

OPPONENSI VÉLEMÉNY

Szabóné dr. Veres Tünde:

„A transzferárazás filozófiája és alkalmazásának aspektusai”

című doktori értekezéséről

1) Az értekezés célja és szerkezete

A jelölt a Pannon Egyetem Gazdálkodás és Szervezéstudományok Doktori Iskola keretében saját kutatás alapján készítette doktori értekezését. Az értekezés témája a transzferárazás, és annak filozófiája, aspektusai, ezen belül is elsősorban a magyarországi vállalkozások transzferárkialakítási és –felhasználási kérdései. A transzferárazás két fő funkciót lát el. Egyrészt allokálja a vállalaton (szervezeten) belüli eredményt, szerepet kap a teljesítményértékelésben, másrészt segíti a csoportszintű nyereség maximalizálását az adóoptimalizáció révén. Az értekezés céljaként a jelölt a transzferárazás szerepének vizsgálatát jelöli meg a decentralizált / multinacionális vállalatoknál. Ezt az általános célkitűzést a jelölt a tézisfüzetben az alábbi módon konkretizálja: „Az értekezés célja ... annak összegzése, hogy a transzferárak kialakítása hogyan függ össze a szervezeti rendszer jellemzőivel; mennyiben támaszkodik a belső árazás a vezetői információs rendszerre, ezáltal a számviteli nyilvántartásra; a transzferárak alkalmazása mellett milyen gyakorlata van a felmérések alapján a multinacionális vállalkozásoknak a teljesítménymérésre.”

A témaválasztás időszerűsége nehezen kérdőjelezhető meg. A globalizáció felerősítette a szervezetek közötti jövedelemátcsoportosításokat, és ez kihatott mind a gazdasági életre, mind pedig a gazdasági életet szabályozók viselkedésére. A transzferár kapcsán napjainkban egyszerre juthat eszünkbe akár az adóoptimalizálás, akár a motiváció és a teljesítményértékelés. Ezek a kulcsszavak köszönnek vissza az értekezés szerkezeti felépítésében is. A jelölt a kilenc fejezetre tagolható értekezés első – a téma elméleti hátterét bemutató – részében foglalkozik a transzferárazás, az árképzés problematikájával, a transzferárak szerepével a multinacionális vállalatok működésében, a transzferár hazai és nemzetközi szabályozási kérdéseivel.

A transzferárazás kérdéskörének elméleti áttekintése során a releváns hazai és nemzetközi szakirodalom mellett a jogszabályi háttér is feldolgozásra került. (A jelölt több mint 150 forrásmunkát tüntetett fel az irodalomjegyzékben.) A forrásfeldolgozás értekezés céljához igazodó tömörítése – a munkahelyi vitához képest – jót tett mind az értekezés tartalmának, mind pedig terjedelmének.

A második fejezet témája a transzferárazás problémaköre. A jelölt egyértelműen definiálja – Drury fogalomhasználatával azonosulva –, hogy mit tekint transzferárnak. Részletesen elemzi a transzferárazást, annak közgazdasági megközelítése mellett kitér a matematikai (matematikai programozási) és számviteli aspektusaira is.

A harmadik fejezet központi témája az, hogy a transzferár miként illeszkedik a vezetés eszköztárába. Ez a fejezet egyaránt jól szolgálja a H1 és a H2 hipotézisek elméleti megalapozását és a hipotézisek bizonyítása során alkalmazott kérdőív tartalmának megértését. Nehezen megragadható azonban, hogy a transzferár hogyan is kapcsolódik a stratégiához. (Lásd 51-52. oldal.) Értelmezési nehézséget okozott – legalábbis az opponensnek – a decentralizáció és a divízió fogalmak használata. Nem egyértelmű, hogy a jelölt mit ért e két fogalom alatt. (A konceptualizáció esetlegessége sajnos az értekezés több pontján is érezhető.)

A 4. fejezet két, egyenként is hatalmas témát ölel át; a nemzetközi transzferárazást és a multinacionális vállalatok körében végzett korábbi kutatások eredményeinek bemutatását. A jelölt kutatásai során tehát támaszkodik korábbi kutatások eredményeire is. Ugyanakkor két dolog kiemelésre érdemes. Egyfelől a bemutatott felmérések eredményeinek többsége mennyire tekinthető aktuálisnak napjainkban? Másrészt a jelölt saját kutatásai során többször visszautal a 4.2 fejezetrészben bemutatott felmérésekre, például a felmérésben részt vevők jellemzőire. Ezek azonban nem minden esetben kerültek bemutatásra a 4.2 fejezetrészben, így ez – legalábbis számomra – értelmezési nehézséget okoz. (Lásd például 120. oldal „Ahogy azt az 4.2. fejezetben áttekintettem, a transzferárazás tekintetében több kiemelt nemzetközi kutatás kapcsán is probléma volt az alacsony válaszadási hajlandóság.”, vagy 130. oldal „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.”) A 4.2 fejezet sajnos visszalépés a munkahelyi vitához képest.

