

Innováció és kutatás-fejlesztés a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardokban

Kovács Zsuzsanna Ilona¹

A tudásalapú gazdaságban alapvető szerepet játszik a gazdasági szereplők innovációs képessége, így fontos, hogy erről az általános célú pénzügyi beszámolók megfelelő tájékoztatást adjanak. Ha megvizsgáljuk a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok szabályozásait, azt láthatjuk, hogy a vállalkozások mérlegében megjeleníthető belső előállítású immateriális javak gyakorlatilag az aktivált fejlesztések körére korlátozódnak. Az innovációs folyamat alapvető és alkalmazott kutatási (fejlesztési) szakaszokra való bontása a hagyományos, lineáris modellnek nevezett megközelítésből következik.

A lineáris modellel kapcsolatban megfogalmazott kritikákra tekintettel megfontolandó lenne a pénzügyi számviteli szabályozások bizonyos mértékű átalakítása. Célként lehetne megfogalmazni az alkalmazott fogalmak módosítását, és a mérlegben történő megjelenítés kritériumainak felülvizsgálatát, mivel a jelenlegi szabályozások alapján a beszámolók nem adnak pontos képet a vállalkozásban létrejövő immateriális vagyronról, így az innovációs képességről sem.

Kulcsszavak: nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok, belső előállítási immateriális javak, innováció

1. Bevezetés

A gazdasági tevékenység során alkalmazott és felhalmozott tudás alapvető szerepet játszik a régiók közötti egyenlőtlenségek fennmaradásában (Lengyel 2007; Rechnitzer 2008). A versenyben azok a területek válnak sikeressé, amelyek nagy hangsúlyt fektetnek a tudás fejlesztésére, és képesek az eredményeket a piacon is megvalósítani és hasznosítani (Rechnitzer 2008). A tudásalapú gazdaságban a szervezetek képesek az innovációs tevékenység folyamatos fenntartására (tudásteremtés), a felkészült munkaerő pedig alkalmas a kutatási-fejlesztési folyamatokból felhalmozódó eredmények feldolgozására, hasznosítására, és átadására (tudástranszfer) (Lengyel 2003). A vállalatok működésében tehát egyre hangsúlyosabbak a szellemi tevékenységek, a megfoghatatlan javak, amelyeket a szervezetek kulcsrészeleiben

¹ Kovács Zsuzsanna Ilona, tanársegéd, Szegedi Tudományegyetem Gazdaságtudományi Kar Pénzügyek és Nemzetközi Gazdasági Kapcsolatok Intézete (Szeged).

Jelen tanulmány megjelenését „Az SZTE Kutatóegyetemi Kiválósági Központ tudásbázisának kiszélesítése és hosszú távú szakmai fenntarthatóságának megalapozása a kiváló tudományos utánpótlás biztosításával” című, TAMOP-4.2.2/B-10/1-2010-0012 azonosítószámú projekt támogatja.

menedzselnek, és a fejlettebb régiókban koncentrálnak a helyi tudástőkét gyarapítják (Lengyel 2003). Lundvall szerint a jólét és a gazdasági fejlődést alakító tényezők középpontjában áll a tudás, a siker kulcsa pedig a gyors tanulás és a gyors felejtés (Lundvall–Archibugi 2001, 1. o.).

A gazdasági döntések meghozatalához a tudásalapú gazdaságban a fentiek alapján elengedhetetlen az innovációs képesség, a kutatási-fejlesztési tevékenység és a humán erőforráshoz kapcsolódó erőforrások feltérképezése és számszerűsítése. Ha egy adott területen működő vállalkozások innovációs teljesítményéről, kutatásairól, fejlesztéseiről, a munkaerő kompetenciáiról szeretnénk ismereteket szerezni, kézenfekvő megoldás lenne a gazdálkodók által készített általános célú pénzügyi beszámolókat illetve az ezekből készített statisztikákat kézbe venni. A későbbiekben azonban rávilágítunk a nemzetközi pénzügyi számviteli szabályozások olyan sajátosságaira, amelyek miatt a fent említett információknak csupán egy töredéke jelenik meg az általános célú pénzügyi beszámolóiban.

