldi társas-külföldi	12	1,33	13	0,87
Egyéb kombináció	42	4,76	97	6,49
Összesen	903	100,00	1494	100,00

24. táblázat: Az adóalap korrekciót végrehajtó vállalkozások száma és megoszlása a tulajdonosi szerkezet szerint (Forrás: saját szerkesztés)

Megfigyelhető, hogy az adóalap korrekciót végrehajtó vállalkozások több mint 75%-a valamely kizárólag egyféle tulajdonosi csoport befektetéseként működik. Ez nem a tulajdonosok számára, hanem a befektetők magánszemély, társaság, vagy külföldi tulajdonosi nivoltára utal. Az arány a kizárólagosan egyféle tulajdonosi körhöz tartozó vállalkozások és az összes adóalap módosítást végrehajtók között a korrekció irányát tekintve megegyezik³⁶.

³⁶ 77,30% és 77,30%

Az adóalap csökkentő korrekciók kapcsán jellemzően a belföldi társaság tulajdonossal rendelkező vállalatok számát és súlyát érdemes kiemelni, míg az adóalap növelő korrekció kapcsán a belföldi magánszemély tulajdonossal rendelkezőkét.

A továbbiakban a vállalkozások e csoportosításában az adóalap módosítások értékének átlagos nagyságát, a legkisebb és a legnagyobb értékek alakulását, valamint a szórásokat elemzem, összehasonlítva a teljes sokaság (adóalapot módosító vállalkozások teljes köre) eredményeivel.

Az adóalap csökkentő korrekciókra vonatkozó fő paraméterek jelentős eltéréseket mutatnak a kizárólagos tulajdonosi körön belül is.

Tulajdonosi kör szerint	Elemzés	Átlag	Medián	Minimum	Maximum	Terjedelem	Szórás
Összesen	903	201499	2 111	1	56 134 500	56 134 499	2 536 153
ebből:							
Kizárólag külföldi	177	943 602	3 223	1	56 134 499	56 134 499	5 669 281
Belföldi társaság	326	34 467	3 092	1	4 682 021	4 682 020	263 683
Belföldi magánszemély	195	5 239	1 287	1	254 532	254 531	19 189

25. táblázat: Kapcsolt vállalkozások között az alkalmazott ellenérték és a piaci ár különbsége miatti adóalapot csökkentő vállalkozások jellemzése tulajdonosi kör szerint (Forrás: saját szerkesztés)

A 25. táblázatban látható, hogy a kizárólag külföldi tulajdonban lévő vállalkozások által érvényesített adóalap csökkenés a transzferár és a szokásos piaci ár különbsége miatt nagyságrenddel/nagyságrendekkel magasabb a másik két tulajdonosi kör átlagos értékeihez képest. Bár a sokaságok középső értéke (Median) a külföldi és a belföldi társasági tulajdonossal rendelkező részsokaságokban közel esik egymáshoz, a terjedelem (Range) és a szórás (Standard Deviation) egyértelműen alátámasztja, hogy a külföldi tulajdonú vállalkozások által bonyolított ügyletek értéke/volumene átlagosan lényegesen nagyobb, mint a belföldi tulajdonú vállalkozások között jellemző. A kizárólag belföldi magánszemély tulajdonossal rendelkező vállalkozások tekintetében ez méginkább megerősítést kap.

Ugyanakkor, ha az adóalap növelő korrekciók körében vizsgálódunk (26. táblázat), a kizárólag külföldi tulajdonban lévő vállalkozások átlagos adóalap növelés értéke lényegesen alacsonyabb, mint ami az adóalap csökkenések vizsgálatokor tapasztalható volt. A belföldi

társaságok által jegyzett vállalkozások átlagosan magasabb adóalap növelő korrekciót alkalmaztak, mint adóalap csökkentőt, a belföldi magánszemély tulajdonosú cégeket pedig az óvatosság jellemzi, az átlagosan magasabb adóalap növelés (az adóalap csökkentésekhez képest) és a jelölt értékek nagyobb szórása miatt. Az óvatosság e tekintetben az e körbe tartozó vállalkozások számával is igazolható. Véleményem szerint a magánszemély tulajdonosokkal rendelkező vállalkozások többsége az adóellenőrzések kockázatának csökkentése érdekében is igyekszik az adóalap meghatározásakor adóalap növelő korrekciókat érvényesíteni.

Tulajdonosi kör szerint	Elemzés	Átlag	Medián	Minimum	Maximum	Terjedelem	Szórás
Összesen	1 494	98 238	1 734	1	38 107 420	146 767 592	1 355 348
ebből:							
Kizárólag külföldi	346	322 845	3 581	1	38 107 420	38 107 419	2 737 577
Belföldi társaság	276	60 920	1 615	1	7 445 979	7 445 978	530 470
Belföldi magánsz.	533	5 823	1 097	1	281 665	281 664	21 843

26. táblázat: Kapcsolt vállalkozások között alkalmazott ellenérték és a piaci ár különbsége miatti adóalapot növelő vállalkozások jellemzése tulajdonosi kör szerint (Forrás: saját szerkesztés)

Az adóalap korrekciót végrehajtó vállalkozások körében a tulajdonosi szerkezet és a kapcsolt ügyletekben alkalmazott ár és a szokásos piaci ár eltérése miatti adóalap korrekció közötti korrelációs vizsgálat eredményeként az körvonalazódik, hogy a külföldi tőkebefektetés és az adóalap korrekció mértéke között laza kapcsolat feltételezhető, a Pearson korreláció értéke $r = 0,465$.

Az adóbevallásukban a belső elszámoló árak és a piaci árak miatt adóalap korrekciót érvényesítő vállalkozások további vizsgálatát a tevékenység jövedelmezőségének elemzésével folytatom, a beszámoló és az adóbevallás eredménykategóriáinak áttekintésével. A vállalkozások eredménykimutatásában az adózás előtti eredmény a szokásos tevékenységből (üzemei, üzleti tevékenység eredménye és pénzügyi tevékenység eredménye), valamint a rendkívüli bevételek és ráfordítások különbségként keletkezik. Az adózás előtti eredményből kiindulva az adótörvény szerinti korrekciós tételek figyelembe vételével a

vállalkozások levezetik adóalapjukat, mely alapja a társasági adó számításának. Az adózás előtti eredmény és a társasági adó különbsége kerül az eredménykimutatás adózott eredmény során bemutatásra, mely alapvető forrása az osztalék fizetésének. Az osztalék fizetése a vállalkozások tulajdonosainak döntése, természetesen megfelelő tőke kritériumok és jövőbeni finanszírozási és működési tervek alapján kerül meghatározásra. Az osztalék kifizetése nemcsak az adott év, hanem a korábbi években felhalmozott adózott eredmény felhasználásával is megvalósulhat. Mindezek után az eredménykimutatás utolsó során, a mérleg szerinti eredmény kategóriája alatt az adott időszak vállalkozásban maradó adózott eredménye kerül bemutatásra, illetve kerül a vállalkozás saját tőkéjébe.

A kapcsolt ügyletek miatt adóalap korrekciót végrehajtó vállalkozások korrekció iránya szerinti bontásán keresztül elemeztem a jövedelmezőségi adatokat. Az adóalap korrekciót érvényesítő vállalkozások 56,03 %-a pozitív adózás előtti eredményt (AEE) határozott meg, 43,97 %-uknál ez az érték negatív volt. Az adóalap korrekciók hatására a vállalkozások 69,37%-a számított társasági adót. Osztalék kifizetésről csupán a vállalkozások 12,50 %-a döntött, ennek eredményeként a mérleg szerinti eredmény a vizsgált sokaság 50,36%-kánál pozitív értéket vett fel. Az elemzési eredményeket a 27. és 28. táblázat mutatja.

Vállalkozások	Összesen, db	Pozitív adózás előtti eredmény	Negatív adózás előtti eredmény	Társasági adó van	Társasági adó nincs
Adóalapot csökkentő	574	290	284	318	256
Adóalapot növelő	1 161	707	454	905	256
Mindkét irányú korrekció	328	159	169	208	120
Összesen, db	2 063	1 156	907	1 431	632
Megoszlás,%		56,03	43,97	69,37	30,63

27. táblázat: A kapcsolt ügyletek árazása és a szokásos piaci ár különbségéből adóalap korrekciót érvényesítő vállalkozások csoportosítása adózás előtti eredménye és társasági adó fizetés szerint (Forrás: saját szerkesztés)

Vállalkozások	Összesen, db	Jóváhagyott osztalék van	Jóváhagyott osztalék nincs	Pozitív mérleg szerinti eredmény	Negatív mérleg szerinti eredmény
Adóalapot csökkentő	571	42	532	269	305
Adóalapot növelő	1 161	182	979	626	535
Mindkét irányú korrekció	328	34	294	144	184
Összesen, db	2 063	258	1 805	1 039	1 024
Megoszlás,%		12,50	87,50	50,36	49,64

28. táblázat: A kapcsolt ügyletek árazása és a szokásos piaci ár különbségéből adóalap korrekciót érvényesítő vállalkozások számának megoszlása az egyes csoportokon belül a jóváhagyott osztalék és a mérleg szerinti eredmény alapján (Forrás: saját szerkesztés)

Vizsgálva a vállalkozások egyes eredménykategóriái (üzemi,üzleti, szokásos, adózás előtti) és a transzferár miatti adóalap korrelációját valamennyi korrigáló vállalkozást figyelembe véve, a kapcsolt ügyletek árazása miatti adóalap csökkentő korrekciók szoros kapcsolatban vannak mind a szokásos vállalkozási (Pearson korreláció értéke $r = 0,730$), mind az adózás előtti eredménnyel (Pearson korreláció értéke $r = -0,607$), bár ez utóbbi esetben a kapcsolat negatív. Ugyancsak erős negatív kapcsolat jelenik meg a szokásos vállalkozási eredmény és az adózás előtti eredmény között (ahol a Pearson korreláció értéke $r = -0,724$), amely változó pár tekintetében a vizsgálatot kiterjesztettem a teljes adatbázisra. A két eredménykategória közötti korreláció a teljes sokaságon is negatív (a Pearson korreláció r értéke $-0,378$), bár a kapcsolat kevésbé szoros. Az adatbázist áttekintve arra a következtetésre jutottam, hogy ez néhány extrémális negatív rendkívüli eredménnyel rendelkező vállalkozás hatása. Az adatbázisban szereplő vállalkozások valamivel több, mint 11%-a (45 472 vállalkozás) jelentett rendkívüli eredményt, a kapcsolt ügyletek miatti adóalapot korrigáló vállalkozások körében ez az érték 40 % (826 vállalkozás) melyből 10 vállalkozás esetében a rendkívüli veszteség meghaladja az 1 Mrd Ft-ot. Ezen extrémális elemek kiszűrését követően megismételtem a korrelációs vizsgálatot. Figyelembe véve, hogy egyetlen releváns korreláció sem érte el abszolút értékben a 0,14-et, megállapítható, hogy nincs lineáris kapcsolat a vizsgált változók között, a fentiekben megjelenő korrelációkat az extrémális elemeknek tulajdoníthatjuk.

H3a: Az adóalap korrekciót alkalmazó vállalkozások esetében kapcsolat van az eredményes működés és a transzferár miatti adóalap korrekció adóalap módosításokon belüli aránya között.

A gazdálkodás eredményessége természetesen nemcsak az adott év eredménykategóriáival mérhető. A korábbi időszakok veszteségeit a vállalkozás a saját tőkében, az eredménytartalékban halmozza fel, azaz hosszabb távon a saját tőke szerkezete és értéke is utalhat a tevékenység jövedelmezőségére. Veszteség keletkezhet az adott évben is, mely a mérleg szerinti eredményben látható. Ezen a gondolatmeneten elindulva először a kapcsolt ügyletekben alkalmazott árak és a szokásos piaci árak különbsége miatti adóalap módosítás iránya szerint csoportosítva a társaságokat, meghatároztam a saját tőke és a kötelezettségek átlagos értékét csoportonként. (29.táblázat)

Adóalapot módosító vállalkozások	Vállalkozások száma	Saját tőke átlag eFt	Kötelezettségek átlaga, eFt
Csökkentő vállalkozások	574	3 594 972	10 116 242
Növelő vállalkozások	1 161	7 317 936	15 272 919
Mindkét irányba módosító	328	16 012 440	13 754 537

29. táblázat: Átlagos saját tőke és a kötelezettségek átlagos értéke az adóalap módosító vállalkozásoknál (Forrás: saját szerkesztés)

A saját tőke átlagos értékét vizsgálva ugyanazt az eredményt kapjuk, mint a mérlegfőösszegek esetén. Legmagasabb a mindkét irányba módosító vállalkozások átlagos saját tőke értéke, legalacsonyabb a csak adóalap csökkentést végrehajtóké.

Kiszűrtem azon vállalkozásokat, amelyeknek a saját tőkéje negatív volt 2011-ben. Megfigyelhető, hogy az összes adóalap módosítást végző vállalkozás körében (2063 vállalkozás) jelentős azok száma (386 vállalkozás, 18,7%), amelyeknek a működési problémáik - a negatív eredménytartalék és/vagy mérleg szerinti eredmény - miatt negatív a saját tőkéje. A 18,7 % magas részarány, ha azt vesszük alapul, hogy a teljes, adóbevallást beadott vállalkozási körön belül összesen 2496 ilyen találunk, ami a sokaság 0,61%-a.

Az adóalap módosítást végző vállalkozások körében a következő vizsgálati célpont az adóalap módosítás aránya volt az összes adóalap módosításon belül a módosítás iránya szerint.

A transzferárazás miatti átlagos adóalapcsökkentés aránya az összes adóalapcsökkentésen belül a csak csökkentést végrehajtóknál 0,49, a mindkét irányba módosító vállalkozásoknál 0,37, miszerint az adóalap számításában a transzferár korrekció számukra fontos tényező. A negatív saját tőkével bíró vállalkozások adóalap csökkentésében ez az arány 0,73 és 0,70, míg a pozitív saját tőkével rendelkezőknél 0,4 és 0,29. Tehát a két csoport között éles eltérés figyelhető meg. (30. táblázat)

Adóalap korrekció iránya	Összes adóalap csökkentő		Negatív saját tőkével rendelkező		Pozitív saját tőkével rendelkező	
	vállalkozás száma	csökkentés átlagos aránya	vállalkozás száma	csökkentés átlagos aránya	vállalkozás száma	csökkentés átlagos aránya
Csökkentés	574	0,49	166	0,73	408	0,40
Mindkét irányú módosítás	328	0,37	65	0,70	263	0,29

30. táblázat: Adóalap csökkentő korrekciók átlagos aránya a negatív és pozitív saját tőkével rendelkező vállalkozásoknál (Forrás: saját szerkesztés)

A kapcsolt ügyletekben alkalmazott árak és a szokásos piaci ár eltérése miatt adóalap növekedést jelentő vállalkozásoknál 0,37 (mindkét irányba módosítók adóalap növelés aránya) és 0,33 (csak adóalap növekedést végrehajtók) a transzferárazás miatti módosítási arány az összes adónövelő korrekción belül. A negatív saját tőkével rendelkezőknél ez 0,4 és 0,42, a pozitív saját tőkével rendelkezők esetén 0,36 és 0,31. (31. táblázat)

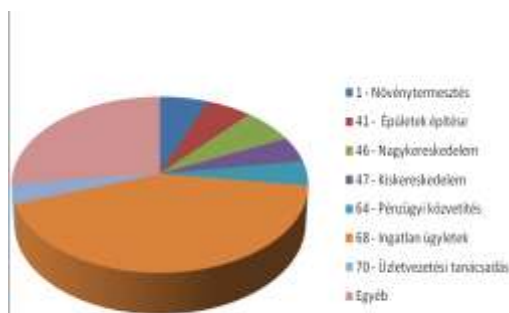
Adóalap korrekció iránya	Összes adóalap növelő		Negatív saját tőkével rendelkező		Pozitív saját tőkével rendelkező	
	vállalkozás száma	növelés átlagos aránya	vállalkozás száma	csökkentés átlagos aránya	vállalkozás száma	csökkentés átlagos aránya
Mindkét irányú módosítás	328	0,37	65	0,40	263	0,36
Növelés	1 161	0,33	155	0,42	1 006	0,31

31. táblázat: Adóalap növelő korrekciók átlagos aránya a negatív és pozitív ST-vel rendelkező vállalkozásoknál (Forrás: saját szerkesztés)

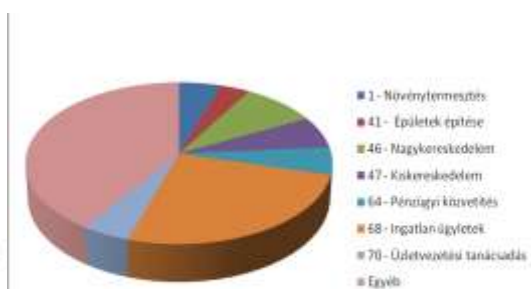
A fentiek megerősítik azt a feltételezést, hogy lényeges különbség van az adóalapot csökkentő vállalkozások csoportjában az eredményesen (pozitív saját tőkével) és hosszabb távon veszteségesen (negatív saját tőkével) működő, azaz a saját tőkében veszteséget felhalmozott cégek között a kapcsolt ügyletekben alkalmazott árak és szokásos piaci árak miatti adóalap csökkentés jelentősége tekintetében. Az állítást t-próba segítségével tesztelve eredményként látható, hogy az eltérés szignifikáns, nem a véletlen műve (5. számú melléklet). **Ezek alapján a H3a hipotézist bizonyítottnak tekintem.**

H3b: A transzferár miatti adóalap korrekció aránya és a vállalkozás eredményessége közötti kapcsolat szorossága függ a vállalkozás tevékenységétől is.