A transzferár hazai és nemzetközi szabályozásával foglalkozó 5. fejezet jelenti az elméleti alapot a H3, H3a és H3b hipotéziseknek. A hipotézisek tartalmához képest talán hangsúlyozottabb módon.

Az értekezés 6-9. fejezeteiben foglalkozik a jelölt a kutatás hipotéziseivel, az empirikus kutatás módszereivel, a felmérés eredményeinek értékelésével, a hipotézisek vizsgálatával, illetve az új vagy újszerű tudományos eredmények bemutatásával. Ezek részleteit a későbbiekben ismertetem.

A terjedelmes irodalomjegyzék ellenére problémásnak érzem azonban azt, hogy ez a széleskörű kitekintés a 2-5. fejezetekben csak részben jelenik meg. A munkahelyi vitához képest előrelépés történt, de a jelölt egy-egy részterület kidolgozása során továbbra is gyakran csak egy-egy forrásra hivatkozik – lásd például 2.2 fejezetrész – miközben az irodalomjegyzék alapján az egyes tématerületek ennél bővebb ismerete sejlik fel. Részben ennek is köszönhető, hogy gyakran elmarad a különböző nézetek ütköztetése. Hangsúlyozottabban kellene megjeleníteni az irodalomfeldolgozás elemző, kritikai vetületét. Jelenleg a kritikai hangvétel háttérbe szorul, több fejezetrész esetében nehéz megragadni és/vagy értelmezni a jelölt saját véleményét. A jelölt eddigi publikációi, a témában való jártassága, a téma iránti elkötelezettsége alapján reális elvárás a saját vélemények bátrabb, markánsabb megfogalmazása.

2) A kutatás módszertana és eredményei

A jelölt három fő- és két alhipotézist fogalmazott meg. Hipotézisei bizonyítása érdekében a jelölt kérdőíves felmérést végzett a kapcsolt ügyletekkel rendelkező vállalkozások körében. Az értékelhető válaszok száma 109. A kérdőíves felmérés mellett az empirikus kutatás a NAV 2002-2011 közötti társasági adó gyorsjelentései, és a 2011. évi társasági adóbevallások adatbázisa alapján készült. Empirikus vizsgálatait során a jelölt – az SPSS 20 szoftvert felhasználva – széles kvantitatív módszertani repertoárral élt.

Kérdésként merül fel bennem azonban a H1-H3 hipotézisek kapcsán, hogy mennyiben támaszkodhatunk csak a kérdőíves megkérdezésre, ha a megkérdezettek célcsoportja a vállalkozások pénzügyi, számviteli vezetése volt. Mennyiben tudja a célcsoport megítélni azt, hogy a transzferár, mint vállalatvezetési kategória alulértékelt-e? Mennyiben várható el egy pénzügyi-számviteli vezetőtől az, hogy a transzferárazást ne pénzügyi, számviteli, adózási feladatként értékelje? A pénzügyi, számviteli vezető meg tudja válaszolni azt a kérdést, hogy a transzferár dokumentáció képes-e használható információhoz juttatni a vállalat – nemcsak pénzügyi, számviteli – menedzsmentjét?

A transzferár – mint az a 2-5. fejezetekből kiderül – egyaránt értelmezhető vállalaton és vállalatcsoporton belül is. „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.” (48-49. oldal) Az empirikus kutatás célcsoportja ugyanakkor a kapcsolt ügyletekkel rendelkező vállalatok köre. A jelölt a kérdőíves felmérés során „mindössze” a transzferárazásban érintettek egy részét – bár valószínűsíthető, hogy a legnagyobb részét – vizsgálta. A vizsgálat tárgya tehát csak azon vállalatok köre volt, ahol a transzferár kettős szerepe egyaránt megjelenhetett. Azon vállalatok, amelyek esetében a transzferár nem tölt be adóoptimalizációs szerepet, kimaradtak a mintából. Ez az értekezés egyes részeiben eltérő intenzitással fellelhető diszharmónia a bizonyítottság mértékének csökkenése irányába hat. A fenti pontosításokat fenntartva a **T1 tézisben foglaltakat** ugyanakkor **új tudományos eredménynek tartom.**