2. Az IFRS és az immateriális javak

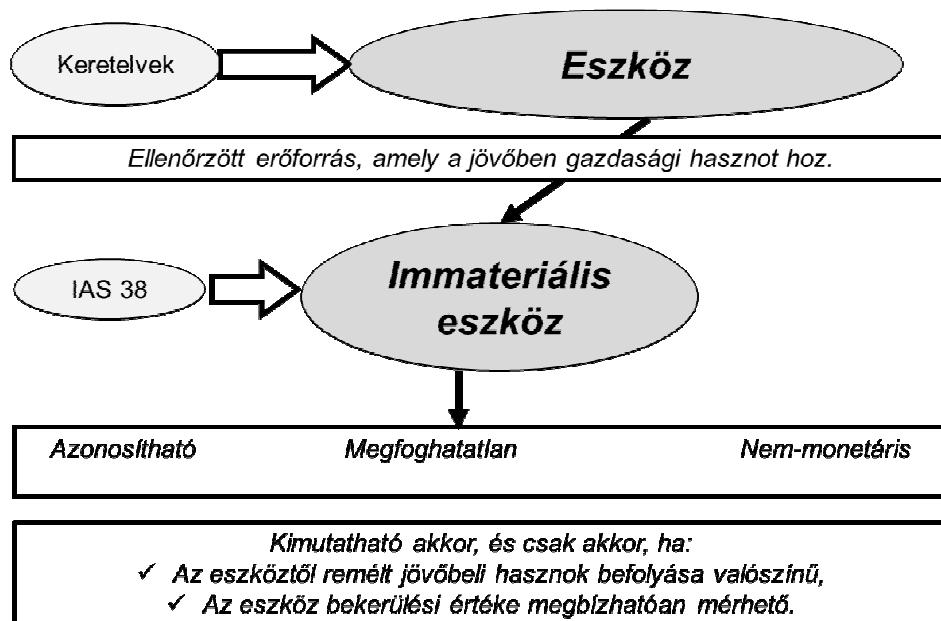
A globális gazdaság térszerveződési szintjei (Lengyel 2003, 15. o.) – egy kivétellel – a számviteli szabályozásokban is megfigyelhetők. A *globális szinthez* jelenleg a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok rendszere (International Financial Reporting Standards, IFRS) áll legközelebb. A számviteli harmonizációs folyamatok eredményeként a standardalkotó szervezetek közül kiemelkedett az IFRS-t létrehozó Nemzetközi Számviteli Standard Testület (International Accounting Standards Board, IASB). Az IASB-t működtető alapítvány az egész világon alkalmazott pénzügyi beszámolási rendszer létrehozására törekszik: „*az IFRS alapítvány célja, hogy a közérdeket szolgálva kifejlesszen egy magas minőségű, érthető, alkalmazható, és globálisan elfogadott standardrendszert, amely világosan kifejtett elveken alapszik*” (IFRS Foundation 2010).

Az Európai Unióban a számviteli harmonizáció több évtizedes múltra tekint vissza, melynek fontos eredménye volt az a rendelet (az Európai Bizottság 1606/2002 számú rendelete), amellyel döntöttek az IFRS alkalmazásáról az EU tagországokban. A beszámolás egységesítésének érdekében a standardok alkalmazása kötelező az EU tőzsdén jegyzett társaságok konszolidált beszámolóinak elkészítésekor (*szupranacionális szint*). A magyar vállalkozások számára regionális szinten nem létezik külön szabályozás. *Nemzetgazdasági szinten* a magyar Számviteli törvény és a kapcsolódó kormányrendeletek kötelező érvényűek a vállalkozások számára.

Az utóbbi évtizedben elterjedt kifejezéssel élve az „új típusú gazdaság” működésében Soete szerint az üzleti folyamatok lényegét az immateriális jellemzők alkotják (Soete 2001, 22. o.). A tudásalapú gazdaságban tehát alapvető fontosságúak a megfoghatatlan, tárgyi formával nem rendelkező javak. Az Európai Unió céljai kö-

zött szerepel a versenyképesség javítása a tudásalapú gazdaság megteremtésével, így nagy hangsúlyt fektetnek az innovációra, a kompetenciák fejlesztésére, és a kutatás-fejlesztés támogatására (Bajmócy 2008; Fagerberg 2001). Az EU által befogadott IFRS standardok viszont nagyon korlátozott mértékben engedik meg az immateriális vagyonelemek megjelenítését a pénzügyi beszámolóokban. A különböző tudásjavak kimutatását az alkalmazott pénzügyi beszámolási rendszer tehát nem támogatja teljes mértékben (Kovács–Deák 2012).

1. ábra Az immateriális javak megjelenítése az IAS/IFRS beszámolóokban



Forrás: Kovács (2009)

Az IFRS szerint elkészített beszámolóknál az a cél, hogy minden olyan releváns információt megadjanak a felhasználók számára, amely szükséges a gazdasági döntéseik meghozatalához. Szintén célként tüzték ki, hogy a különböző területeken működő vállalkozások beszámolóit összehasonlíthatóak legyenek, vagyis, hogy megkönnyítsék a térbeli összehasonlítást. Az innováció, a kutatás-fejlesztés és a rendelkezésre álló kompetenciák fontos részét képezik a vállalkozások vagyonának, így a beszámolóknak a fenti célkitűzések alapján minél pontosabb képet kellene adniuk róluk.