A vállalalkozási tevékenységre vonatkozóan az adóbevallások adatai további vizsgálódásra adnak lehetőséget. A vállalkozások TEÁOR száma alapján az adóalap korrekciót végző vállalkozások között az ingatlan ügyletekkel (68) foglalkozó vállalkozások aránya a legmagasabb. Meg kell jegyezni, hogy az adóalap csökkentést végzők között 42,35 % a részaránya ennek az üzleti tevékenységnek, míg az adóalap növelést jelölő vállalkozások között 25,62 %. Második helyen a nagy- (46) és kiskereskedelmi (47) tevékenység, majd a pénzügyi közvetítés (64), az üzletviteli, vezetői tanácsadás (70) említhető. A TEÁOR-tortákban (35. és 36. ábra) látható szerkezetre hatással van, hogy az adóalapot növelő vállalkozások 2,5-ször nagyobb sokaságot jelentenek, mint az adóalap csökkentők.



35. ábra: Adóalapot csökkentő vállalkozások tevékenység szerinti megoszlása (Forrás: saját szerkesztés)



36. ábra: Adóalapot növelő vállalkozások tevékenység szerinti megoszlása (Forrás: saját szerkesztés)

Megvizsgáltam a TEÁOR szerinti besorolás és a kapcsolt vállalkozások között a piaci ár és alkalmazott ellenérték különbségei miatti adóalap csökkentés kapcsolatát a negatív és pozitív saját tőkével rendelkező vállalkozások csoportjában. A vizsgálódást csak azokban a tevékenység kategóriákban folytattam tovább, melyek rétegenkénti és együttes elemszáma

megfelelő³⁷ volt. Az körvonalazódik, hogy míg egyes (41,47) TEÁOR kategóriákban az eredményesség nem kapcsolódik a csökkentés arányához, addig a 1, 46, 64 és 68 TEÁOR kódú tevékenységek esetében **szignifikáns az eltérés** (a t próba 0,1-nél kisebb szignifikancia értéke alapján) **a két réteg³⁸ között**. Azaz a növénytermesztés, a nagykereskedelem, a pénzügyi közvetítés és az ingatlan ügyletek tevékenységek esetén az adóalap csökkentés tekintetében lényeges különbség figyelhető meg a hosszabb távon eredményes és veszteséges (negatív saját tőke/mérlegfőösszeggel rendelkező) vállalkozások között. Ezzel szemben az adóalap növelő korrekciót végrehajtó vállalkozások körében kizárólag a 47 TEÁOR kategóriában figyelhető meg szignifikáns eltérés (a t próba szignifikancia szint 0,026), míg a fennmaradó (és értékelhető elemszámmal rendelkező) esetekben feltételezhető (a t próba 0,1-nél nagyobb szignifikancia szintje alapján), hogy a tapasztalt eltérés a véletlen műve.

A H3b hipotézist az adóalap csökkentő vállalkozásokra bizonyítottnak tekintem. Az adóalaprövelő módosítást végrehajtók esetében - ezen adatbázis alapján - a hipotézist elvetem. A növénytermesztés, a nagykereskedelem, a pénzügyi közvetítés és az ingatlan ügyletek tevékenységek esetén a kapcsolt ügyletekben alkalmazott árak szokásos piaci ártól való eltérése miatti adóalap csökkentés és a veszteséges működés (negatív saját tőke) között kapcsolat van. Az elemzési eredmények alapján a következő téziseket fogalmaztam meg:

T3: Az adóbevallások adatai alapján a hazai vállalkozások a kapcsolt ügyletekben alkalmazott árakat jellemzően a szokásos piaci árak/ársávnak megfelelően alakítják ki.

T3a: A kapcsolt ügyletekben alkalmazott árak és a szokásos piaci árak különbsége miatt adóalap csökkentést végrehajtó vállalkozásoknál az ezen ok miatti adóalap csökkentés súlya a teljes adóalap csökkentésen belül és az előző időszakok veszteséges működése (negatív saját tőke) kapcsolatban van.

T3b: A kapcsolt ügyletekben alkalmazott árak és a szokásos piaci árak különbsége miatt adóalap csökkentést végrehajtó vállalkozásoknál az ezen ok miatti adóalap csökkentés súlya a teljes adóalap csökkentésen belül és az előző időszakok veszteséges működése (negatív saját tőke) összefüggésbe hozható a vállalkozási tevékenységgel.

³⁷ Együttes elemszám minimum 30, minden rétegben legalább 5 elem. Kisebb elemszámú mintákban a vizsgálódási értékek nem mutatnak értelmes tartalmat.

³⁸ Pozitív és negatív saját tőkével rendelkező vállalkozások.

8. ÖSSZEFOGLALÓ GONDOLATOK ÉS TÉZISEK

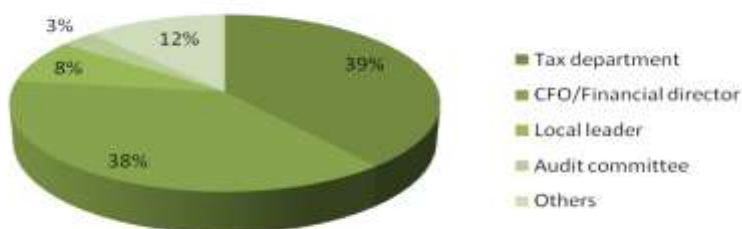
Kutatási célomnak megfelelően áttekintettem a transzferár kategória értelmezését és működésének feltételrendszerét különféle tudományterületek kutatási eredményei alapján, valamint a transzferár rendszer és dokumentáció alkalmazását vizsgáltam a hazai vállalkozások gyakorlatában.

A szakirodalom feldolgozása során különös figyelmet szenteltem a vezetői számviteli kutatási eredményeknek. Fontos megjegyezni, hogy a hazai szakmai publikációk és szakirodalmi bázis jellemzően adózási szemszögből vizsgálják a belső árak kérdéskörét. A témával kapcsolatos hazai publikációk köre szegényes. A külföldi kutatási eredmények a belső árak témakörében több tízéves múltra tekintenek vissza.

Empirikus kutatási munkám az elméleti eredmények gyakorlati alkalmazására irányult azáltal, hogy a hazai vállalkozások körében a transzferár rendszer és a dokumentáció megítélést vizsgáltam a vállalatvezetés eszközszerében. Arra kerestem a választ, hogy a nemzetközi kutatási eredmények a vállalkozások részlegei/leányvállalatai között végbemenő szerződéses ügyletek árazásakor hogyan érvényesülnek a vállalkozások döntéseiben.

A kérdőíves felmérésem egyik legfontosabb eredménye az volt, hogy a hazai gyakorlat - a válaszadók értékelése szerint - alulértékeli a transzferár rendszert, mint a vezetői eszközt. A transzferár rendszer nem számít alapvető szempontként a teljesítményértékelés kialakításakor, a vállalati egységek együttműködéséből eredő eredmény hatások figyelembevétele és a mérési paraméterek változása között sincs összefüggés. Ez az eredmény azért is meglepő, mivel a vizsgált sokaság jelentős része a számviteli jellemzők (mérlegfőösszeg, árbevétel) alapján nagyvállalat volt, országhatárokon átnyúló tevékenységgel (külföldi tulajdonossal). Piaci pozícióikat vélhetően tudatosan követik és fejlesztik, működési folyamataik jellemzően szabályozottak.

A kutatás eredményei szerint a transzferár rendszer kialakítása és a dokumentáció elkészítése is a pénzügyi – számviteli – adózási felelősségi területekhez tartozik. A dokumentáció elkészítésének



37. ábra A transzferárazásért felelős terület a vállalkozásoknál (Forrás: Ernst&Young,2010)

kötelezettsége kérdéskörében az eredmények egyértelműen igazodnak az Ernst & Young által 2010-ben készített nemzetközi felmérésének eredményéhez (37. ábra), azaz az adó osztály és a pénzügyi igazgató felelőssége nagyjából azonos súlyú, lényegesen kisebb arányban jellemző a hatóságok általi ármegállapítás (3%), a válaszadók 8%-a szerint a leányvállalatok felelőssége jellemző. A korábbi vizsgálatokhoz hasonlítva az adózás felelőssége folyamatosan csökken, a pénzügyi vezetésé folyamatosan nő,³⁹ a leányvállalatok felelőssége pedig újszerű a 2007. és 2005. évi felmérések eredményéhez képest.

A kérdőíves felmérésem során egyértelművé vált, hogy a transzferár dokumentáció alapvetően az adószabályozásból eredő kötelezettség. A dokumentáció tartalmi előírásai a vállalati menedzsment, a felelősségi területek együttműködése révén egyszerűbben, de mindenképpen korrektebb funkcionális elemzéssel teljesíthetők. A felmérés eredményei szerint a dokumentáció az adóellenőrzések miatt készül, alapvető cél olyan információk közreadása, amelyek eleget tesznek a szabályozás kritériumainak. A transzferár dokumentáció értelmezhető egyféle adatszolgáltatásként, viszont a tartalmi előírásai nyilvánvalóan a vállalkozás üzleti információit is összefoglalják. Ez lehet az egyik ok, amiért információs korlát övezi a dokumentumot a vállalatok többségénél. A dokumentáció nem közzétett jelentés, tényleges betekintést az adóhatóság tehet az adóellenőrzések alkalmával. Ennek megfelelően az óvatos, vagy inkább felszínes összeállítás helyett sokkal hasznosabb funkciót tölthetne be a vállalkozások belső szabályozóinak körében.

Az adóbevallási adatok azt mutatják, hogy a transzferárak kialakítása során a vállalkozások jellemzően a szokásos piaci árak alkalmazására törekszenek. Az ettől eltérő technikák miatti adóalap korrekciók elemzésével nem lehet szoros és sokrétű kapcsolatot találni a vállalkozások bevallási adataiban. Ez az eredmény két dologra hívja fel a figyelmet. Egyrészt a vállalkozások törekvése a piaci ár alkalmazására jelentheti a belső rendszerben az eredmény motivációs érdekek érvényesítését a piaci viszonyok és árak révén. Másrészt jelentheti az adózási feltételrendszer egyszerűsítését az adminisztrációs alátámasztást igénylő adókorrekciók, ezáltal az ellenőrzési oldal figyelmének elkerülésével. Ez utóbbi a bevallások adattartalmának bővülésével egyre kisebb létjogosultságot kap, bár a kérdőíves megkérdezés és a szakmai konzultációk alapján bizonyítottnak látszik.

³⁹ 2005-ben az adó osztály felelősségét a válaszadók 50 %-a, 2007-ben már csak 44 %-a, a CFO/Pénzügyi igazgató felelőssége pedig 34%-ról 38% nőtt. Ernst@Youn Survey

Mindezek alapján a következő **téziseket** fogalmaztam meg:

T1: *A hazai gyakorlatban a transzferár rendszer, mint vállalatvezetési eszköz alulértékelt. Alkalmazása nem jellemző a stratégiai tervezés és teljesítményértékelés folyamataiban.*

T2: *A transzferár dokumentáció üzleti információinak hasznossága a hazai gyakorlatban – elsősorban a menedzsment területek közötti együttműködés hiánya miatt - nem érvényesül. A dokumentáció adószabályozásból eredő kötelezettség.*

T3: *Az adóbevallások adatai alapján a hazai vállalkozások a kapcsolt ügyleteikben alkalmazott árakat jellemzően a szokásos piaci árnak/ársávnak megfelelően alakítják ki.*

T3a: *A kapcsolt ügyletekben alkalmazott árak és a szokásos piaci árak különbsége miatt adóalap csökkentést végrehajtó vállalkozásoknál az ezen ok miatti adóalap csökkentés súlya a teljes adóalap csökkentésen belül és az előző időszakok veszteséges működése (negatív saját tőke) kapcsolatban van.*

T3b: *A kapcsolt ügyletekben alkalmazott árak és a szokásos piaci árak különbsége miatt adóalap csökkentést végrehajtó vállalkozásoknál az ezen ok miatti adóalap csökkentés súlya a teljes adóalap csökkentésen belül és az előző időszakok veszteséges működése (negatív saját tőke) összefüggésbe hozható a vállalkozási tevékenységgel.*

9. A KUTATÁSI EREDMÉNYEK HASZNOSÍTÁSI LEHETŐSÉGEI

Az értekezés elkészítése során, az elméleti és az empirikus kutatási munkafázisokban a következő további kutatási és fejlesztési lehetőségek összegezhetőek.

- Az empirikus kutatásom eredménye alapján a hazai gazdasági gyakorlat a vállalatcsoportok működésében nem tekinti a transzferárazás kategóriáját vállalatvezetési eszközként. A nemzetközi kutatási eredmények egyértelműen igazolják, hogy a belső árazás a teljesítményértékelési rendszerrel szoros kapcsolatban van, és kialakításánál alapvető szempont a részlegek/leányvállalatok döntéshozásában a csoportszintű stratégiai érdekek érvényesítése. A hazai vállalati kultúra a belső árak rendszerének értelmezése és alkalmazása terén fejlődést igényel. E tekintetben a szakmai szervezeteknek, fórumoknak és a kutatóknak egyaránt fontos szerepük és felelősségük van.
- A transzferár dokumentáció a vállalkozások belső elszámoló árainak szokásos piaci árral való összehasonlítását tartalmazza a vállalkozás funkcionális elemzésének alátámasztásával. A dokumentáció tartalma alapján csak akkor lehet megbízható, ha az elkészítése során a menedzsment területei együttműködnek. Egy jól szerkesztett elemzés a vállalaton belüli információs eszközök alapvető elemeként funkcionálhat. Jelenleg a dokumentáció megítélésében az „adóellenőrzések feltétele” jelző az uralkodó, melyen akár az ellenőrzés, akár a dokumentáció készítéséhez és a szakma továbbképzéséhez kötődő szakmai körök oldaláról kezdeményezhető lenne a szemlélet megváltoztatása.
- A hazai szakirodalom a téma tekintetében szegényes, illetve a jogszabályi előírásokra koncentrálnak. Fontos jövőbeni lehetőségnek és szükségnek hiszem, a transzferárazás területén megjelent alapvető nemzetközi kutatási eredmények közreadását a hazai szakmai anyagok között. A nyelvi korlátok miatt a gazdasági szakemberek többsége inkább magyar nyelvű szakirodalomra támaszkodik, és ha a téma felkeltené érdeklődését, akkor sincs lehetősége – a szakkönyvek hiánya miatt - a tanulmányozására. A transzferárazás szakirodalma a hazai kutatók számára is lehetőséget teremtene a szakmai fejlődésre, együttműködésre, ezek alapján a gyakorlat problémáinak könnyítésére.