A T2 tézist sem új, sem újszerű eredményként nem tudom elfogadni. A 15. kérdésre (A szokásos ár/ársáv felülvizsgálatában a menedzsment területek együttműködnek (lásd 133. oldal), illetve A szokásos piaci ár/ársáv vonatkozásában a funkcionális menedzsment területek együttműködnek (lásd 187. oldal)) adott leggyakoribb válasz a 3 volt, az átlag pedig 2,9528. A 25m) kérdés (A transzferár dokumentáció elkészítésében a menedzsment területek együttműködnek (lásd 188. oldal)) esetében az átlag meghaladja a 2,5-et (lásd 202. oldal). Annak ellenére, hogy a 15. és 25m) kérdések nem kifejezetten a T2 tézisben megfogalmazottakra irányultak, az azokra adott válaszokból nem az együttműködés hiánya olvasható ki. A 26. kérdéscsoportra (Transzferárrendszer hasznossága (lásd 129. oldal 9. táblázat)) és a 27. kérdéscsoportra (Transzferár-dokumentáció hasznossága (lásd 138. oldal 12. táblázat, 139. oldal 13-14. táblázat)) adott válaszok alapján nem tartom megalapozottnak azt a kijelentést, hogy a transzferár-dokumentáció hasznossága a gyakorlatban nem érvényesül. (Egyáltalán mit ért a jelölt érvényesülés alatt?) A fentiek alapján a tézis azon megfogalmazását, hogy „nem érvényesül”, túlzónak tartom. Megfontolásra ajánlom az „alacsony szinten érvényesül” kifejezést.

A H3 hipotézis bizonyítása során a jelölt két adatbázisra épített: a kérdőíves felmérésre és a NAV gyorsjelentésekre. A 148. oldal 19. és 149. oldal 20. táblázatának adatai ugyan nincsenek összhangban egymással – nem egyértelmű az adóalapot növelő, illetve csökkentő vállalatok száma –, ez azonban érdemben nem módosítja az ugyanazon nevező alapján számított arányok felhasználását a H3 hipotézis bizonyítása során. **A T3 tézist tehát újszerű tudományos eredményként értelmezem.**

A H3a és a H3b hipotézisek bizonyítására a jelölt a 2011. évi társasági adóbevallások összesített adatait használta. Önmagában már ez is két kérdést vet fel.

Miért éppen a 2011. évi adatokat választotta?

Egy év adatai alkalmasak a H3a és a H3b hipotézisekben foglaltak alátámasztására?

Súlyosbítja a helyzetet a 7.3 fejezet utolsó tíz oldalának számszaki pontatlansága. A teljesség igénye nélkül néhány, a hipotézisek bizonyítását nehezítő tétel:

- nehezen értelmezhetőek a 157. oldal 25. táblázatának és 158. oldal 26. táblázatának adatai,
- az adóalapot csökkentő vállalatok száma a 159. oldal 27. táblázatában 574, a 160. oldal 28. táblázatában 571,
- a 161. oldal 29. táblázatában szereplő kötelezettségek átlaga nem egyezik meg a 221. oldal adataival,
- a 162. oldal 30. és 31. táblázatának elemszámai nincsenek összhangban a 228. oldal elemszámaival, továbbá nem egyértelmű az említett két táblázatban szereplő arányok mértékegysége,
- az 5. melléklet címe a H4 hipotézis mellékszámításaira utal, a H3a és a H3b hipotézisek helyett.

A T3b tézist tovább gyengíti, hogy az adóalap-csökkentés és a veszteséges működés nem általánosságban hozható összefüggésbe a vállalkozás tevékenységével. A 164. oldal alapján ez az összefüggés mindössze négy kategóriában figyelhető meg (és az is csak a 2011. évi adatok alapján). A fentiek alapján a **T3a és T3b téziseket nem tudom elfogadni.**

3) Forma, szerkesztés

A munkahelyi vitához képest az értekezés formai, szerkesztési, stilisztikai hiányosságai nagy mértékben csökkentek. Néhány tipikus hiányosságtól azonban nem maradt mentes az értekezés. Többek között:

- pontatlan belső hivatkozások (pl. 7. táblázat címe a táblázatjegyzékben, illetve a 127. oldalon),
- következetlen hivatkozások (pl. 12. oldalon Benke (1980. 13. oldal), illetve Benke (1985. p. 76), miközben ez utóbbi forrást az irodalomjegyzék nem is tartalmazza),
- számszaki (lásd pl. H3a, H3b hipotéziseknél) és/vagy formai (jellemzően kis méretű ábrák) okok miatt nehezen értelmezhető ábrák, táblázatok.

Nyilatkozat:

Kijelentem, hogy Szabóné dr. Veres Tünde: „A transzferárazás filozófiája és alkalmazásának aspektusai” című doktori értekezése értékes, önálló munka, amely bizonyítja a jelölt témában való szakmai jártasságát.

A H1 és a H3 hipotéziseket bizonyítottnak tartom, a **T1 tézisben foglaltakat új, a T3 tézist pedig újszerű tudományos eredménynek tekintem.** A T2, T3a és T3b téziseket jelen formában nem tudom elfogadni.

Javaslom az értekezés nyilvános vitára bocsátását, és a nyilvános vita eredménye függvényében a doktori fokozat odaítélését.

Miskolc, 2015. március 26.

Dr. Musinszki Zoltán

egyetemi docens

Ph.D. gazdálkodás- és szervezéstudomány