A tudásalapú gazdaságban rendkívül fontos a vállalkozások innovatív képességének feltérképezése: „a regionális gazdaságfejlesztés egyik központi kérdésévé vált az innovációs képesség értelmezési és mérési lehetőségeinek vizsgálata” (Bajmócy 2008, 26. o.). A számviteli szabályozások ennek ellenére nagymértékben leszűkítik a pénzügyi kimutatásokban megjeleníthető immateriális javak körét. En-

nek az az oka, hogy a megfoghatatlan vagyonelemek olyan jellemzőkkel bírnak, amelyek meghaladják a pénzügyi számvitel által kezelhető, a beszámolási alapelvekkel behatárolt területet. Az IFRS rendszerben a Keretelvek című dokumentum és az IAS 38, az immateriális javakról szóló standard határozzák meg, hogy melyek azok az immateriális eszközök, amelyek bekerülhetnek a mérlegbe. Az 1. ábra röviden összefoglalja a kritériumokat.

Az ábrából arra következtethetünk, hogy a tudásalapú gazdaságban kulcsfontosságú szerepet játszó erőforrások közül sok nem felel meg az IFRS rendszer megjelenítési kritériumainak, mivel nehezen számszerűsíthetők és számos bizonytalansági tényező kapcsolódik a hasznosíthatóságukhoz. A következő részben elemezzük a témához kapcsolódó konkrét számviteli szabályozásokat.

3. A tudásalapú gazdaság és a standardok

Tudásalapú gazdaságon olyan környezetet értünk, ahol térben koncentrálnak az innovációhoz szükséges erőforrások, vagyis a versenyelőnyök forrásai (Lengyel 2003, 112. o.). Ezen képességek között vannak olyanok, amelyek egyénekhez köthetők, mások a szervezetnek tulajdoníthatók illetve ide sorolható a kapcsolati tőke is. Az immateriális tőkét (tudástőkét) Sveiby (2001, 67. o.) három csoportra bontja:

1. *külső szerkezet* (márkák, védjegyek, hírnév, arculat, vevőkapcsolatok),
2. *belső szerkezet* (szervezeti kultúra, szabadalmak, elméletek, belső rendszerek),
3. *egyéni kompetencia* (alkalmazottak tudása, képzettsége, tapasztalata).

Az IFRS rendszerben az eszközként való megjelenítéshez alapvető kritériumként szerepel, hogy az erőforrás a vállalkozás ellenőrzése alatt álljon. E kritériummal a tudástőke több eleme is kizáródik a beszámolóban megjeleníthető eszközök közül, mivel „*a tudás személyekhez kötött, akik pedig helyhez kötöttek*” (Lengyel 2003, 112. o.). Az egyéni kompetencia egyértelműen az alkalmazottakhoz kötődik, a vállalat ezt birtokolni nem tudja. Ennek ellenére a dolgozók tudása szükséges ahhoz, hogy az adott vállalat sikeresen boldoguljon a versenyben. A belső és külső szerkezetnek azonban van olyan része, amely az azokat létrehozó munkavállalók távozása esetén is működőképes marad a cég számára, így részben képes birtokolni ezeket (Sveiby 2001).

A regionális gazdaságtan számára éppen azért van jelentősége a tudástőke egyes elemeinek, mert helyhez kötöttek, ettől lesz a tudás a regionális fejlődés meghatározó tényezője (Rechnitzer 2008). Ugyanakkor a számviteli beszámolóban azért marad láthatatlan az ilyen típusú erőforrások jelentős része, mert immobil jellegükből következően nem teljesítik az azonosíthatóság kritériumát, vagyis nem választhatók el a gazdálkodótól. A fentiek alapján egyértelmű, hogy az IFRS rendszer előírásai miatt a beszámolókból sok olyan információ hiányzik, amely fontos lenne

egy adott terület versenyképességének felméréséhez. Ha viszont csupán a teljes mértekben leírható és számszerűsíthető, a mobilitás követelményeinek megfelelő kodifikált tudás (Lengyel 2003) jelenik meg a pénzügyi kimutatásokban, akkor a felhasználók számára nem nyújtanak elegendő tájékoztatást a tudásalapú gazdaságban működő vállalkozásokról.