- A vezető gazdasági szakemberek szakmai alapjait a felsőoktatási keretek között kapják. A transzferárazás kérdésköre a vezetői számviteli tárgyak tematikájában a Bolognai rendszer működése óta szerepel. Nem sokkal később került a tananyagba, mint ahogy a nemzetközi irányelvek, illetve a dokumentációs kötelezettségről szóló rendelet életbe lépett. Az általános szakmai megítélésében ennek az időbeni késésnek mégis szerepe van. Fontos a belső árazás tudományos megalapozása a felsőoktatási képzésben ahhoz, hogy ne csak adóbírság csökkentést szolgáló adminisztrációs teherként, hanem menedzsment eszközként értékeljék azt. Mivel az empirikus kutatás egyértelműen tükrözte a hazai gyakorlat megítélését, fontosnak tartom, hogy e téren a felsőoktatási intézmények tananyagai összehangoltan kerüljenek kialakításra és fejlesztésre.
- A gazdasági szakemberek szakmai ismeretei a gyorsan változó jogi és szabályozási környezet miatt folyamatos frissítést és követést igényelnek. Erre a kiépített kreditpontos szakmai képzési rendszerek még objektív kényszerként is rendelkezésre állnak. A transzferárazás problematikája már rendszeres témája a továbbképzéseknek, ugyanakkor a tartalmában és szemléletében előremutatóbb tananyag kialakításával hatékonyabb hasznosítási lehetőségek valósulhatnak meg.

Remélem, hogy munkámmal hozzájárultam a transzferár témakör szakirodalmának bővítéséhez, valamint a hazai gyakorlat transzferárazáshoz való viszonyának felmérésével a változás/változtatás irányvonalainak meghatározásához.

Köszönetnyilvánítás

Az értekezés elkészítését szakmai érdeklődésemem kívül az „élet” is motiválta. A téma nemcsak aktualitása miatt vált érdekessé számomra. Egyrészt a felsőoktatás átalakításakor a tananyagfejlesztés kapcsán kerültem közelebb a kutatási eredményekhez, másrészt gyakorló számviteli szakemberként magam is részese voltam a transzferár rendszer bevezetésének egy multinacionális vállalatnál. Éppen ezért köszönettel tartozom mindazoknak, akik ezen az úton lehetőséget, kihívásokat, segítséget és megerősítést adtak.

Szívből köszönöm témavezetőmnek, Dr. Dimény Erzsébetnek, hogy tanulmányaimat és részeredményeimet folyamatos biztatással és építő kritikáival segítette.

Köszönettel tartozom Dr. Lukács Jánosnak szakmai iránymutatásaiért és a kutatás során nyújtott támogatásaiért.

Köszönöm kolléganőmnek, dr. Székács Péternének a bizalmat, hogy a Vezetői számvitel és a Stratégiai vezetői számvitel tantárgyak tematikájában rám bízta az Árazás, transzferárazás témáját, ezzel lényegében elindított ezen az úton.

Köszönöm főnökömnek és kollégáimnak az üzleti életben és az oktatásban egyaránt a lehetőségeket, amelyekkel munkámat segítették.

A legfőbb köszönettel a férjemnek, Dr. Szabó József Zoltánnak és fiamnak, Bencének tartozom, akik a mindennapok során tanúsított megértésükkel és türelmükkel részesei az eredményeknek. Szívből köszönöm szüleimnek és barátaimnak is a lelki támogatást.

Irodalomjegyzék

1. 2007 – 2008 Global Transfer Pricing Survey, Global Transfer Pricing Trends, Practices and Analyses, Ernst & Young, December 2007, <http://tax.uey.com/NR/rdonlyres/e2mb63gclurh7reivcsedoma3rnqcucnure3iwwswgzcxlndxv3wp26z3fw63e4tg6a54t7x6betop43zopfep2ia/TaxTPSurvey2007.pdf>
2. 2010 Global Transfer Pricing Survey, Addressing challenges of globalization, Ernst&Young, http://www.eytax.jp/services/international-tax/tescm/pdf/2010-Globaltransferpricingsurvey_17Jan.pdf
3. Abdallah,W.M. (2004) : Critical Concern in Transfer Pricing and Practice, Westport, Connecticut, London
4. Abdallah, W.M. - Firoz, N.M. – Ekeledo, I.(2005): Performance Evaluation of Foreign Subsidiary Managers Using Intra Company Pricing, International Tax Journal, Fall, pp 5 – 12
5. Abdel-khalik, A.R. – Lusk, E.J. (1974): Transfer Pricing – A Synthesis, The Accounting Review, January, pp 8-23.
6. Adams, L. – Drtina, R. (2010): Multinational Transfer Pricing: Management Accounting Theory versus Practice, Management Accounting Quarterly, Vol. 11, pp 22-29.
7. Allan, H.T. (1966): An Empirical Test of Choice and Decision Postulates in the Cyert-March Behavioral Theory, Administrative Science Quaterly, December 1, pp 405 – 413.
8. Alles, M. – Datar, S. (1998): Strategic Transfer Pricing, Management Science, 4 April, pp. 451– 461.
9. Anthony, R.N. (1988): The Management Control Function, Harvard Business School
10. Anthony, R.N. – Dearden, J. (1980): Management control systems, RD Irwin
11. Anthony, R.N. – Govindarajan, V. (2009): Menedzsment kontroll-rendszerek, IFUA Horváth & Partners,
12. Argote, L.- Greve H.R. (2007): A Behavioral Theory of the Firm – 40 Years and Counting: Introduction and Impact, Organization Science Vol.18, No.3, pp 337-349.
13. Arnold, J. – Hope, T. (1990): Accounting for Management Decisions, 2nd ed., Prentice Hall

14. Aud, E.F.Jr.- Valdes, M.A. – Wright, D.R. (1989):The IRS §482 White Paper – Analysis and Commentary, Tax Management International Journal, 18,4; ABI/INFORM Global, pp. 151 – 173
15. Barakonyi, K. (2000): Stratégiai menedzsment, Nemzeti Tankönyvkiadó, Budapest
16. Barancsuk, J. (2006): Adalékok az „Árelfogadó” és „Ármeghatározó” fogalmak értelmezéséhez, Szigma, XXXVII. 1-2. pp. 89-112.
17. Bartek-Lesi, M. – Bartók, I. – Czakó, E. – Gáspár, J. – Könczöl, E. – Pecze, K. (2007): Vállalati stratégia, Alinea Kiadó
18. Baumol, W. – Fabian, T. (1964): Decomposition, Pricing for Decentralization and External Economies, Management Science, 11. pp. 1- 32.
19. Benke Jr.,R.L. – Edward, J.D. (1980): Transfer Pricing: Techniques and Uses, New York, National Association of Accountants
20. Birher, I.- Pucsek, J.- Sándor L. - Sztanó,I. (2006): A vállalkozások tevékenységének gazdasági elemzése, Perfekt Gazdasági Tanácsadó, Oktató és Kiadó Zrt.
21. Birnberg, J.G. - Shields, M.D. (1984): The Role of Attention and Memory in Accounting Decisions, Accounting, Organizations & Society, Vol.9, Issue 3-4. pp. 365-382.
22. Bordáné, R.M. (2012): A versenyképesség és a társaságok belső ellenőrzése, Vezetéstudomány, XLIII. évf. 11.szám, pp 19 – 33.
23. Borgulya, I. – Barakonyi, K. (2004): Vállalati kultúra, Nemzeti Könyvkiadó, Budapest
24. Borkowski, S.C. (1990): Environmental and Organizational Factors Affecting Transfer Pricing: A Survey, Journal of Management Accountin Research, pp. 78 – 99.
25. Bosnyák, J. – Gyenge, M. – Pavlik, L. – Székács, P. (2010): Vezetői számvitel, Saldo, Budapest
26. Bögél, Gy. – Salamonné, H.A. (1999): Transition to Market Economy as Inflection Point: Can Strategy Help? Business Horizons, July-August, pp. 7-13.

27. Bronfenbrenner, M.- Sichel, W.- Gardner, W. (1984): *Microeconomics*, Houghton Mifflin Company, Boston
28. Burns, T.- Stalker, G.M. (1962): *The Management of Innovation*, Quadrangle Books, Chicago
29. Carruth, P.J. – Crain, J.L. (1993): *Income Taxes and Multination Transfer Pricing Strategies: Implications for International Trade*, *American Business Review*, June, pp 84 – 89
30. Charnes A. – Clower R.W. – Kortanek K. (1967): *Econometrica* Vol 35, No 2, April 1967, pp 294 - 320
31. Chikán, A.- Czakó, E.-Zoltayné, P.Z. (2002): *Vállalati versenyképesség a globalizálódó magyar gazdaságban*, Akadémiai Kiadó, Budapest
32. Cohen, M.D.- March, J.G.- Olsen, J.P. (1972): *A Garbage Can Model of Organizational Change*, *Administrative Science Quarterly*, March, pp. 1-25.
33. Collier, P.M. (2006): *Accounting for Managers*, Wiley, 2nd ed
34. Cook, D.E. (1969): *Inter-Unit Pricing and Your New Pricing Expert: The IRS: Interpretation of Section 482*, *Management Accounting (pre-1986)*, Aug; 51,2; *ABI/INFORM Global* pp. 9 – 11
35. Cook, Jr.P.W. (1955): *Decentralization and the Transfer-Price Problem*, *The Journal of Business (Chicago Journals)* Vol.28, No.2 pp. 87-94
36. Cools, M. – Slagmulder, R. (2009): *Tax-Compliant Transfer Pricing and Responsibility Accounting*, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 21, pp. 151 – 178
37. Cox, J.F. – Howe, W.G. – Boyd, L.H. (1997): *Transfer Pricing Effects on Locally Measured Organization*, *Industrial Management*, May/April, pp. 20 – 29.
38. Cyert, R.M.- March, J.G. (1963): *Behavioral Theory of the Firm*, Prentice Hall
39. *Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing*, OECD, 2012,
40. Dean, J. (2009): *Decentralization and Intracompany Pricing*, *Harvard Business Review*, May, pp 65-74.

41. Dean, M.- Feucht, F.J.-Smith, L.M. (2008): International Transfer Pricing Issues and Strategies for the Global Firm, Internal Auditing, Jan/Feb 2008; 23,1; ABI/INFORM Global, pp 12-19.
42. Demski, J.S.- Swieringa, R.J. (1981): Discussion of Behavioral Decision Theory: Processes of Judgment and Choice, Journal of Accounting Research, Vol.19, Issue 1, pp. 32-41.
43. Dobák, M. (1996): Szervezeti formák és vezetés, Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest
44. Dobák, M. – Antal Zs. (2010): Vezetés és szervezés Szervezetek kialakítása és működtetése, Akadémiai Kiadó, Budapest
45. Drury, C. (2008): Management and Cost Accounting 7th edition, South-Western Cengage Learning EMEA, London
46. Duangploy, O. – Gray, D. (1991): An Empirical Analysis of Current US Practice in Evaluating and Controlling Overseas Operations, Accounting and Business Research, Autumn, pp 299 – 309.
47. Dürr, O.M. – Göx, R.F.(2011): Strategic Incentives for Keeping One Set of Books in International Transfer Pricing, Journal of Economics and Management Strategy, Spring, pp 269-298
48. Eccles, R.G. (1985): A Theory for Practice, Lexington Books
49. Eccles, R.G. (1983): Control with fairness in transfer pricing, Harvard Business Review, November/December, pp 149 – 161.
50. Fischer, P.M.- Frank, W.G. (1985): Cost Accounting, Theory and Applications, South-Western Publishing Co.
51. Frisch, D.J. (1989): The BALM Approach to Transfer Pricing, National Tax Journal, Sep, pp 261 – 271.
52. Fülöp Gy.- Pelczné G.I. (2009): Új stratégiai kihívások – A hazai cégek kísérleti vizsgálata, Vezetéstudomány 2009. december, 40. kötet pp 2 – 12.
53. Gaál, Z. – Szabó, L. (2007): A menedzsment alapjai, Pannon Egyetemi Kiadó, Veszprém

54. Gaál, Z.- Szabó, L.- Kovács, Z. (2005): Nemzetközi vállalati stratégiák és a nemzeti vállalati kultúrák összefüggései, *Vezetéstudomány*, XXXVI.évf.(7-8), pp 2-15.
55. Garda, R.A. (1984): Industrial pricing: strategy vs.tactics, *McKinsey Quaterly*, January 1, pp. 49-63.
56. Garrison, R.H. – Noreen, E.W. (1997): *Managerial Accounting*, Irwin McGraw-Hill, 8th ed.
57. Global Transfer Pricing Review, KPMG, 2011.
58. Göx, R.F. (2010): Discussion of „decentralized capacity management and internal pricing”, *Review of Accounting Studies*, September, pp490 – 492.
59. Gyulavári, T. (2011): A vállalatok árképzési gyakorlata a versenyképesség szolgálatában, *Vezetéstudomány*, *Budapest Management Review*, Különszám pp 46-52.
60. Hansen, D.R. – Crosser, R.L. – Laufer, D. (1992): Moral Ethics v. Tax Ethics: The Case of Transfer Pricing Among Multinational Corporations, *Journal of Business Ethics*, 11. pp 679 – 686
61. Hass, J.E. (1964): Transfer Pricing in a Decentralized Firm, *Management Science*, 14.
62. Herczeg, J. – Juhász, L. (2010): *Az üzlet tervezés gyakorlata*, Aula
63. Hirsch, Jr., M. L. (2000): *Advanced Management Accounting*, Thomson Learning
64. Hirshleifer, J. (1956): On the Economics of Transfer Pricing, *Chicago Journals, The Journal of Business*, Vol.29, No 3, pp. 172 -184.
65. Hirshleifer, J. – Glazer, A. – Hirshleifer, D. (2009): *Mikroökonómia Árelmélet és alkalmazásai – Döntések, piacok és információ*, OSIRIS, Budapest
66. Holzman, R.S. (1968): IRS amplifies the rules for intercompany transactions, *Management Review Special Feature*, July.
67. Horgren, C.T. – Datar, S.M. – Rajan, M.V.(2012): *Cost Accounting*, Pearson Education Limited,
68. Hopwood, A.G. (1972): Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation, *Journal of Accounting Research*, Vol.10 pp 156-182.