4. Külső forrásból szerzett és belső előállítású immateriális javak

Az immateriális javakról szóló standard eltérő módon kezeli azokat a vagyonelemeket, amelyeket megvásárol a vállalkozás (egyedi beszerzéssel, vagy egy cég felvásárlásával üzleti kombinációban), és azokat, amelyeket az adott gazdálkodó hoz létre (belső előállítás). A *külső forrásból szerzett megfoghatatlan eszközöket* sokkal könnyebb kimutatni a mérlegben, mert ezek esetében a megjelenítési kritériumok közül többet automatikusan teljesültnek tekintenek. Bekerülhet tehát a vállalkozás beszámolójába egy megvásárolt szoftver, vevőlista, vagy márkanév. Ugyanakkor a *belső előállítású immateriális javaknál* sokkal nagyobb gondot okoz a megjelenítés. A szabályozások azt eredményezik, hogy ha vannak is számszerűsített információk az IFRS szerint készített pénzügyi kimutatásokban, akkor azok valószínűleg a vásárlással megszerzett immateriális eszközök. Nyilvánvaló, hogy a gazdálkodók innovatív képességéről, a tudásalapú gazdaságban való helytállásáról pontosan a belső előállítású vagyonelemek értéke szolgáltatna értékes információkat, azonban ezek a jelenlegi előírások miatt nagyrészt hiányoznak a mérlegekből.

Természetesen vannak olyan a vállalkozás által létrehozott, a tudástőkét gyarapító immateriális javak, amelyek megjeleníthetők a mérlegben, bár jelentős megszorításokkal. A standard saját előállítású immateriális javak címszó alatt csak a kutatás-fejlesztéssel kapcsolatban tartalmaz előírásokat. A fogalmakat az IAS 38 következőképpen definiálja:

„A kutatás olyan eredeti és megtervezett tevékenység, amelyet új, tudományos vagy műszaki felismerések és ismeretek megszerzése céljából végeznek.

A fejlesztés a kutatási eredményeknek vagy egyéb ismereteknek új vagy lényegesen fejlettebb anyagok, eszközök, termékek, folyamatok, rendszerek vagy szolgáltatások – kereskedelmi gyártást vagy felhasználást megelőző – gyártásának tervezéséhez vagy kivitelezéséhez történő alkalmazása” (IFRS Foundation 2012, 8. bekezdés).

A belső előállítású megfoghatatlan vagyonelemekkel kapcsolatos szabályozások szerint a kutatással kapcsolatos költségeket nem lehet az évek között átcsoportosítani, vagyis nem aktiválhatók, nem jelennek meg a mérlegben eszközként. Ennek az az oka, hogy a kutatás esetében bizonytalanak tekintik a jövőbeli gazdasági hasznok jelentkezését. A fejlesztés esetében lehetséges az aktiválás, de csak abban az esetben, ha a következő feltételek bizonyítottan teljesülnek az adott fejlesztési projekttel kapcsolatban:

1. műszaki kivitelezhetőség, alkalmasság az értékesítésre,
2. az egységnek szándékában áll az eszközt befejezni, használni, értékesíteni,
3. az egység képes felhasználni, értékesíteni,
4. alátámasztható a hasznossága,
5. megvannak a műszaki, pénzügyi, egyéb források a befejezéséhez,
6. a hozzá kapcsolódó ráfordítások megbízhatóan mérhetők (IFRS Foundation 2012, 57. bekezdés).

Az IFRS rendszerben alkalmazott meghatározások között nem szerepel az innováció. Bajmócy (2008, 32. o.) idézi az OECD definícióját, amely szerint: „Az innováció általánosan egy új, vagy jelentősen módosított termék, szolgáltatás piaci bevezetéseként, továbbá új folyamat, marketing eljárás, szervezeti megoldás, vagy külső kapcsolat üzleti gyakorlatba történő alkalmazásaként értelmezhető”.

Az innovációs folyamat alapkutatói és alkalmazott kutatási szakaszokra való bontása a hagyományos, lineáris modellnek nevezett megközelítésből következik, mely szerint az alapkutató a társadalom által birtokolt tudást növeli, az alkalmazott kutatás pedig ezt a meglévő tudást alakítja át hasznosítható eredményekké (Cohendet–July 2001). A folyamat végeredményeként a vállalkozások az új ismereteket a gyakorlatban alkalmazva valamilyen meglévő terméküket, szolgáltatásukat, vagy gyártási eljárásukat módosítják (fejlesztés), így jobban tudnak érvényesülni a versenyben. A lineáris modellben a tudományos felfedezések tehát meghatározott szakaszokon mennek át, amelyek időben egymást követik, és elvezetnek a kutatáson és termékfejlesztésen át a gyártásig, vagyis a piacra történő bevezetésig (Bajmócy 2008; Fagerberg 2005).