69. Illés, M. (2012): A nettó jelenérték gazdasági tartalma és rangsorképzésre való alkalmassága, *Vezetéstudomány*, XLIII.évf. Különszám, pp. 13-23.
70. Illés, M. (1997): *Vezetői gazdaságtan*, Kossuth Kiadó
71. Jennergren, P. (1990): Valuation by Lineár Programming (*Journal of Business Finance & Accounting*, December, pp. 751-756
72. Jingna, L. – Seng, D. – Wynn-Williams, K. (2004): Performance Evaluation and International Transfer Pricing in Foreign Subsidiaries of Japanese Companies, *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, Vol 6. pp. 1 – 24.
73. Johnson, H.T. (1975): The Role of Accounting History in the Study of Modern Business Enterprise, *The Accounting Review*, July, pp 444 – 450.
74. Johnson, R.E. (2001): The Role of Cluster Analyses in Assessing Comparability Under the U.S. Transfer Pricing Regulations, *Business Economics*, Apr, 36,2; *ABI/INFORM Global*, pp.30-38.
75. Kaplan, R.S. – Mikes, A. (2012): Managing Risks: A New Framework, *Harvard Business Review*, June, pp. 49-60.
76. Kaplan, R.S. – Atkinson, A.A. (1998): *Advanced Management Accounting*, Prentice Hall Inc. Upper Saddle River, New Jersey
77. Kaplan, R.S. – Norton, D.P. (2002): *A stratégia-központú szervezet*, Panem – IFUA Horváth&Partner
78. Kaplan, R.S. – Norton, D.P. (1988): *Balanced Scorecard – Kiegyensúlyozott stratégiai mutatószámrendszer*, Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest
79. Kaplan, R.S. – Norton, D.P. (2004): *Strategy map*, Harvard Business School Publishing Corporation
80. Kazainé, Ó.A. (2008): A nemzetközi adózás vállalatgazdasági problémakörei, 105. sz. Műhelytanulmány HU ISSN 1786-3031, Műhelytanulmányok Vállalatgazdaságtan Intézet, szeptember
81. Kim, H. Seung – Stephen W. Miller (1979) Constituents of the international transfer pricing decisions, *Columbia Journal of World Business*, spring, pp. 69-77

82. Kingsley O. O. – Zabihollah R. (2008): Income shifting and corporate taxation: the role of cross-border intrafirm transfers, *Review of Accounting and Finance*, Vol.7 No 1, pp 83– 101.
83. Kopányi, M. (2004): *Mikroökonómia*, KJK-Kerszöv Jogi és Üzleti Kiadó Kft, Budapest
84. Körmendi, L.- Tóth, A. (2006): *A controlling elmélete és gyakorlata*, Perfekt
85. Laki, G. (2013): *Módosuló transzferár-szabályozás*, Számvitel–Adó–Könyvvizsgálat 2013/6. pp. 276-278.
86. Lambert, D.R. (1979): *Transfer Pricing and Interdivisional Conflict*, *California Management Review*, Summer, pp. 70-75.
87. Lázár, L. (2008): *Értékek és mértékek*, Akadémiai Kiadó, Budapest
88. Leitner (2013): *Transzferár szabályozás – a magyar és a környező országok transzferár-szabályozásának rövid összefoglalása*, Siklósi Márta,
89. Lord, B.R. (1996): *Strategic Management Accounting: the emperor’s new clothes*, *Management Accounting Research*, 7
90. Luft, J.L – Libby, R. (1997): *Profit Comparisons, Market Prices and Managers’ Judgements About Negotiated Transfer Prices*, *The Accounting Review*, Vol 72, No 2, April, pp 217 – 229.
91. Lynch, R.M. – Williamson, R.W. (1983): *Accounting for Management Planning and Control*, McGraw-Hill Book Company
92. Maddala, G.S. (2004): *Bevezetés az ökonometriába*, Nemzeti Tankönyvkiadó Rt., Budapest
93. Mailand, P. (1975): *An Alternative to Transfer Pricing*, *Business Horizons*, October, pp 81 – 86.
94. Malhotra, N.K. (1999): *Marketingkutató*, Műszaki Könyvkiadó
95. Mangol, Cs. (2009): *A transzferárzás mint irányítási eszköz*, *Vezetéstudomány*, XI.évf. 12.szám
96. Mauriel, J.J. – Anthony, R.N. (1966): *Misevaluation of Investment Center Performance*, *Harvard Business Review*, May/April, Vol 44. pp. 98 – 105.

97. Mauriel, J.J. (1969): Evaluation and Control of Overseas Operations, Management Accounting, May, pp. 35-39.
98. McWatters, C.S. – Zimmerman, J.L. – Dale C. M. (2008): Management Accounting Analysis and Interpretation, Prentice Hall
99. Melin, L. (1992): Internationalization as a Strategy Process, Strategic Management Journal, Vol.13, pp.99-118.
100. Merchant, K.A. – Van der Stede, W.A. (2007): Management Control Systems, Performance Measurement, Evaluation and Incentives, second edition, Prentice Hall Financial Times
101. Mészáros, T. (2010): Régi és új elemek a stratégiai gondolkodásban, Vezetéstudomány, XLI.évf. 4. szám, pp. 2-12.
102. Mintzberg, H. (1973): Strategy-Making in Three Modes, Californian Management Review, Vol.XVI. No.2, pp. 44-53.
103. Mintzberg, H. - Waters, J.A. (1985): Of Strategies, Deliberate and Emergent, Strategic Management Journal, Vol.6, pp. 257-272.
104. Morsicato, H.G. – Radebaugh, L.H. (1979): Internal Performance Evaluation of Multinational Enterprise Operations, The International Journal of Accounting, pp 77–94.
105. Multi-Country Analysis of Existing Transfer Pricing Simplification Measures, 10 June 2011.
106. Multi-Country Analysis of Existing Transfer Pricing Simplification Measures, 6 June 2012
107. Multinational Corporations and Income Allocation under Section 482 of the Internal Revenue Code (1976) Harvard Law Review, Vol. 89 No.6, pp 1202-1238. Published by: Harvard Law Review Association
108. Nagy, S.GY.- Palánkai, T.- Miklós, G.-Endrődi-Kovács, V.- Baranyi, M. (2011): Internationalisation (Transnationalisation) of the Enterprise Sector, Working paper, Corvinus University of Budapest, TÁMOP4.2.1B-09/1KMR-2010- 2010-005
109. Newbold, P. (1988): Statistics for Business and Economics, Prentice Hall

110. Nobes, C. – Parker, R. (2008): *Comparative International Accounting*, Prentice Hall, 10th ed.
111. Onsi, M.(1974): A Transfer Pricing System Based on Opportunity Costs, *The Accountin Review*, July, pp. 535-543.
112. Porter, M.E. (1996): What is Strategy? *Harward Business Review*, November-December, pp. 61-78.
113. Ramanathan, R. (2003): *Bevezetés az ökonometriába alkalmazásokkal*, Panem Kiadó, Budapest
114. Rekettye, G. (2012): Az árak észlelése és értékelése, *Vezetéstudomány*, XLIII.évf. 5. szám, pp. 2-13.
115. Ronen, J. – McKinney, G. (1970): Transfer Pricing for Divisional Autonomy, *Journal of Accounting Research*, Spring, pp 99 – 112
116. Rooney, P. – Suit, N. (1994): IRS relaxes transfer pricing rules, *International Tax Review*, Oct; 5,9; *AB/INFORM Global*, pp 8-12.
117. Sahay, S.A. (2003): Transfer Pricing Based on Actual Costs, *The Journal of Management Accounting Research*, Vol.15, pp. 177-192.
118. Sajtos, L. – Mitev, A. (2007): *SPSS kutatási és adatelemzési kézikönyv*, Alinea Kiadó
119. Samuelson, P.A. – Nordhaus, W.D. (1987): *Közgazdaságtan I. Alapfogalmak és makroökonómia*, *Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó*, Budapest,
120. Samuelson, P.A. – Nordhaus, W.D. (1987): *Közgazdaságtan II. Mikroökonómia*, *Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó*, Budapest
121. Sharav, I. (1974): Transfer Pricing – Diversity of Goals and Practices, *The Journal of Accountancy*, April, pp 56 – 62
122. Schuster, P.- Clarke, P. (2010): Transfer Pricing: Functions, Types and Behavioral Implications, *Management Accounting Quarterly*, Vol.11, No.2. pp. 22-32.
123. Sieglér, Zs. (2006): Uniós transzferárdokumentáció, *Számvitel – Adó – Könyvvizsgálat*, 2006/3. pp. 117-121.
124. Siklósi M. (2013): *Transzferár szabályozás Aktualitások a transzferár szabályozásban*, Leitner Leitner, 2013.11.25. előadásanyag

125. Simpson, J. (1989): White Paper's BALRM Method – A World of Caution, *The Tax Adviser*, Jul; 20, 7; ABI/INFORM Global pp 481-483.
126. Smith, G.E. (1995): Managerial pricing orientation: the process of making pricing decisions, *Pricing Strategy and Practice*, No 3, pp 28-39
127. Solomons, D. (1985): *Divisional performance: measurement and control*, Markus Wiener Publishing Inc.
128. Stewart, J.C. (1977): *Multinational Companies and Transfer Pricing*, *Journal of Business Finance & Accounting*, 4,3, pp 353 – 371
129. Stolowy, H. – Lebas, M.J. (2006): *Financial Accounting and Reporting a global perspective*, 2nd ed, South-Western Cengage Learning,
130. Subramanyam, K.R. – Wild, J.J. (2009): *Financial Statement Analysis*, 10th ed, (1974.), McGraw-Hill Irwin
131. Swieringa, R.J. – Waterhouse, J.H. (1982): *Organizational Views of Transfer Pricing*, *Accounting Organizations and Society*, Vol 7, No 2, pp 149 – 165
132. Tang, R.Y.W. – Chan, K.H. (2005): *Environmental Variables of International Transfer Pricing: A Japan – United States Comparison*, *ABACUS*, Article first published online: 26 JUL | DOI: 10.1111/j.1467-6281.1979.tb00069.
133. Theodosious, M. – Katsikeas, C.S. (2001): *Factors Influencing the Degree of International Pricing Strategy Standardization of Multinational Corporations*, *Journal of International Marketing*, No 3, pp 1 – 18
134. Thomson, Jr. A.A. (1981): *Economics of the firm: Theory and Practice*, Prentice-Hall, 3rd ed.
135. Thomson, Jr. A.A. (1978/1992): *Strategic Management – Concepts and Cases*, IRWIN
136. *Transzferár irányelvek a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára – OECD, (2005) Kiadta az MKVK Oktatási Központ Kft. Budapest*
137. *Transzferár irányelvek a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára – OECD, (2012) Kiadta az MKVK Oktatási Központ Kft. Budapest,*

138. Transzfer Pricing and Multinational Enterprises, Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs, 1979. OECD, Paris
139. Tully, B. (2012): Transfer Pricing Strategies, Financial Executive, July/August pp 35-37.
140. Turney P.B.B. (1977): Transfer Pricing Management Information System, MIS Quaterly, March 1, pp. 27-35
141. Verlage, H.C. (1975): Transfer Pricing for Multinational Enterprises: Some Remarks on Its Economic, Fiscal and Organizational Aspects, Farnborough, England: Gower
142. Wade, D. – Recardo, R. (2001): Corporate Performance Management, Butterworth-Heinemann
143. Watson, D.J.H. - Baumler, J.V. (1968): Transfer Pricing: A Behavioral Context, The Accounting Review, July, pp 466-474.
144. Weick, K.E. (1977): Organization Design: Organizations as Self-Designing Systems, Organizational Dynamics, Autumn, pp. 31-46.
145. White, H.C. – Eccles, R.G. (1986): Control Via Concentration?: Political and Business Evidance, The Eastern Sociological Society, pp 131 – 157.
146. Williamson, O.E. (1976): The Economics of Internal Organization: Exit and Voice in Relation to Markets and Hierarchies, American Economic Review, Vol 66 issue 2, pp. 369-377.
147. Williamson, O.E. (1973): Market and Hierarchies: Some Elementary Consideration, American Economic Review, May, pp. 316-325.
148. Williamson, O.E. (1996): Economics and Organization: A PRIMER, California Management Review, Vol.38, Issue 2, pp. 131-146.
149. Wimmer, Á. (2004): Üzleti teljesítménymérés az értékteremtés szolgálatában, Vezetéstudomány, XXXV.évf. 9.szám, pp 2-11.
150. Wimmer, Á. (2010): Piaci normák sérülése, üzleti döntések és a vállalati hatékonyság, Vezetéstudomány, XLI.évf. 7-8.szám, pp. 16-24.

151. Wimmer, Á.- Csesznák, A. (2012): Mit mérünk és hogyan? – A vállalati teljesítménymérés szemléletmódja és eszköztára a döntéstámogatás tükrében, TM 12.sz. műhelytanulmány
152. Wong, H. – Nassiripour, S. – Mir, R. – Healy, W. (2011): Transfer Price Setting in Multinational Corporations, International Journal of Business and Social Science, May, pp 10 – 14.
153. Yunker, P.J. (1983): A Survey Study of Subsidiary Autonomy, Performance Evaluation and Transfer Pricing in Multinational Corporations, Columbia Journal of World Business, pp 51 – 64.
154. Zoltayné Paprika, Z.- Wimmer, Á.- Szántó, R.(2007): Vezetői döntéshozatal és versenyképesség, Vezetéstudomány, 38 (3) pp. 2-11.

Jogszabályok:

155. 18/2003.(VII.16) PM rendelet a szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartási kötelezettségről
156. 22/2009. (X.16) PM rendelet a szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartási kötelezettségről
157. 1996. évi LXXXI. törvény a társasági és osztalékadóról
158. 2003. évi XCII. törvény az adózás rendjéről
159. 2007. évi CXXVII. törvény az általános forgalmi adóról
160. 2000. évi C. törvény a számvitelről

Saját publikációk:

Hazai folyóiratban megjelent cikk

1. Szabóné Veres, T. (2013): A transzferár rendszer és a vállalati szervezeti rendszer összefüggései, Vezetéstudomány 45. kötet 9.szám, 2014. szeptember pp. 46 – 56.
2. Szabóné Veres, T.: Az árazás számviteli vonatkozásai, Számvitel – Adó – Könyvvizsgálat, LIII. évfolyam 2011/2. pp. 80 – 82.
3. Szabóné, V.T.: ABC a kereskedelemben. Tevékenység alapú költségszámítás, Számvitel-Adó-Könyvvizsgálat, 2008/9. pp 381-385.

4. Veres, T.: Az elszámoló árak kialakításának számviteli vonatkozásai, Számadó, HVGORAC Lap- és Könyvkiadó Kft. XX. Évf. 2. szám 2011. február, pp. 9 – 10.

Külföldi folyóiratban megjelent cikk

5. Veres, T.: Accounting Aspect of Pricing and Transfer Pricing, Annals of the University of Petrosani, Economics, 11(2), 2011 pp.289-296 ISSN 1582-5949
6. Veres, T.: Activity-based Cost Allocation and Function Analyzes in Trade, Annals of the University of Petrosani, Economics, 11(2) 2011. pp281-288 ISSN 1582-5949

Idegen nyelvű konferencia előadás

7. Veres, T.: Accounting aspects of pricing and transfer pricing decisions, Symposium for Young Researcher, Óbuda University, Budapest, 2011.11.11 – angol nyelvű előadás
8. Veres, T.: Accounting aspects of pricing decisions and calculation of transfer pricing during economic crises 2nd International Conference on Emerging Economies „Knowledge and Sustainable Economic Development”, Partium Christian University, Oradea (Nagyvárad) 2011. 10. 27. – angol nyelvű előadás

Idegen nyelvű konferencia kiadvány

9. Veres, T.: Accounting aspects of pricing decisions and calculation of transfer pricing during the economical crises, Knowledge and Sustainable Economic Development, Edited by Bélyácz, I.- Fogarasi, J.- Szabó, K.-Szász, E.,Partium Kiadó, Nagyvárad, 2012. ISBN 978-606-8156-30-9
10. Veres, T.: Accounting aspects of pricing and transfer pricing decisions, In: Proceedings of FIKUSZ 2011 – Symposium for Young Researchers, pp.57-69. ISBN 978-615-5018-25-1. A konferencia: FIKUSZ 2011 – Symposium for Young Researchers International Conference at Óbuda University, 11. November 2011.

Hazai konferencia előadás

11. Veres, T. A transzferárazás és a gazdasági környezet összefüggései, „Válasz a kihívásokra” Számadás a legújabb közgazdasági kutatások eredményeiről, MTA VEAB és a Pannon Egyetem Számvitel és Controlling Tanszékének tudományos ülése, Veszprém, 2011. október 14.
12. Szabóné, V.T.: Transzferárak képzésének és alkalmazásának alapkérdései a vállalati teljesítményértékelési rendszerben és nemzetközi környezetben, MTA VEAB és a Pannon Egyetem Számvitel és Controlling Tanszékének tudományos ülése, Veszprém, 2008. 12. 14.

MELLÉKLETEK

1. számú melléklet

„A vállalkozás transzferár rendszere és dokumentációja” kérdőív

1. A vállalkozás tulajdonosa(i):

(Több lehetőség is megjelölhető!)

Belföldi magánszemély	
Belföldi vállalkozás	
Külföldi tulajdonos	
Állam, önkormányzat	
Egyéb, és pedig:.....	

2. A vállalkozás üzleti tevékenysége: (Több válasz lehetséges!)

Termelő tevékenység	
Szolgáltatási tevékenység	
Kereskedelmi tevékenység	
Egyéb, és pedig:.....	

3. A vállalkozás kiemelt adatainak besorolása:

	- 100Mft	100 – 500 Mft	500 – 2 000 Mft	2 000Mft -
Jegyzett tőke				
Saját tőke				
Mérleg főösszeg				
Árbevétel				

4. Milyen beszámolót készít a társaság?

éves beszámoló	
egyszerűsített éves beszámoló	
Egyéb, és pedig:.....	

5. A transzferár rendszer kialakításáért felelős vállalatvezetési terület:

(Jelölje 5 fokozatú skálán, hogy az egyes területek felelőssége az Ön tapasztalata szerint mennyire jellemző, 1 = egyáltalán nem, 5 = teljes mértékben.)