A fenti lineáris modellt a kutatók több szempontból is megkérdőjelezzik. Az innovációs folyamatban ugyanis nem lehet pontosan elkülöníteni a kutatási és fejlesztési szakaszt: a különböző lépések végrehajtása során az egyes folyamatok ugyanis hatnak egymásra, és tartalmaznak visszacsatolásokat (Cohendet–July 2001). Szintén fontos megemlíteni, hogy sok esetben az innovációnak nem előfeltétele a kutatás, vagyis a vállalkozások által jól hasznosítható eredmények sok esetben egyszerűen a piaci tapasztalatok feldolgozásából adódnak (Lundvall et al. 2002; Fagerberg 2005). Az innovációnak tehát vannak olyan lényeges elemei, amelyek nem mérhetőek a kutatási-fejlesztési tevékenységgel (Bajmócy 2008). Az eredmények nem is mindig kodifikálható információk formájában öltönek testet, sok esetben a piaci szereplők hallgatóságos tudását gyarapítják (Cohendet–July 2001).

Cohendet és July leírják, hogy az innovációs folyamat hagyományos megközelítése nagy hangsúlyt helyez arra, hogy ki birtokolja a tudást (az alapkutatók eredményei az egész társadalom számára legyenek hozzáférhetőek, az alkalmazott kutatásokat viszont a jog eszközeivel védeni kell). A szerzők modern megközelítéssel kapcsolatos javaslataiknál ezzel szemben azt hangsúlyozzák, hogy a tudás-alapú gazdaságban sokkal fontosabb a hatékony innovációs hálózatok kiépítése és az ismer-

retekhez való hozzáférés megkönnyítése, mint a tulajdonjogokhoz (szerzői jogokhoz) való ragaszkodás (Cohendet–Joly 2001, 76. o.).

Mindezen kritikákat figyelembe véve fontos következtetéseket vonhatunk le a pénzügyi beszámolási rendszerekben alkalmazott szabályozásokra nézve:

- a belső előállítású immateriális javak kezelésénél ugyanazokat a fogalmakat használják, mint az innovációs folyamat hagyományos, lineáris megközelítésében, amelyet az utóbbi időben sok kritika ért,
- a megjelenítési kritériumok megfogalmazásánál a kiindulópont a hagyományos megközelítéshez hasonlóan az, hogy az adott eszközt a vállalkozás birtokolja-e (ellenőrzése alatt áll), vagy sem.

Tekintettel az innovációs folyamat tradicionális, lineáris megközelítésével kapcsolatban megfogalmazott kritikákra, megfontolandó lenne a pénzügyi számviteli szabályozások bizonyos mértékű átalakítása. Célként lehetne megfogalmazni az alkalmazott fogalmak módosítását, és a mérlegben megjeleníthető belső előállítású immateriális javak körének bővítését, mivel a jelenleg érvényes szabályozások alapján a beszámolók nem adnak pontos képet a vállalkozásban létrejövő és működő immateriális vagyonelemekről.

5. Régiók immateriális vagyona

Azok az erőforrások, amelyek a tudás-alapú gazdaságban fontos szerephez jutnak, mind személyekhez és helyhez kötöttek (Lengyel 2003), így érdemes megvizsgálni, hogy a jelenlegi számviteli szabályozások mellett hogyan alakul az egy adott régió vállalkozásai által birtokolt, kimutatható immateriális vagyon mennyisége. A következő példa rámutat az IFRS rendszer szerint elkészített beszámolók egyes hiányosságaira. Képzeljünk el egy vállalkozást, amely a tudásalapú gazdaságra jellemző körülmények között, innovatív környezetben működik. A cég jelentős erőforrásokat áldoz a tudástőke felhalmozására és fejlesztésére. A munkavállalók rendszeresen részt vesznek képzéseken, a szervezetet a lehető leghatékonyabb működés érdekében átszervezik, fejlesztik a termékeiket, sikeres saját márkanévet vezetnek be, és hűséges vevőkörrel rendelkeznek. Ezek a tényezők mind hozzásegítik a vállalkozást ahhoz, hogy a tudásalapú gazdaságban jól szerepeljen a versenyben, és egy olyan szervezeti kultúra kialakítását teszik lehetővé, amelyben fontos szerepet kapnak a tudástőke elemei.

Fontos kérdés, hogy mi jelenik meg mindezen erőforrásokból a vállalkozás pénzügyi kimutatásaiban? Ha az IFRS rendszert alkalmazza, akkor a fejlesztés aktívált költségein kívül semmi. Olyan vagyonelemeket, mint a kutatás, az alkalmazottak tudása, a jól felépített szervezet, a hatékony vállalatirányítási módszerek, a saját márka, a stabil ügyfélkör és a mindezt átfogó és fejlesztő szervezeti kultúra, nem lehet megjeleníteni a mérlegben. Az ezekkel kapcsolatos kiadásokat nem tekintik be-

ruházásnak, hanem az adott időszak költségei között számolandók el. Ez a módszer számviteli szempontból is csak részben támasztható alá. A költségként történő elszámolással valóban nem visznek be bizonytalan megtérüléssel működő eszközöket a beszámolóba, viszont a különböző évek adatait nehezen összehasonlíthatóvá teszi az eredmények erős változékonysága (Lukovics–Deák 2005).

Mi történik egy olyan régióban, ahol sok, az előbbi példában szereplőhöz hasonló vállalkozás működik? A tudásalapú gazdaságban az egyes cégek egymással stratégiai szövetségeket, hálózatokat alkotva működnek együtt. Ezen együttműködések közül is azok a legsikeresebbek, amelyek dinamikus regionális hálózatokká fejlődnek (Lengyel 2003). Tegyük fel, hogy a példában szereplő régió tudásteremtő régióként működik, amelyre többek között az alábbiak jellemzők:

- a vállalkozások egymással horizontális és dinamikus hálózatokat alkotnak,
- intenzív szinergikus hatások érvényesülnek
- a versenyelőnyök forrása az innováció,
- állandóak a közös kutatások és fejlesztések, továbbképzések,
- az alkalmazott technológiák saját fejlesztésűek (Lengyel 2003, 125-126. és 128. o.).

Minden vállalkozás rendelkezhet a belső előállítású immateriális erőforrások közül többel is, beszámolóikban ezek mégis nagyon korlátozott mértékben jelennek meg. Ha az aktivált fejlesztésektől eltekintünk, akkor gyakorlatilag ez a vagyon „láthatatlan” számviteli szempontból. Kérdéses, hogy mi történik a megfoghatatlan vagyonelemekkel abban az esetben, ha egy, a helyszínre települő nagyobb vállalkozás felvásárolja a korábban független, (hálózatban együttműködő) cégeket. Számviteli szempontból ilyenkor az üzleti kombinációra vonatkozó szabályokat kell alkalmazni, amelyeket az IFRS 3 Üzleti kombinációk című standard tartalmaz. Abban az esetben, ha a vállalkozások vagyonát egy tranzakcióban értékesítik, akkor a felvásárló cég számára az erőforrások már nem minősülnek belső előállításának, hanem külső forrásból megszerzettnek, amelyek az IFRS rendszerben megjeleníthetők a mérlegben. A korábban láthatatlan immateriális eszközök között ilyenkor lesznek olyanok, amelyek egy új vállalkozás részeként kimutathatóvá, láthatóvá válnak.

A felvásárolt vállalkozások vagyona beolvad az új tulajdonos vagyonába. Nyilvánvaló, hogy az üzleti tranzakció után a korábban önálló cégek belső és külső struktúrája, és a dolgozók kompetenciái az új egység részeként másképpen fognak működni és hasznosulni, mint előtte. Nem jósolható meg, hogy mi marad meg az eredeti együttműködésből, hálózatból, ha az átszervezés, a funkciók és a munkaerő átszervezése megtörténik. Számviteli szempontból azonban tény, hogy a beszámolóban szereplő immateriális javak mennyisége, értéke megváltozik.

Az adott régióban működő vállalkozások által birtokolt, kimutatható megfoghatatlan vagyon értéke nő, miközben azok az erőforrások, amelyek láthatóvá válnak, korábban is ott voltak, és a gazdaság részét alkották. Csupán annyi történt, hogy korábban az eredeti tulajdonosnál, az eszközöket életre hívónál működtek közre, így

belső előállításának minősültek; ezután pedig a felvásárló könyveiben szerepelnek egyenként azonosítva (mint például márkanév, vállalatirányítási rendszer, ügyféllista) vagy a kimutatott cégértéket gyarapítják.

Természetesen növekedhet a régióban kimutatott immateriális javak értéke abból adódóan is, hogy a helyszínrre települő, többi céget felvásárló szervezet is rendelkezik ilyenekkel. Ez utóbbi növekedés azért megy végbe, mert a területen új erőforrások jelennek meg. A fentebb említett növekedés viszont nem a helyszínrre hozott vagyonból és tudásból adódik, hanem a felvásárolt cégek által korábban is birtokolt vagyonelemek elszámolhatósági módjának, számviteli kezelésének megváltozásából. Ha csak a cégek által készített beszámolók alapján próbálnánk lemérni a régióban fellelhető megfoghatatlan vagyon nagyságát, akkor a fenti példa szerint a felvásárlás előtt ez *nulla* lenne, utána pedig a helyszínrre települő cég által *hozott* vagyon, *plusz* a korábban is *meglévő* láthatatlan, de a tranzakció miatt láthatóvá vált elemeket vehetnénk számításba.