	1	2	3	4	5
számvitel					
pénzügy					
termelésmenedzsment					
kereskedelem					
egyéb					

6. A transzferár dokumentáció elkészítéséért felelős vállalatvezetési terület:
(Jelölje 5 fokozatú skálán, hogy az egyes területek felelőssége az Ön tapasztalata szerint mennyire jellemző, 1 = egyáltalán nem, 5 = teljes mértékben.)

	1	2	3	4	5
számvitel					
pénzügy					
adózás					
termelésmenedzsment					
kereskedelem					

7. A transzferár dokumentáció elkészítésére vonatkozó állítások:
(Jelölje 5 fokozatú skálán, hogy a tapasztalatai szerint az alábbi állítások milyen mértékben igazak az Önök vállalkozásánál, 1 = egyáltalán nem, 5 = teljes mértékben.)

	1	2	3	4	5
A transzferár dokumentációt a vállalkozás maga készíti el.					
A transzferár dokumentációt külső, tanácsadó segítségével készítik el.					
A vállalat szakemberei rendszeresen részt vesznek a transzferár dokumentációval kapcsolatos szakmai képzéseken.					
A szokásos piaci ár/ársáv adatbázis alapján kerül meghatározásra.					
A szokásos piaci ár/ársáv a piaci információk alapján kerül meghatározásra.					
A vállalkozás a vállalatcsoport master file dokumentációja alapján készíti el saját nyilvántartását.					

8. A szokásos piaci ár/ársáv meghatározásakor az összehasonlító elemzés során a vizsgálatba bevont vállalkozások megválasztása:
(Jelölje 5 fokozatú skálán, hogy a tapasztalatai szerint az alábbi állítások milyen mértékben igazak az Önök vállalkozásánál, 1 = egyáltalán nem, 5 = teljes mértékben.)

	1	2	3	4	5
a piac földrajzi behatárolása alapján történt					
a piaci versenytársak köréből került ki					
a vállalat üzleti tevékenysége alapján történt					
a vállalat forgalma alapján történt					
a vállalat létszámadatai alapján történt					

9. A vállalkozások transzferár dokumentációjának legkritikusabb területe az adóellenőrzések szempontjából:
(Jelölje 5 fokozatú skálán, hogy mely állításokkal milyen mértékben ért egyet, 1 = egyáltalán nem, 5 = teljes mértékben egyetért.)

	1	2	3	4	5
a dokumentáció megléte					
a szokásos piaci ár/ársáv nagysága					
a szokásos piaci ár/ársáv igazolása a szokásos elemzés révén					
a szokásos piaci ár meghatározására választott módszer					
egyéb					

10. A transzferár rendszer hosszú távon stabil a vállalkozásnál, mivel évente NEM változik (Jelölje 5 fokozatú skálán, hogy a tapasztalatai szerint az alábbi állítások milyen mértékben igazak az Önök vállalkozásánál, 1 = egyáltalán nem, 5 = teljes mértékben.)

	1	2	3	4	5
a vállalati tevékenység struktúrája					
a vállalkozás kapcsolt felekkel folytatott kereskedelmi ügyleteinek rendszere					
az alkalmazott ár/árrések, haszonkulcsok nagysága					
az alkalmazott árképzési módszerek köre					

- (Jelölje 5 fokozatú skálán, hogy mennyiben ért egyet az állításokkal, 1 = egyáltalán nem, 5 = teljes mértékben.)

	1	2	3	4	5
11. Az alkalmazott transzferár megfelel a szokásos piaci árnak/árrésnek.					
12. A kapcsolt ügyletekben alkalmazott ár és a szokásos piaci ár különbsége miatt a vállalkozás adóalap korrekciót érvényesít.					
13. A vállalati menedzsment tagjai tisztában vannak a transzferár dokumentáció céljával.					
14. A vállalati menedzsment tagjai tisztában vannak a transzferár dokumentáció lényeges elemeivel (pl ár/ársáv, összehasonlításba bevont vállalkozások köre)					
15. A szokásos piaci ár/ársáv vonatkozásában a funkcionális menedzsment területek együttműködnek.					
16. A szokásos piaci ár/ársáv felülvizsgálatáért a pénzügyi – számviteli – adózási szakemberek felelősek.					
17. A vállalkozásnál már volt a transzferár rendszerre és a dokumentációra vonatkozó adóhatósági ellenőrzés.					
18. A vállalkozás rendelkezik előzetes ármegállapítási megállapodással (APA).					
19. A transzferár dokumentáció elkészítése a vállalkozás számára jelentős adminisztrációs terhet jelent.					
20. A transzferár dokumentáció tartalma egyértelmű képet ad a piaci környezetről.					
21. A transzferár dokumentáció csak az adóellenőrzések kockázata miatt fontos.					
22. A transzferár dokumentáció elkészítésének költsége vállalkozásunknál relative magas.					
23. A transzferár dokumentáció elkészítésének költsége arányban van a hasznosságával.					
24. A transzferár dokumentációt a vállalati menedzsment tagjai is rendszeresen megkapják.					

25. A TRANSZFERÁR RENDSZER alapvető része a vállalatirányítás eszkörendszerének.
(Jelölje 5 fokozatú skálán, hogy mennyiben ért egyet az állításokkal, 1 = egyáltalán nem, 5 = teljes mértékben.)

	1	2	3	4	5
a) A vállalat transzferár rendszere a vállalati stratégia érdekeit szolgálja.					
b) A vállalat transzferár rendszere részletesen szabályozott.					
c) A transzferár rendszer kialakítása a vállalatvezetés feladata. (Csoportszintű szabályozás jellemző.)					
d) A menedzsment területek érdekeltek a transzferár rendszer kialakításában.					
e) A transzferár rendszer kialakítása csak a pénzügyi – számviteli – adózási rendszer feladata.					
f) A transzferár rendszer hatással van a vállalati teljesítményértékelésre.					
g) A teljesítménycélok kialakítása a transzferár rendszer figyelembevételével történik.					
h) A transzferár rendszer működése valamennyi felsővezető számára egyértelmű.					
i) A transzferár rendszer működése valamennyi középvezető számára egyértelmű.					
j) A transzferár rendszer felülvizsgálata rendszeresen (évente) megtörténik.					
k) A transzferár rendszer felülvizsgálata a teljesítmény célok és mérési lehetőségek felülvizsgálatát is jelenti.					
l) A transzferár dokumentáció valamennyi vezetői szinten ismert dokumentum.					
m) A transzferár dokumentáció elkészítésében a menedzsment területek együttműködnek.					
n) A dokumentáció külső és belső elkészítése egyaránt igényli az üzleti és a pénzügyi területek együttműködését.					
o) A piaci árak ismerete szükséges információ a transzferár rendszer kialakításához.					
p) A transzferár rendszer automatizálja a vállalaton belüli beszerzés/értékesítés árképzési folyamatait.					
q) A transzferár rendszer segíti a rövid és középtávú tervezést a vállalatnál.					
r) A szokásos ár/ársáv meghatározását alátámasztó összehasonlító elemzés a vállalat vezetése számára.					

26. A vállalatvezetés szempontjából a TRANSZFERÁR RENDSZER hasznos, mivel
(Jelölje 5 fokozatú skálán, hogy mely állítással milyen mértékben ért egyet, 1 = egyáltalán nem, 5 = teljes mértékben.)

	1	2	3	4	5
összefoglalja a vállalaton belüli kereskedelmi ügyletek rendszerét;					
átláthatóvá teszi a kereskedelmi ügyletek eredményhatását a vállalatcsoporton belül;					
segít kialakítani a vállalati stratégiai érdekeknek megfelelő teljesítménymérést;					
hatékony kialakítása a vezetői szintek együttműködését igényli.					

27. A vállalatvezetés szempontjából a TRANSZFERÁR DOKUMENTÁCIÓ hasznos, mivel
(Jelölje 5 fokozatú skálán, hogy mely állítással milyen mértékben ért egyet, 1 = egyáltalán nem, 5 = teljes mértékben.)

	1	2	3	4	5
egyértelműen mutatja a vállalat és a gazdasági környezet kapcsolatát;					
összefoglalja a vállalaton belüli kereskedelmi ügyletek rendszerét;					
biztosítékot jelent a belső folyamatok árazásának legális működésére;					
minden vezetői szint számára elérhető eszköz a transzferárak és a szokásos piaci árak összehasonlítására;					
a transzferár rendszer működéséről visszacsatolást ad az összehasonlító elemzés révén.					

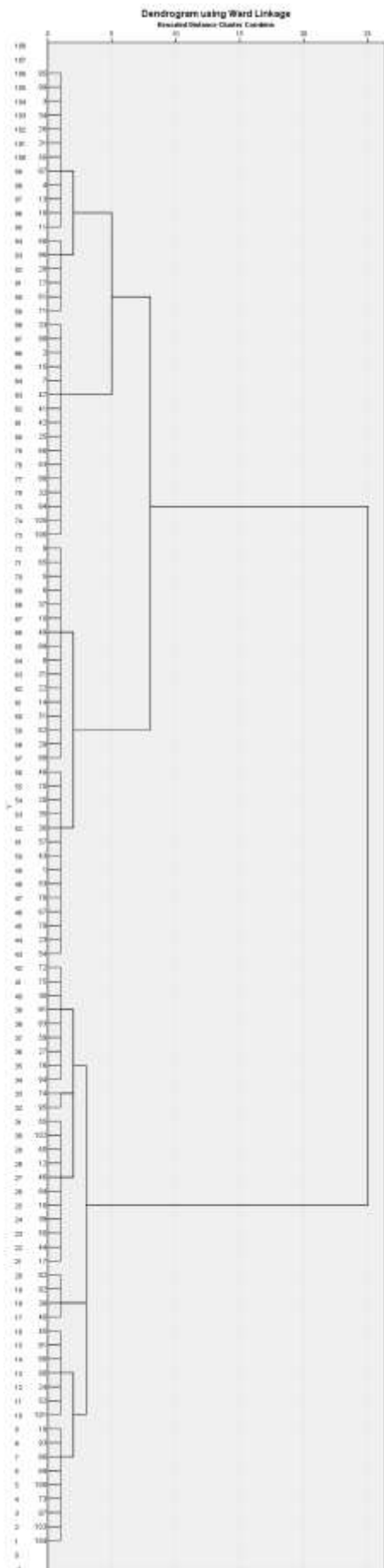
2.számú melléklet – H1 hipotézis mellékszámításai

Final Cluster Centers

	Cluster		
	1	2	3
@25_A_vállalat_transzferár _rendszere_a_vállalati_strat égia_érde	4,18	3,35	1,72
@25_A_transzferár_rendsz er_segíti_a_rövid_és_közép távú_tervezés	3,73	2,73	1,43
@25_A_menedzsment_terü letek_érdekeltek_a_transzfe rár_rendszer_k	4,05	2,86	1,62
@25_A_transzferár_redszer _hatással_van_a_vállalati_t eljesítmény	3,68	2,05	1,23
@25_A_teljesítmény_célok _kialakítása_a_transzferár_ rendszer_fig	3,32	1,81	1,17
@25_A_transzferár_rendsz er_felülvizsgálata_a_teljesít mény_célok	3,36	2,35	1,30

Number of Cases in each

Cluster	
1	22,000
Cluster 2	37,000
3	47,000
Valid	106,000
Missing	,000



@25_A transzferár rendszer működése valamennyi felsővezető szám

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
1,00	26	24,5	24,5	24,5
2,00	29	27,4	27,4	51,9
3,00	28	26,4	26,4	78,3
4,00	16	15,1	15,1	93,4
5,00	7	6,6	6,6	100,0
Total	106	100,0	100,0	

@25_A transzferár rendszer működése valamennyi középvezető szám

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
1,00	35	33,0	33,0	33,0
2,00	37	34,9	34,9	67,9
3,00	18	17,0	17,0	84,9
4,00	12	11,3	11,3	96,2
5,00	4	3,8	3,8	100,0
Total	106	100,0	100,0	

@25_A transzferár dokumentáció valamennyi vezetői szinten ismer

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
1,00	36	34,0	34,0	34,0
2,00	32	30,2	30,2	64,2
3,00	20	18,9	18,9	83,0
4,00	13	12,3	12,3	95,3
5,00	5	4,7	4,7	100,0
Total	106	100,0	100,0	

@25_A transzferár rendszer kialakítása a vállalatvezetés felada

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
1,00	14	13,2	13,2	13,2
2,00	17	16,0	16,0	29,2
3,00	20	18,9	18,9	48,1
4,00	25	23,6	23,6	71,7
5,00	30	28,3	28,3	100,0
Total	106	100,0	100,0	

Final Cluster Centers

	Cluster		
	1	2	3
@25_A_transzferár_rendszer_működése_valamennyi_felsővezető_szám	4,05	3,20	1,50
@25_A_transzferár_rendszer_működése_valamennyi_középvezető_szám	3,84	2,46	1,38
@25_A_transzferár_dokumentáció_valamennyi_vezetői_szinten_ismer	4,11	2,46	1,40

Number of Cases in each

Cluster

Cluster 1	19,000
Cluster 2	35,000
Cluster 3	52,000
Valid	106,000
Missing	,000

Statistics

	@25_A_transzferár_rendszer_működése_valamennyi_felsővezető_szám	@25_A_transzferár_rendszer_működése_valamennyi_középvezető_szám	@25_A_transzferár_dokumentáció_valamennyi_vezetői_szinten_ismer
N Valid	106	106	106
N Missing	0	0	0
Mean	2,5189	2,1792	2,2358
Median	2,0000	2,0000	2,0000
Mode	2,00	2,00	1,00
Std. Deviation	1,20500	1,12797	1,18363

Correlations

	@1_Külföldi_tulajdonos_A_vállalkozás_tulajdonosai_Több_leh	@25_A_vállalat_transzferár_rendszere_a_vállalati_stratégia_érde
@1_Külföldi_tulajdonos_A_vállalkozás_tulajdonosai_Több_leh	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	1 ,060 106
@25_A_vállalat_transzferár_rendszere_a_vállalati_stratégia_érde	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	,060 ,542 106

@26 összefoglalja a vállalaton belüli kereskedelmi ügyletek ren

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
1,00	19	17,9	17,9	17,9
2,00	21	19,8	19,8	37,7
3,00	31	29,2	29,2	67,0
4,00	27	25,5	25,5	92,5
5,00	8	7,5	7,5	100,0
Total	106	100,0	100,0	

@26 átláthatóvá teszi a kereskedelmi ügyletek eredményhatását a

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
1,00	20	18,9	18,9	18,9
2,00	23	21,7	21,7	40,6
3,00	31	29,2	29,2	69,8
4,00	19	17,9	17,9	87,7
5,00	13	12,3	12,3	100,0
Total	106	100,0	100,0	

@26 segít kialakítani a vállalati stratégiai érdekeknek megfele

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1,00	31	29,2	29,2	29,2
2,00	32	30,2	30,2	59,4
3,00	30	28,3	28,3	87,7
4,00	7	6,6	6,6	94,3
5,00	6	5,7	5,7	100,0
Total	106	100,0	100,0	

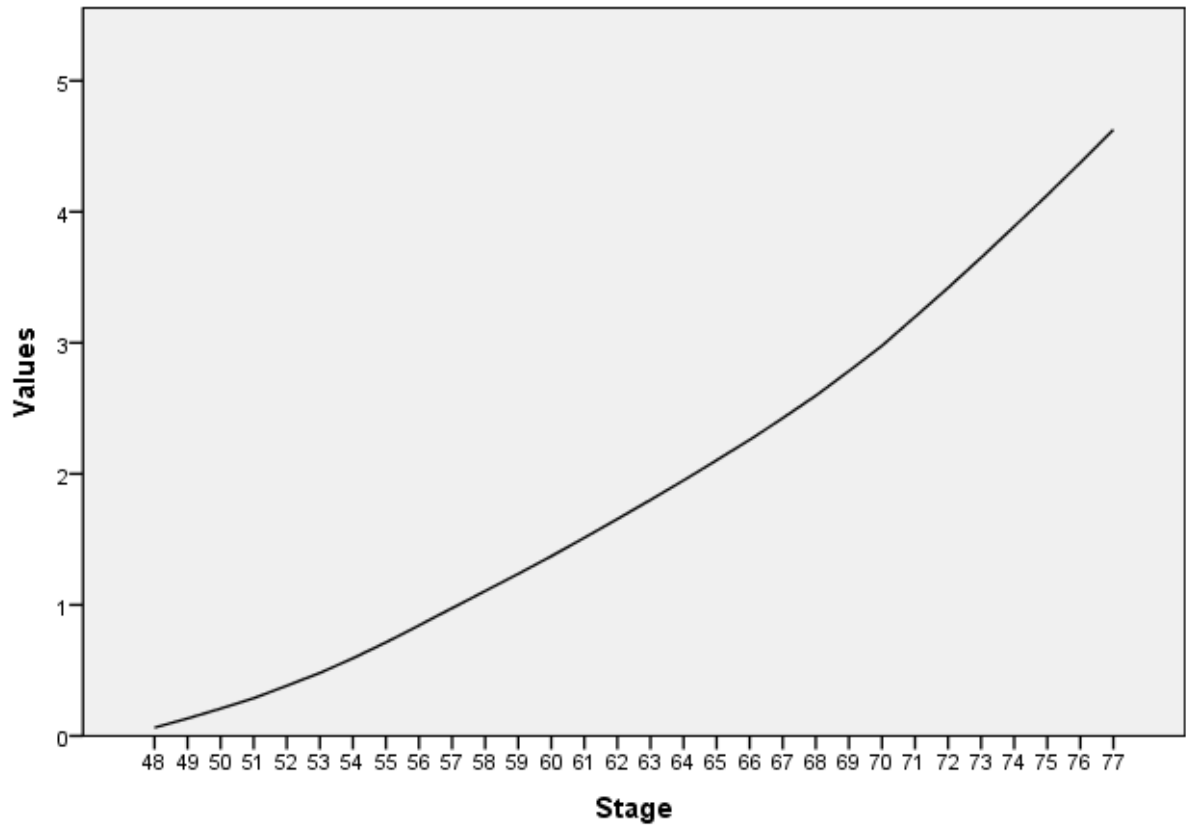
@26 hatékony kialakítása a vezetői szintek együttműködését igén

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1,00	25	23,6	23,6	23,6
2,00	26	24,5	24,5	48,1
3,00	33	31,1	31,1	79,2
4,00	14	13,2	13,2	92,5
5,00	8	7,5	7,5	100,0
Total	106	100,0	100,0	

@25 A dokumentáció külső és belső elkészítése egyaránt igényli

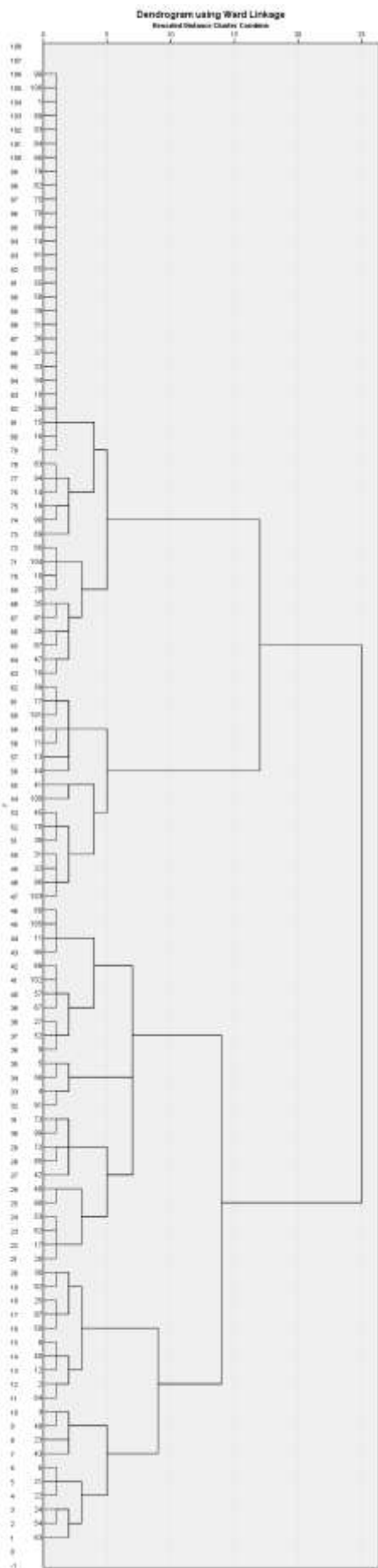
	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1,00	9	8,5	8,5	8,5
2,00	15	14,2	14,2	22,6
3,00	23	21,7	21,7	44,3
4,00	32	30,2	30,2	74,5
5,00	27	25,5	25,5	100,0
Total	106	100,0	100,0	

Agglomeration Schedule Coefficients



Final Cluster Centers

	Cluster	
	1	2
@26_összefoglalja_a_vállalaton_belső_kereskedelmi_ügyletek_ren	3,74	1,92
@26_átláthatóvá_teszi_a_kereskedelmi_ügyletek_eredményhatását_a	3,78	1,85
@26_segít_kialakítani_a_vállalati_stratégiai_érdekeknek_megfele	3,07	1,48
@26_hatékony_kialakítása_a_vezetői_szintek_együttműködését_igén	3,37	1,73



Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
@26_összefoglalja_a_vállalat _belüli_kereskedelmi_ü gyletek_ren	106	1,00	5,00	2,8491	1,20943
@26_átláthatóvá_teszi_a_k ereskedelmi_ügyletek_ered ményhatását_a	106	1,00	5,00	2,8302	1,27594
@26_segít_kialakítani_a_vállala ti_stratégiai_érdekeknek _megfele	106	1,00	5,00	2,2925	1,12941
@26_hatékony_kialakítása_a_v ezetői_szintek_együttm űködését_igén	106	1,00	5,00	2,5660	1,20332
Valid N (listwise)	106				

Mann-Whitney Test

Ranks

	Cluster Number of Case	N	Mean Rank	Sum of Ranks
@26_összefoglalja_a_vállalat	1	54	75,83	4095,00
_belüli_kereskedelmi_ügyletek_	2	52	30,31	1576,00
ren	Total	106		
@26_átláthatóvá_teszi_a_keres	1	54	76,17	4113,00
kedelmi_ügyletek_eredményhat	2	52	29,96	1558,00
ását_a	Total	106		
@26_segít_kialakítani_a_vállala	1	54	75,04	4052,00
ti_stratégiai_érdekeknek_megfel	2	52	31,13	1619,00
e	Total	106		
@26_hatékony_kialakítása_a_v	1	54	73,96	3994,00
ezetői_szintek_együttműködésé	2	52	32,25	1677,00
t_igén	Total	106		

Test Statistics^a

	@26_összefogl alja_a_vállalato n_belüli_keresk edelmi_ügyletek ren	@26_átláthatóv á_teszi_a_keres kedelmi_ügylete k_eredményhat ását_a	@26_segít_kial akítani_a_vállal ati_stratégiai_ér dekeknek_megf ele	@26_hatékony _kialakítása_a_ vezetői_szintek _együtműködés ét_igén
Mann-Whitney U	198,000	180,000	241,000	299,000
Wilcoxon W	1576,000	1558,000	1619,000	1677,000
Z	-7,842	-7,934	-7,644	-7,205
Asymp. Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000

a. Grouping Variable: Cluster Number of Case

Initial Cluster Centers

	Cluster		
	1	2	3
@26_összefoglalja_a_vállalaton_belüli_kereskedelmi_ügyletek_ren	5,00	1,00	4,00
@26_átláthatóvá_teszi_a_kereskedelmi_ügyletek_eredményhatását_a	5,00	1,00	4,00
@26_segít_kialakítani_a_vállalati_stratégiai_érdekeknek_megfele	5,00	2,00	1,00
@26_hatékony_kialakítása_a_vezetői_szintek_együtműködését_igén	5,00	1,00	3,00

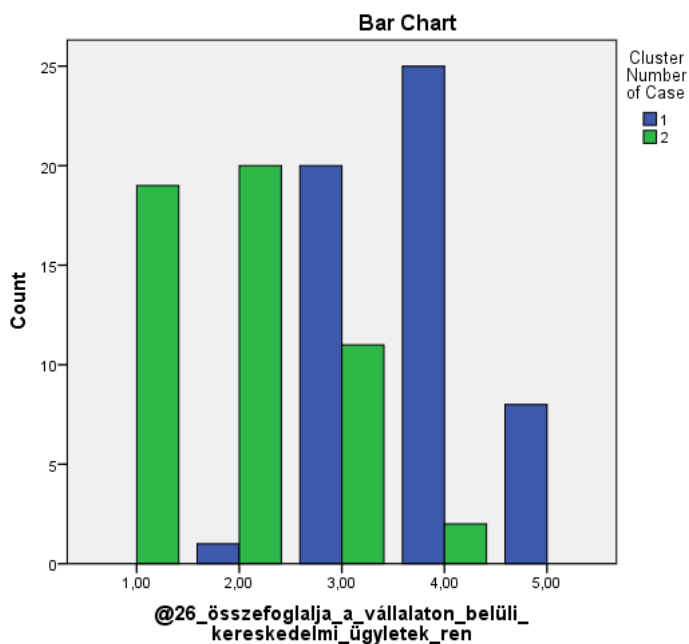
Iteration History^a

Iteration	Change in Cluster Centers		
	1	2	3
1	1,240	1,167	1,711
2	,151	,099	,091
3	,000	,000	,000

a. Convergence achieved due to no or small change in cluster centers. The maximum absolute coordinate change for any center is ,000. The current iteration is 3. The minimum distance between initial centers is 4,690.

Final Cluster Centers

	Cluster		
	1	2	3
@26_összefoglalja_a_vállalaton_belüli_kereskedelmi_ügyletek_ren	4,31	1,62	3,33
@26_átláthatóvá_teszi_a_kereskedelmi_ügyletek_eredményhatását_a	4,69	1,59	3,20
@26_segít_kialakítani_a_vállalati_stratégiai_érdekeknek_megfele	4,13	1,33	2,45
@26_hatékony_kialakítása_a_vezetői_szintek_együtműködését_igén	4,38	1,54	2,78



@26_összefoglalja_a_vállalaton_belüli_kereskedelmi_ügyletek_ren *

Cluster Number of Case Crosstabulation

Count		Cluster Number of Case		Total
		1	2	
	1,00	0	19	19
@26_összefoglalja_a_vállal	2,00	1	20	21
aton_belüli_kereskedelmi_ü	3,00	20	11	31
gyletek_ren	4,00	25	2	27
	5,00	8	0	8
Total		54	52	106

@26_átláthatóvá_teszi_a_kereskedelmi_ügyletek_eredményhatását_a *

Cluster Number of Case Crosstabulation

Count

		Cluster Number of Case		Total
		1	2	
	1,00	0	20	20
@26_átláthatóvá_teszi_a_k	2,00	3	20	23
ereskedelmi_ügyletek_ered	3,00	19	12	31
ményhatását_a	4,00	19	0	19
	5,00	13	0	13
Total		54	52	106

@26_segít_kialakítani_a_vállalati_stratégiai_érdekeknek_megfele *

Cluster Number of Case Crosstabulation

Count

		Cluster Number of Case		Total
		1	2	
	1,00	3	28	31
@26_segít_kialakítani_a_vá	2,00	9	23	32
llalati_stratégiai_érdekeknek	3,00	29	1	30
_megfele	4,00	7	0	7
	5,00	6	0	6
Total		54	52	106

@26_hatékony_kialakítása_a_vezetői_szintek_együtműködését_igén *

Cluster Number of Case Crosstabulation

Count

		Cluster Number of Case		Total
		1	2	
	1,00	0	25	25
@26_hatékony_kialakítása_	2,00	8	18	26
a_vezetői_szintek_együtmű	3,00	26	7	33
ködését_igén	4,00	12	2	14
	5,00	8	0	8
Total		54	52	106

Statistics

		@25_A_trans zferár_rendsz er_működése _valamennyi_ felsővezető_s zám	@25_A_trans zferár_rendsz er_működése _valamennyi_ középvezető_ szám	@25_A_trans zferár_dokum entáció_vala mennyi_vezet ői_szinten_is mer	@25_A_trans zferár_dokum entáció_elkés zítésében_a_ menedzsment ter	@25_A_doku mentáció_kül ső_és_belső_ elkészítése_e gyaránt_igény li	@25_A_men edzsment_ter ületek_érdek eltek_a_trans zferár_rendsz er_k
N	Valid	106	106	106	106	106	106
	Missing	0	0	0	0	0	0
Mean		2,5189	2,1792	2,2358	2,6415	3,5000	2,5566
Median		2,0000	2,0000	2,0000	2,5000	4,0000	2,0000
Mode		2,00	2,00	1,00	2,00	4,00	1,00 ^a
Std. Deviation		1,20500	1,12797	1,18363	1,20466	1,25167	1,24273
Percentiles	25	1,7500	1,0000	1,0000	2,0000	3,0000	1,0000
	50	2,0000	2,0000	2,0000	2,5000	4,0000	2,0000
	75	3,0000	3,0000		3,2500	5,0000	4,0000

a. Multiple modes exist. The smallest value is shown

Final Cluster Centers

	Cluster		
	1	2	3
@26_összefoglalja_a_vállalat on_belüli_kereskedelmi_ü gyletek_ren	4,31	3,33	1,62
@26_átláthatóvá_teszi_a_k ereskedelmi_ügyletek_ered ményhatását_a	4,69	3,20	1,59
@26_segít_kialakítani_a_vá llalati_stratégiai_érdekekne k_megfele	4,13	2,45	1,33
@26_hatékony_kialakítása_ a_vezetői_szintek_együttm űködését_igén	4,38	2,78	1,54

Number of Cases in each

Cluster

1	16,000
Cluster 2	51,000
3	39,000
Valid	106,000
Missing	,000

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
@26_összefoglalja_a_vállalat on_belüli_kereskedelmi_ü gyletek_ren	106	1,00	5,00	2,8491	1,20943
@26_átláthatóvá_teszi_a_k ereskedelmi_ügyletek_ered ményhatását_a	106	1,00	5,00	2,8302	1,27594
@26_segít_kialakítani_a_vá llalati_stratégiai_érdekekne k_megfele	106	1,00	5,00	2,2925	1,12941
@26_hatékony_kialakítása_ a_vezetői_szintek_együttm űködését_igén	106	1,00	5,00	2,5660	1,20332
Valid N (listwise)	106				

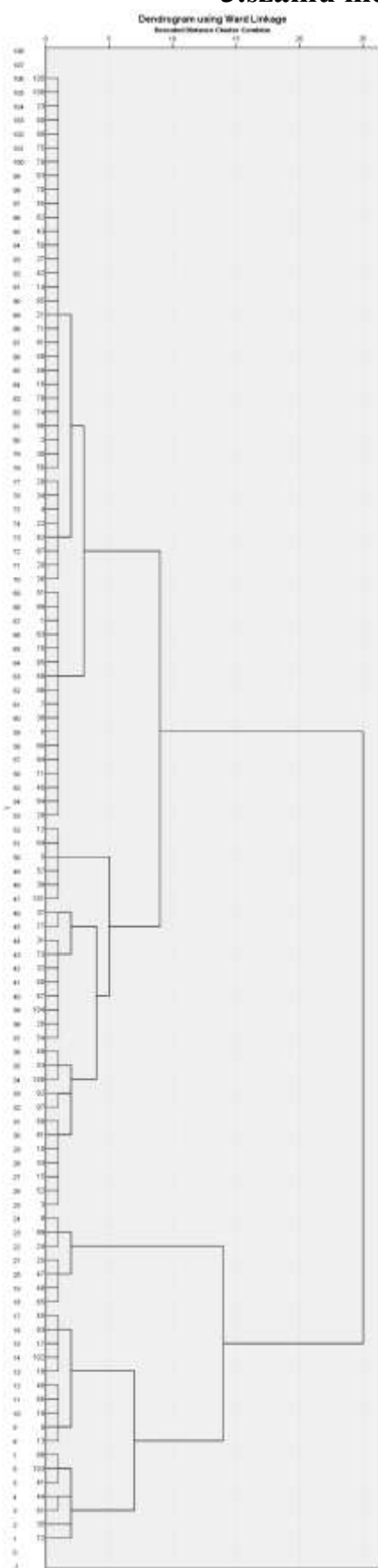
Final Cluster Centers

	Cluster	
	1	2
@26_összefoglalja_a_vállalat aton_belüli_kereskedelmi_ü gyletek_ren	3,74	1,92
@26_átláthatóvá_teszi_a_k ereskedelmi_ügyletek_ered ményhatását_a	3,77	1,84
@26_segít_kialakítani_a_vá llalati_stratégiai_érdekekne k_megfele	3,09	1,47
@26_hatékony_kialakítása_ a_vezetői_szintek_együttm űködését_igén	3,38	1,73