Amíg tehát a tudásteremtőként működő vállalatok használják a saját maguk által előállított eszközöket, addig ezek nem mutathatók ki a beszámolóban. Amint megtörténik az üzleti kombináció, a cégek vagyonát felvásárló piaci szereplő beszámolója és mérlege immateriális javakkal gazdagodik, miközben nem vállalt tudásteremtő szerepet, csupán vásárlás útján kerültek birtokába az adott eszközök, amelyeket később tudásalkalmazóként (Lengyel 2003) hasznosít.

A fenti megállapítások arra utalnak, hogy az IFRS szerint készített beszámolók nem minden esetben adnak jó alapot ahhoz, hogy következtetni tudjunk az adott régióban működő cégek által birtokolt, a tudásalapú gazdaságban kulcsfontosságú immateriális vagyonelemek mennyiségére.

6. Válaszok

A standardok megalkotói felfigyeltek a fent leírt problémákra, és születtek javaslatok a szabályozások módosítására. Az IASB tagjaként az ausztrál standardalkotó (Australian Accounting Standards Board, AASB) 2009-ben kiadott egy vitaanyagot, amelyben lehetséges megoldásokat vázoltak fel az immateriális javak számvitelének megreformálására. Az általuk preferált javaslat szerint a belső előállítású immateriális javakat azonos módon lehetne kezelni az üzleti kombináció keretében megszerzett hasonló eszközökkel, azaz bevezetnék a valós értéken történő értékelést ezen a területen is. A vitaanyag tulajdonképpen a belső előállítású és külső forrásból megszerzett immateriális javak eltérő számviteli kezelésmódjának megszüntetését célozza meg a beszámolási anomáliák megszüntetése érdekében. Az immateriális eszköz definíció és a megjelenítési kritériumok továbbra is változatlanok maradnának. A javaslat elfogadása esetén a fejlesztési költségek mellett más belső előállítású immateriális javak is megjelenhetnének a mérlegben. Továbbra is lennének azonban olya-

nok, amelyek nem felelnének meg az eszköz definíciónak és kimaradnának a beszámolóból annak ellenére, hogy fontos részét képezik a szellemi vagyonnak.

Mélyrehatóbb változás jelenthetne az eszköz definíció megváltoztatása. Az IASB jelenleg egy olyan projekten dolgozik, amely a Keretelvek megreformálására irányul, vagyis a pénzügyi beszámolás alapelveit és alapfogalmait gondolják újra. A projekt jelenleg futó szakasza magába foglalja többek között egy új eszköz definíció megalkotását. Elképzelhető, hogy változni fognak a definíciónak azon elemei, amelyek bizonyos immateriális erőforrások megjelenítését akadályozták: kiemelhetik az erőforrás ellenőrzésének kérdését és a jövőbeli gazdasági hasznok indukálásának kritériumát. Az eszköz definíció megváltoztatása természetesen együtt jár a megjelenítési kritériumok újragondolásával. A Keretelvekkel kapcsolatos vitaanyag kiadását 2013 második negyedévére tervezik, a reformok kimeneteleként pedig könnyebbé válhat a szellemi vagyon részét képező immateriális erőforrások beszámolóban történő megjelenítése.

7. Záró gondolatok

A jelenlegi pénzügyi számviteli szabályozások által meghatározott keretek nem adnak megfelelő teret a vállalkozások számára ahhoz, hogy kimutathassanak olyan megfoghatatlan belső erőforrásokat, amelyek napjainkban rendkívül fontos szerepet játszanak a gazdasági fejlődésben. Az előírások bizonyos mértékű változtatásával el lehetne érni, hogy a pénzügyi beszámolók felhasználói jobb képet kapjanak az egyes régiókban működő piaci szereplők innovatív képességéről és a birtokukban lévő immateriális vagyonról. Fontos lépés lehetne a belső előállítással létrejövő és a kívülről szerzett immateriális javak kezelésében mutatkozó jelenlegi megkülönböztetés megszüntetése. Ez utóbbi változtatás oda vezethetne, hogy az innovatív, tudásteremtő szerepet vállaló cégek nem kerülnének hátrányba azokkal szemben, amelyek felvásárlással gyarapítják a tudástökéjét. A pénzügyi számviteli beszámolók alkalmassabbá válnának arra szerepre, amelyre hivatottak: jobb alapot adnának a gazdasági döntéshozatalhoz, például a kockázati tőke befektetői számára. Természetesen vannak olyan részei az immateriális vagyonnak (hallgatóságos tudáselemek, belső struktúrák), amelyeket csak nagyon nehezen lehetne megfeleltetni a számvitelben alkalmazott megjelenítési kritériumoknak. Bár tudjuk, hogy egy adott cég dolgozóinak tapasztalata, vagy a szervezeti kultúra nagymértékben befolyásolja a vállalkozás teljesítményét, versenyképességét, a közeljövőben mégsem várható, hogy olyan mértékben változzanak a számviteli szabályozások, hogy az ilyen típusú eszközök megjelenhessenek a beszámolóban. Elképzelhető azonban, hogy a kimutatható immateriális vagyonelemek köre bővülni fog, és a tudásalapú gazdaságban fontos eszközöket az azokat létrehozók is ki tudják majd mutatni mérlegeikben.