Final Cluster Centers

	Cluster	
	1	2
@25_A_transzferár_rendsz er_kialakítása_a_vállalatvez etés_felada	4,17	2,13
@25_A_transzferár_dokum entáció_elkészítésében_a_ menedzsment_ter	3,14	1,74
@25_A_dokumentáció_küls ő_és_belső_elkészítése_eg yaránt_igényli_	4,00	2,59
@25_A_szokásos_árarsáv_ meghatározását_alátámaszt ó_összehasonlí	3,20	1,59

3.számú melléklet – a H2 hipotézis számításai



Final Cluster Centers

	Cluster	
	1	2
@5_számvitel_A_transzferár_rendszer_kialakításáért_felelős_vál	4,36	3,54
@5_pénzügy_adózás_A_transzferár_rendszer_kialakításáért_felel	4,88	3,38
@6_számvitel_A_transzferár_dokumentáció_elkészítéséért_felelős	4,44	3,42
@6_pénzügy_A_transzferár_dokumentáció_elkészítéséért_felelős_v	4,51	1,69
@6_adózás_A_transzferár_dokumentáció_elkészítéséért_felelős_vá	4,70	3,04
@16_A_szokásos_piacy_ársáv_felülvizsgálatáért_a_pénzügyi_s	4,65	4,46
@25_A_transzferár_rendszer_kialakításacsak_a_pénzügyi_számv	4,18	3,58

Final Cluster Centers

	Cluster	
	1	2
@16_A_szokásos_piacy_ársáv_felülvizsgálatáért_a_pénzügyi_s	4,03	4,84
@25_A_transzferár_rendszer_kialakításacsak_a_pénzügyi_számv	2,48	4,67

Number of Cases in each

Cluster

Cluster	1	31,000
	2	75,000
Valid		106,000
Missing		,000

Correlations

Spearman's rho		@27_egy értelműen mutatja a vállalat és a gazdasági környezet karakterizációját	@27_összefoglalja a vállalat belső üzleti kereskedelmi tevékenységét	@27_biztosítékot jelent a belső folyamatok árakázásának legális módjait	@27_min den vezetői szint számára elérhető eszközök a transzferárak szerepéről	@27_a transzferárrendszer működéséről visszacsatolást ad az ös
@27_egyértelműen mutatja a vállalat és a gazdasági környezet karakterizációját	Correlation Coefficient	1,000	,726**	,435**	,574**	,607**
	Sig. (2-tailed)	.	,000	,000	,000	,000
	N	106	106	106	106	106
@27_összefoglalja a vállalat belső üzleti kereskedelmi tevékenységét	Correlation Coefficient	,726**	1,000	,587**	,601**	,645**
	Sig. (2-tailed)	,000	.	,000	,000	,000
	N	106	106	106	106	106
@27_biztosítékot jelent a belső folyamatok árakázásának legális módjait	Correlation Coefficient	,435**	,587**	1,000	,556**	,585**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	.	,000	,000
	N	106	106	106	106	106
@27_min den vezetői szint számára elérhető eszközök a transzferárak szerepéről	Correlation Coefficient	,574**	,601**	,556**	1,000	,752**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	.	,000
	N	106	106	106	106	106
@27_a transzferárrendszer működéséről visszacsatolást ad az ös	Correlation Coefficient	,607**	,645**	,585**	,752**	1,000
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	.
	N	106	106	106	106	106

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Final Cluster Centers

	Cluster	
	1	2
@27_egyértelműen_mutatja_a_vállalat_és_a_gazdasági_környezet_ka	3,31	1,77
@27_összefoglalja_a_vállalaton_belüli_kereskedelmi_ügyletek_ren	3,69	1,79
@27_biztosítékot_jelent_a_belső_folyamatok_árazásának_legális_m	4,03	2,23
@27_minden_vezetői_szint_számára_elérhető_eszköz_a_transzferára	3,34	1,60
@27_a_transzferár_rendszer_működéséről_visszacsatolást_ad_az_ös	3,48	1,81

Mann-Whitney Test

Ranks				
	Cluster Number of Case	N	Mean Rank	Sum of Ranks
@27_egyértelműen_mutatja	1	58	71,98	4175,00
_a_vállalat_és_a_gazdasági	2	48	31,17	1496,00
_környezet_ka	Total	106		
@27_összefoglalja_a_vállal	1	58	73,66	4272,00
aton_belüli_kereskedelmi_ü	2	48	29,15	1399,00
gyletek_ren	Total	106		
@27_biztosítékot_jelent_a_	1	58	72,70	4216,50
belső_folyamatok_árazásán	2	48	30,30	1454,50
ak_legális_m	Total	106		
@27_minden_vezetői_szint	1	58	72,24	4190,00
_számára_elérhető_eszköz	2	48	30,85	1481,00
_a_transzferára	Total	106		
@27_a_transzferár_rendsze	1	58	72,99	4233,50
r_működéséről_visszacsatol	2	48	29,95	1437,50
ást_ad_az_ös	Total	106		

	@27_egyértelműen_mutatja_a_vállalat_és_a_gazdasági_környezet_karakterét	@27_összefoglalja_a_vállalat_n_belüli_kereskedelmi_ügyleteit	@27_biztosítékot_jelent_a_belső_folyamatok_árazásának_legális_módozatát	@27_minden_vezetői_szint_száma_elérhető_eszköz_a_transzferára	@27_a_transzferár_rendszer_működéséről_visszacsatolást_a_doktorok_által
Mann-Whitney U	320,000	223,000	278,500	305,000	261,500
Wilcoxon W	1496,000	1399,000	1454,500	1481,000	1437,500
Z	-7,011	-7,607	-7,257	-7,095	-7,493
Asymp. Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000

a. Grouping Variable: Cluster Number of Case

4.számú melléklet – H3 hipotézis mellékszámításai

Correlations

		@17_A_vállalkozásnál_már_volt_a_transzferár_rendszerre_és_a_dok	@21_A_transzferár_dokumentáció_csak_az_adóellenőrzések_kockázat
Spearman's rho	@17_A_vállalkozásnál_már_volt_a_transzferár_rendszerre_és_a_dok	Correlation Coefficient	1,000
		Sig. (2-tailed)	,426
		N	106
	@21_A_transzferár_dokumentáció_csak_az_adóellenőrzések_kockázat	Correlation Coefficient	-,078
		Sig. (2-tailed)	,426
		N	106

Correlations

		@7_A_transzferár_dokumentációt_a_vállalkozás_maga_készíti_el#	@7_A_transzferár_dokumentációt_külső_tanácsadószolgáltatós	@17_A_vállalkozásnál_már_volt_a_transzferár_rendszerre_és_a_dok	
Spearman's rho	@7_A_transzferár_dokumentációt_a_vállalkozás_maga_készíti_el#	Correlation Coefficient	1,000	-,836**	,024
		Sig. (2-tailed)	.	,000	,804
		N	106	106	106
	@7_A_transzferár_dokumentációt_külső_tanácsadószolgáltatós	Correlation Coefficient	-,836**	1,000	,057
		Sig. (2-tailed)	,000	.	,563
		N	106	106	106
	@17_A_vállalkozásnál_már_volt_a_transzferár_rendszerre_és_a_dok	Correlation Coefficient	,024	,057	1,000
		Sig. (2-tailed)	,804	,563	.
		N	106	106	106

Correlations

Spearman's rho		@7_A_trans zferár_doku mentációt_a _vállalkozás _maga_kész íti_el#	@7_A_trans zferár_doku mentációt_k ülső_tanácsa dó__szolgált ató_s	@7_A_szok ásos_piaci_á rársáv_adatb ázis_alapján _kerül_megh atároz	@7_A_szok ásos_piaci_á rársáv_a_pia ci_informáci ók_alapján_ kerül
	Correlation	1,000	-,836**	-,299**	,389**
@7_A_transzferár_dokumentációt_a_vállalkozás_maga_készíti_el#_	Coefficient				
	Sig. (2-tailed)	.	,000	,002	,000
	N	106	106	106	106
	Correlation	-,836**	1,000	,336**	-,385**
@7_A_transzferár_dokumentációt_külső_tanácsadó__szolgáltató_s	Coefficient				
	Sig. (2-tailed)	,000	.	,000	,000
	N	106	106	106	106
	Correlation	-,299**	,336**	1,000	-,283**
@7_A_szokásos_piaci_árarsáv_adatbázis_alapján_kerül_meghatároz	Coefficient				
	Sig. (2-tailed)	,002	,000	.	,003
	N	106	106	106	106
	Correlation	,389**	-,385**	-,283**	1,000
@7_A_szokásos_piaci_árarsáv_a_piaci_információk_alapján_kerül_	Coefficient				
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,003	.
	N	106	106	106	106

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

@9 a dokumentáció megléte A vállalkozások transzferár dokument

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1,00	7	6,6	6,6	6,6
2,00	3	2,8	2,8	9,4
3,00	5	4,7	4,7	14,2
4,00	14	13,2	13,2	27,4
5,00	77	72,6	72,6	100,0
Total	106	100,0	100,0	

@9 a szokásos piaci ársáv igazolása az összehasonlító elemzé

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1,00	3	2,8	2,8	2,8
2,00	8	7,5	7,5	10,4
3,00	24	22,6	22,6	33,0
4,00	39	36,8	36,8	69,8
5,00	32	30,2	30,2	100,0
Total	106	100,0	100,0	

@9 a szokásos piaci ár meghatározására választott módszer A vá

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1,00	9	8,5	8,5	8,5
2,00	13	12,3	12,3	20,8
3,00	29	27,4	27,4	48,1
4,00	35	33,0	33,0	81,1
5,00	20	18,9	18,9	100,0
Total	106	100,0	100,0	

@9 egyéb A vállalkozások transzferár dokumentációjának legkrit

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1,00	52	49,1	49,1	49,1
2,00	20	18,9	18,9	67,9
3,00	24	22,6	22,6	90,6
4,00	4	3,8	3,8	94,3
5,00	6	5,7	5,7	100,0
Total	106	100,0	100,0	

Correlations

		@19_A_transzferár_dokumentáció_elkészítése_a_vállalkozás_száma	@22_A_transzferár_dokumentáció_elkészítésének_költsége_vállalkozás
Spearman's rho	@19_A_transzferár_dokumentáció_elkészítése_a_vállalkozás_száma	Correlation Coefficient	1,000
		Sig. (2-tailed)	,500**
	@22_A_transzferár_dokumentáció_elkészítésének_költsége_vállalkozás		,000
		N	106
	@19_A_transzferár_dokumentáció_elkészítése_a_vállalkozás_száma	Correlation Coefficient	,500**
		Sig. (2-tailed)	1,000
		N	106

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations

		@22_A_transzferár_dokumentáció_elkészítésének_költsége_vállalko	@23_A_transzferár_dokumentáció_elkészítésének_költsége_arányban
Spearman's rho	@22_A_transzferár_dokumentáció_elkészítésének_költsége_vállalko	Correlation Coefficient	1,000
		Sig. (2-tailed)	,001
		N	106
	@23_A_transzferár_dokumentáció_elkészítésének_költsége_arányban	Correlation Coefficient	-,313**
		Sig. (2-tailed)	,001
		N	106

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

5.számú melléklet – H4 hipotézis mellékszámításai

Transzferár miatt adóalapot módosító vállalkozások	Vállalkozások száma	KKV	Nem KKV
Adóalapot csökkentett	574	416	158
Adóalapot növelt	1161	886	275
Mindkettőt	328	245	83
Összesen	2063	1547	516
		74,99	25,01

Transzferár miatt adóalapot módosító vállalkozások	Vállalkozások száma	AEEnegatív	AEEPozitív
Adóalapot csökkentett	574	284	290
Adóalapot növelt	1161	454	707
Mindkettőt	328	169	159
Összesen	2063	907	1156
		43,97	56,03

Transzferár miatt adóalapot módosító vállalkozások	Vállalkozások száma	AEEnegatív	AEEPozitív
Adóalapot csökkentett	574	284	290
Adóalapot növelt	1161	454	707
Mindkettőt	328	169	159
Összesen	2063	907	1156
		43,97	56,03

Transzferár miatt adóalapot módosító vállalkozások	Vállalkozások száma	TA van	TA nincs
Adóalapot csökkentett	574	318	256
Adóalapot növelt	1161	905	256
Mindkettőt	328	208	120
Összesen	2063	1431	632
		69,36500242	30,63499758

Transzferár miatt adóalapot módosító vállalkozások	Vállalkozások száma	MSZE +	MSZE -
Adóalapot csökkentett	574	269	305
Adóalapot növelt	1161	626	535
Mindkettőt	328	144	184
Összesen	2063	1039	1024
		50,36	49,64

	Vállalkozások száma	Jóváhagyott oszt.	Nincs osztalék
Adóalapot csökkentett	574	42	532
Adóalapot növelt	1161	182	979
Mindkettőt	328	34	294
Összesen	2063	258	1805
		12,50605914	

	Vállalkozások száma	Belföldi magánszem	Belf. Társaság	Külföldi tulajdon
Adóalapot csökkentett	574	205	315	140
Adóalapot növelt	1161	631	336	362
Mindkettőt	328	118	175	101
Összesen	2063	954	826	603

Correlations

		Kapcsolt vállalkozások között a piaci ár alkalmazott ellenérték különbsége	Az értékesítés nettó árbevétele
Kapcsolt vállalkozások között a piaci ár alkalmazott ellenérték különbsége	Pearson Correlation	1	,338**
	Sig. (2-tailed)		,000
	N	903	785
Az értékesítés nettó árbevétele	Pearson Correlation	,338**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	
	N	785	785

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations

		Kapcsolt vállalkozások között a piaci ár alkalmazott ellenérték különbsége	Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye
Kapcsolt vállalkozások között a piaci ár alkalmazott ellenérték különbsége	Pearson Correlation	1	,132**
	Sig. (2-tailed)		,000
	N	903	902
Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye	Pearson Correlation	,132**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	
	N	902	902

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations

		Kapcsolt vállalkozások között a piaci ár alkalmazott ellenérték különbsége	Jegyzett tőke összege az adóév december 31-én
Kapcsolt vállalkozások között a piaci ár alkalmazott ellenérték különbsége	Pearson Correlation	1	,468**
	Sig. (2-tailed)		,000
	N	903	902
Jegyzett tőke összege az adóév december 31-én	Pearson Correlation	,468**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	
	N	902	902

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations

		Kapcsolt vállalkozások között a piaci ár alkalmazott ellenérték különbsége	Mérleg főösszeg (eszközök az adóév december31-én összesen)
Kapcsolt vállalkozások között a piaci ár alkalmazott ellenérték különbsége	Pearson Correlation	1	,527**
	Sig. (2-tailed)		,000
	N	903	902
Mérleg főösszeg (eszközök az adóév december31-én összesen)	Pearson Correlation	,527**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	
	N	902	902

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations

		Kapcsolt vállalkozások között a piaci ár alkalmazott ellenérték különbsége	Rövid lejáratú köt.:tulajdonosokkal szembeni
Kapcsolt vállalkozások között a piaci ár alkalmazott ellenérték különbsége	Pearson Correlation	1	,039
	Sig. (2-tailed)		,376
	N	903	510
Rövid lejáratú köt.:tulajdonosokkal szembeni	Pearson Correlation	,039	1
	Sig. (2-tailed)	,376	
	N	510	510

Adóalap növelő korrekciók

Correlations

		Kapcsolt vállalkozások között piaci ár és alkalm. ellenérték különbsége	Az értékesítés nettó árbevétele
Kapcsolt vállalkozások között piaci ár és alkalm. ellenérték különbsége	Pearson Correlation	1	,131**
	Sig. (2-tailed)		,000
	N	1494	1371
Az értékesítés nettó árbevétele	Pearson Correlation	,131**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	
	N	1371	1371

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations

		Kapcsolt vállalkozások között piaci ár és alkalm. ellenérték különbsége	Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye
Kapcsolt vállalkozások között piaci ár és alkalm. ellenérték különbsége	Pearson Correlation	1	,068**
	Sig. (2-tailed)		,009
	N	1494	1492
Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye	Pearson Correlation	,068**	1
	Sig. (2-tailed)	,009	
	N	1492	1492

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations

		Kapcsolt vállalkozások között piaci ár és alkalm. ellenérték különbsége	Jegyzett tőke összege az adóév december 31-én
Kapcsolt vállalkozások között piaci ár és alkalm. ellenérték különbsége	Pearson Correlation	1	,440**
	Sig. (2-tailed)		,000
	N	1494	1489
Jegyzett tőke összege az adóév december 31-én	Pearson Correlation	,440**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	
	N	1489	1489

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations

		Kapcsolt vállalkozások között piaci ár és alkalm. ellenérték különbsége	Jegyzett tőke külföldi tulajdonban lévő része
Kapcsolt vállalkozások között piaci ár és alkalm. ellenérték különbsége	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	1 1494	,465** 505
Jegyzett tőke külföldi tulajdonban lévő része	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	,465** 505	1 505

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations

		Kapcsolt vállalkozások között piaci ár és alkalm. ellenérték különbsége	Jegyzett tőke belföldi társ. tulajdonában lévő részéből belföldi pénzügyi tulajdon
Kapcsolt vállalkozások között piaci ár és alkalm. ellenérték különbsége	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	1 1494	,061 89
Jegyzett tőke belföldi társ. tulajdonában lévő részéből belföldi pénzügyi tulajdon	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	,061 89	1 89

Correlations

		Kapcsolt vállalkozások között piaci ár és alkalm. ellenérték különbsége	Jegyzett tőke belföldi magánszemély tulajdonában lévő része
Kapcsolt vállalkozások között piaci ár és alkalm. ellenérték különbsége	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	1 1494	,308** 798
Jegyzett tőke belföldi magánszemély tulajdonában lévő része	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	,308** 798	1 798

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations

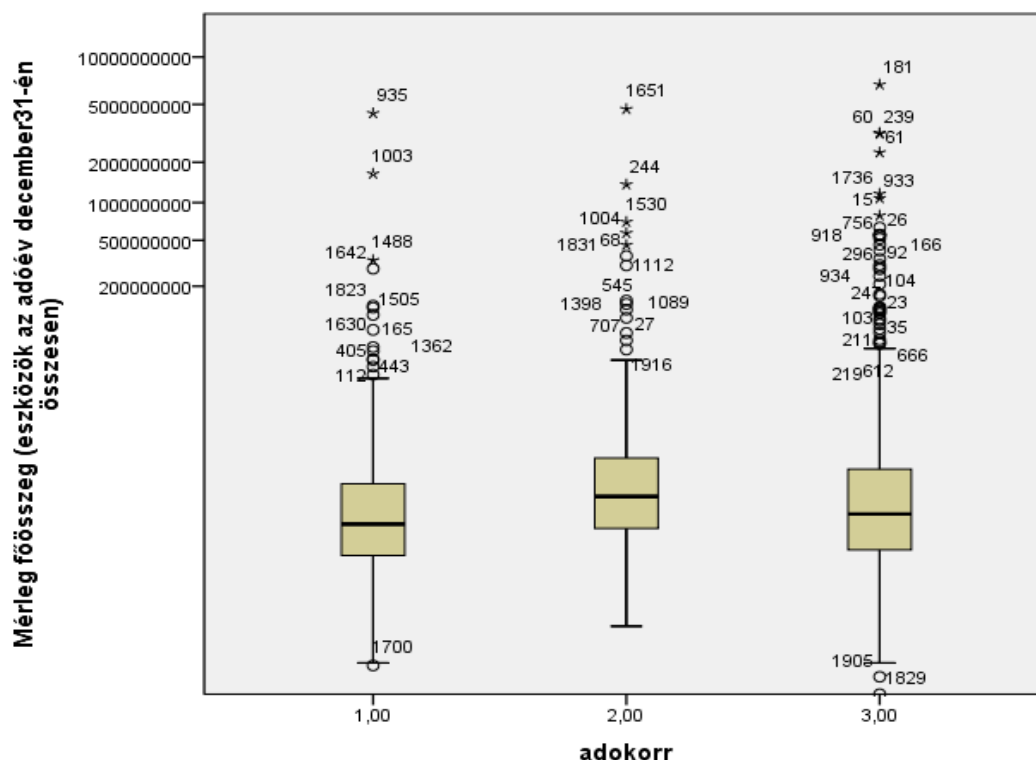
		Kapcsolt vállalkozások között piaci ár és alkalm. ellenérték különbsége	Jegyzett tőke önkormányzati tulajdonban lévő része
Kapcsolt vállalkozások között piaci ár és alkalm. ellenérték különbsége	Pearson Correlation	1	-,001
	Sig. (2-tailed)		,989
	N	1494	115
Jegyzett tőke önkormányzati tulajdonban lévő része	Pearson Correlation	-,001	1
	Sig. (2-tailed)	,989	
	N	115	115

		st	ast
		Mean	Mean
adokorr	1,00	3594971,75	-1,61
	2,00	16012440,36	-,15
	3,00	7317936,32	-,19

Group Statistics

st	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
acsökk >= ,00	400	,4002	,38905	,01945
< ,00	166	,7270	,36533	,02836

		Elemszám	Átlag	Szórás	Standard hiba
Kötelezettség	CS	574	10116241,5	137834135,29	5753085,65152
	N	328	13754536,5	92325692,78	5097833,57489
	CS+N	1161	15272918,5	195476068,66	5736902,72727
	Total	2063	13596737,3	167726012,34	3692757,66117
Kötelezettség aránya a mérleg-főösszeghez	CS	574	2,5386	17,96	,74965
	N	328	1,1182	7,23	,39949
	CS+N	1161	1,1471	11,21	,32913
	Total	2063	1,5297	13,00	,28629



Correlations

		Mérleg főösszeg (eszközök az adóév december31-én összesen)	Az értékesítés nettó árbevétele	Kapcsolt vállalkozások között a piaci ár alkalmazott ellenérték különbsége	Kapcsolt vállalkozások között piaci ár és alkalm. ellenérték különbsége
Mérleg főösszeg (eszközök az adóév december31-én összesen)	Pearson Correlation	1	,176**	,527**	,077*
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,021
	N	902	902	902	902
Az értékesítés nettó árbevétele	Pearson Correlation	,176**	1	,323**	,531**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000
	N	902	902	902	902
Kapcsolt vállalkozások között a piaci ár alkalmazott ellenérték különbsége	Pearson Correlation	,527**	,323**	1	,611**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000
	N	902	902	902	902
Kapcsolt vállalkozások között piaci ár és alkalm. ellenérték különbsége	Pearson Correlation	,077*	,531**	,611**	1
	Sig. (2-tailed)	,021	,000	,000	,000
	N	902	902	902	902

TEAOR			Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means		
Adóalap csökkentő korrekciók tevékenység kódok szerint			F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)
1	acsökk	Equal variances assumed	,827	,367	-6,098	52	,000
		Equal variances not assumed			-5,445	5,978	,002
10	acsökk	Equal variances assumed	.	.	,343	18	,735
		Equal variances not assumed	.	.	.	.	.
11	acsökk	Equal variances assumed	2,838	,123	-,323	10	,753
		Equal variances not assumed			-,591	5,175	,579
35	acsökk	Equal variances assumed	1280,539	,000	-1,224	6	,267
		Equal variances not assumed			-2,235	5,000	,076
41	acsökk	Equal variances assumed	2,305	,135	-1,229	48	,225
		Equal variances not assumed			-1,229	47,136	,225
43	acsökk	Equal variances assumed	,429	,559	-26,447	3	,000
		Equal variances not assumed			-30,010	2,999	,000
45	acsökk	Equal variances assumed	,343	,566	-,485	17	,634
		Equal variances not assumed			-,358	1,118	,776
46	acsökk	Equal variances assumed	,003	,960	-3,532	56	,001
		Equal variances not assumed			-3,528	9,376	,006
47	acsökk	Equal variances assumed	1,380	,247	-1,186	39	,243
		Equal variances not assumed			-,966	7,395	,365
49	acsökk	Equal variances assumed	.	.	,497	6	,637
		Equal variances not assumed			.	.	.
52	acsökk	Equal variances assumed	3,525	,090	-,858	10	,411
		Equal variances not assumed			-,612	2,371	,594
55	acsökk	Equal variances assumed	.	.	-1,437	6	,201

		Equal variances not assumed			.	.	.
56	acsökk	Equal variances assumed	,149	,707	-,089	11	,931
		Equal variances not assumed			-,092	6,322	,930
59	acsökk	Equal variances assumed	.	.	.	0	.
		Equal variances not assumed			.	.	.
63	acsökk	Equal variances assumed	.	.	-73,798	1	,009
		Equal variances not assumed			.	.	.
64	acsökk	Equal variances assumed	46,284	,000	-2,456	39	,019
		Equal variances not assumed			-6,578	36,659	,000
65	acsökk	Equal variances assumed	.	.	.	0	.
		Equal variances not assumed			.	.	.
66	acsökk	Equal variances assumed	.	.	-,078	4	,942
		Equal variances not assumed			.	.	.
68	acsökk	Equal variances assumed	18,349	,000	-6,734	380	,000
		Equal variances not assumed			-6,952	315,598	,000
69	acsökk	Equal variances assumed	.	.	-1,013	7	,345
		Equal variances not assumed			.	.	.
70	acsökk	Equal variances assumed	2,629	,115	-1,874	31	,070
		Equal variances not assumed			-2,593	2,967	,082
71	acsökk	Equal variances assumed	.	.	,074	7	,943
		Equal variances not assumed			.	.	.
72	acsökk	Equal variances assumed	,928	,406	-1,104	3	,350
		Equal variances not assumed			-1,326	2,787	,283
73	acsökk	Equal variances assumed	,203	,671	-,740	5	,493
		Equal variances not assumed			-,721	4,007	,511
77	acsökk	Equal variances assumed	.	.	-1,880	4	,133
		Equal variances not assumed			.	.	.

82	acsökk	Equal variances assumed	,092	,777	-,269	4	,801
		Equal variances not assumed			-,285	2,416	,798
86	acsökk	Equal variances assumed	.	.	-,647	4	,553
		Equal variances not assumed			.	.	.
92	acsökk	Equal variances assumed	2,683	,153	-2,543	6	,044
		Equal variances not assumed			-4,643	5,000	,006
93	acsökk	Equal variances assumed	#####	,000	-,438	2	,704
		Equal variances not assumed			-,438	1,394	,720

a. No statistics are computed for one or more split files

TEAOR08 Adóalap növelő korrekciók tevékenység kódok szerint			Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means		
			F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)
1	anő	Equal variances assumed	.	.	-,630	72	,530
		Equal variances not assumed			.	.	.
2	anő	Equal variances assumed	.	.	-1,283	4	,269
		Equal variances not assumed			.	.	.
11	anő	Equal variances assumed	5,169	,038	-1,169	15	,261
		Equal variances not assumed			-,559	1,040	,673
18	anő	Equal variances assumed	.	.	-,782	2	,516
		Equal variances not assumed			-,782	1,002	,577
20	anő	Equal variances assumed	.	.	,608	6	,566
		Equal variances not assumed			.	.	.
25	anő	Equal variances assumed	,180	,674	-,686	34	,498
		Equal variances not assumed			-,547	2,220	,635
28	anő	Equal variances assumed	.	.	,064	10	,951
		Equal variances not assumed			.	.	.
33	anő	Equal variances assumed	.	.	,333	2	,771
		Equal variances not assumed			.	.	.
35	anő	Equal variances assumed	.	.	,538	18	,597
		Equal variances not assumed			.	.	.
38	anő	Equal variances assumed	.	.	1,007	9	,340
		Equal variances not assumed			.	.	.
41	anő	Equal variances assumed	1,489	,228	-1,601	51	,115
		Equal variances not assumed			-1,483	18,168	,155
42	anő	Equal variances assumed	1,626	,218	,150	19	,882

	Equal variances not assumed			,352	4,576	,740
43	anő Equal variances assumed	,469	,501	-2,068	20	,052
	Equal variances not assumed			-1,790	3,914	,149
45	anő Equal variances assumed	,055	,817	,253	25	,802
	Equal variances not assumed			,231	2,417	,835
46	anő Equal variances assumed	2,122	,148	-,698	129	,487
	Equal variances not assumed			-,575	9,968	,578
47	anő Equal variances assumed	4,093	,046	-2,643	94	,010
	Equal variances not assumed			-2,344	31,227	,026
49	anő Equal variances assumed	,092	,765	-,210	17	,836
	Equal variances not assumed			-,177	1,161	,886
52	anő Equal variances assumed	,575	,457	,345	21	,734
	Equal variances not assumed			,870	5,161	,423
55	anő Equal variances assumed	.	.	,720	12	,485
	Equal variances not assumed			.	.	.
56	anő Equal variances assumed	2,147	,181	-1,208	8	,262
	Equal variances not assumed			-1,057	4,083	,349
58	anő Equal variances assumed	.	.	,270	10	,793
	Equal variances not assumed			.	.	.
61	anő Equal variances assumed	.	.	,360	9	,727
	Equal variances not assumed			.	.	.
62	anő Equal variances assumed	.	.	,528	19	,604
	Equal variances not assumed			.	.	.
64	anő Equal variances assumed	,204	,652	-,450	79	,654
	Equal variances not assumed			-,431	11,388	,675
68	anő Equal variances assumed	3,801	,052	,539	378	,590
	Equal variances not assumed			,520	161,356	,603
69	anő Equal variances assumed	.	.	-,527	24	,603
	Equal variances not assumed			.	.	.
70	anő Equal variances assumed	1,159	,286	,158	66	,875
	Equal variances not assumed			,138	9,797	,893
71	anő Equal variances assumed	.	.	1,066	20	,299
	Equal variances not assumed			.	.	.
73	anő Equal variances assumed	3,282	,103	,308	9	,765
	Equal variances not assumed			,672	8,408	,520
74	anő Equal variances assumed	.	.	-,469	3	,671
	Equal variances not assumed			.	.	.
77	anő Equal variances assumed	,022	,887	-,946	9	,369
	Equal variances not assumed			-,912	3,409	,422
81	anő Equal variances assumed	30,926	,005	-4,124	4	,015
	Equal variances not assumed			-2,706	1,062	,214

82	anő	Equal variances assumed	3,807	,075	-,765	12	,459
		Equal variances not assumed			-,425	1,070	,740
86	anő	Equal variances assumed	,072	,790	-,467	28	,644
		Equal variances not assumed			-,423	2,364	,707
90	anő	Equal variances assumed	.	.	-,078	2	,945
		Equal variances not assumed	.	.	.	.	.
92	anő	Equal variances assumed	.	.	-,802	14	,436
		Equal variances not assumed	.	.	.	.	.
93	anő	Equal variances assumed	32,405	,000	,905	8	,392
		Equal variances not assumed			1,325	7,717	,223
96	anő	Equal variances assumed	.	.	-11,255	3	,002
		Equal variances not assumed	.	.	.	.	.

t próba - adóalap csökkenést végrehajtó vállalkozások körében

Group Statistics

st	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
acsökk >= ,00	400	,4002	,38905	,01945
< ,00	166	,7270	,36533	,02836

	Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means		
	F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)
acsökk Equal variances assumed	2,837	,093	-9,261	564	,000
Equal variances not assumed			-9,505	326,914	,000

t-próba – adóalap növelést végrehajtó vállalkozások

Group Statistics

st	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
anő >= ,00	252	,3595	,38309	,02413
< ,00	65	,4012	,41979	,05207

	Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means		
	F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)
anő Equal variances assumed	3,223	,074	-,768	315	,443
Equal variances not assumed			-,728	93,350	,469