Felhasznált irodalom

- Bajmócy Z. (2008): A regionális innovációs képesség értelmezése és számbavétele a tanulás-alapú gazdaságban. In Lengyel I. – Lukovics M. (szerk.): *Kérdőjelek a régiók gazdasági fejlődésében*. JATEPress, Szeged, pp. 26-46.
- Cohendet, P. – Joly, P. B. (2001): The Production of Technological Knowledge: New Issues in a Learning Economy. In Archibugi, D. – Lundvall, B. A. (eds): *The Globalizing Learning Economy*. Oxford University Press Inc., New York, pp. 63-82
- Fagerberg, J. (2001): Europe at the Crossroads: The Challenge from Innovation-based Growth. In Archibugi, D. – Lundvall, B. A. (eds): *The Globalizing Learning Economy*. Oxford University Press Inc., New York, pp. 45-60.
- Fagerberg, J. (2005): Innovation. A Guide to the Literature. In Fagerberg J. – Mowery D. C. – Nelson, R. R. (eds): *The Oxford Handbook of Innovation*. Oxford University Press Inc., New York, pp. 1-27.
- IFRS Foundation (2010): *IFRS Foundation Constitution*. Elérhető: <http://www.ifrs.org/The-organisation/Governance-and-accountability/Constitution/Documents/ConstitutionDec2010.pdf>
- IFRS Foundation (2012): *International Accounting Standard 38 Intangible Assets*. Elérhető: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2012/ias38.pdf>
- Kovács Zs. (2009): Megfoghatatlan vagyonelemek az IAS/IFRS beszámolókbán. In Andrásy A. (szerk.): *“Gazdaság és Társadalom” Konferencia a Magyar Tudomány Ünnepe alkalmából*. NYME GTK, 2009.11.03. Sopron.
- Kovács Zs. I. – Deák I. (2012): Számvitel – szakma versus tudomány. *Pénzügyi Szemle*, 57, 4, pp. 458-468.
- Lengyel I. (2003): *Verseny és területi fejlődés: térségek versenyképessége Magyarországon*. JATEPress, Szeged.
- Lengyel I. (2007): Fejlesztési pólusok, mint a tudásalapú gazdaság kapuvárosai. *Magyar Tudomány*, 2007/06, p. 749. Elérhető: <http://www.matud.iif.hu/07jun/07.html>
- Lukovics M. – Deák I. (2005): Kontrolling a kutatás-fejlesztésben. *InCo*, (online) 11/2005, Elérhető: <http://www.inco.hu/inco11/innova/cikk0h.htm>
- Lundvall, B. A – Archibugi, D. (2001): Introduction: Europe and the Learning Economy. In Archibugi, D. – Lundvall, B. A. (eds): *The Globalizing Learning Economy*. Oxford University Press Inc., New York, pp. 1-17.
- Lundvall, B. A. – Johnson, B. – Andersen, E. S. – Dalum, B. (2002): National systems of production, innovation and competence building. *Research Policy*, 31/2002, pp. 213-231.
- Rechnitzer J. (2008): A regionális fejlődés erőforrásainak átrendeződése, új súlypont: a tudás. In Lengyel I. – Lukovics M. (szerk.): *Kérdőjelek a régiók gazdasági fejlődésében*. JATEPress, Szeged, pp. 13-25.
- Soete, L. (2001): The New Economy: A European Perspective. In Archibugi, D. – Lundvall, B. A. (eds): *The Globalizing Learning Economy*. Oxford University Press Inc., New York, pp. 22-44.
- Sveiby, K. E. (2001): *Szervezetek új gazdagsága: a menedzselt tudás*. KJK-KERSZÖV, Budapest.