

Tárgyi eszközök értékelése a magyar és a nemzetközi számviteli szabályozások alapján

Dr. Borzán Anita

Egyetemi docens, Budapesti Gazdasági Egyetem Pénzügyi és Számviteli Kar,
Borzan.Anita@uni-bge.hu

Dr. Szekeres Bernadett

Egyetemi adjunktus, Eötvös Loránd Tudományegyetem Gazdálkodástudományi
Intézet, Szekeres.Bernadett@gtk.elte.hu

Absztrakt: Tanulmányunk a tárgyi eszközökkel kapcsolatos számviteli előírások bemutatására irányul, mind a magyar, mind a nemzetközi számviteli standardok alapján. Kutatásunkban jelentős hangsúlyt kap a két szabályrendszer szerinti elszámolási lehetőségek közötti eltérések és hasonlóságok feltárása, az értékelési elvek összehasonlítása, a kezdeti és a követő értékelés során alkalmazható modellek ismertetése. A szabályrendszerek általános bemutatása során a hazai számviteli törvény előírásait, valamint több, a témához szervesen kapcsolódó nemzetközi számviteli standardot értelmezünk, attól függően, hogy mi a gazdálkodó egység célja a tárgyi eszközzel, azaz milyen állapotban van, és melyik standard hatálya alá tartozik. Munkánkban a hazai számviteli előírások mellett az IAS 16 Ingatlanok, berendezések, tárgyi eszközök standard, az IAS 40 Befektetési célú ingatlanok standard, az IFRS 5 Értékesítési célra tartott ingatlanok standard előírásaira fókuszálunk. A két számviteli szabályozás számszaki összehasonlítását az IFRS-re áttért gazdálkodók pénzügyi kimutatásai alapján elemezzük. A nemzetközi számviteli standardokra történő átállás a teljes beszámolót érinti, de kutatásunk csak a tárgyi eszközökre irányul. Előzetes feltételezésünk szerint az IFRS szabályrendszerre való áttérés jelentős eltéréseket eredményez a tárgyi eszközök vagyoni értékében. A tanulmány célja annak bizonyítása, hogy a tárgyi eszközök értékeléséről az IFRS standardok hasznosabb számviteli információt biztosítanak a döntéshozó számára, mint a hazai számviteli törvény. Az elméleti háttér ismertetésén túl valós cégek adatain keresztül mutatjuk be a különböző értékelési modellek vagyona és eredményre gyakorolt hatását.

Kulcsszavak: tárgyi eszközök értékelése, számviteli törvény, nemzetközi számviteli standardok, IFRS átállás

1 Bevezetés

Az elmúlt években a világgazdaságban számos változás, újítás szemtanúi lehettünk, amelyek jelentős hatást gyakoroltak a számviteli információs rendszerre is. Az egyre jobban előtörtő digitalizáció, az innovatív megoldások hatással vannak a vállalkozások működésére, a működés feltételeire egyaránt, amit több hazai és nemzetközi kutatás is megerősít (Csiszárík-Kocsir et al., 2022; Garai-Fodor et al., 2022; Pervez et al., 2022; Szemere et al., 2021; Varga et al., 2022a; 2022b; Varga 2017; 2021; 2023). Hazánkban folyamatosan növekszik azon gazdálkodók száma, amelyek a magyar számviteli szabályok helyett a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok (továbbiakban IFRS) alkalmazására térnek át.

Tanulmányunkban a tárgyi eszközökre koncentrálnak vizsgáljuk a hazai és nemzetközi számviteli szabályrendszer közötti hasonlóságokat és eltéréseket, azokból következtetéseket vonunk le. Részletesen elemezzük, hogy az IFRS standardokra történő áttérés milyen hatást gyakorol a pénzügyi kimutatások azon mérlegSORaira, amelyekben tárgyi eszközök szerepelhetnek. A kutatás központi kérdése, hogy milyen és mekkora hatással van a nemzetközi számviteli szabályrendszerre történő áttérés a befektetett eszközökre, konkrétan a tárgyi eszközökre.

Az elméleti háttér ismertetése után különböző iparágban tevékenykedő gazdálkodók befektetett eszközeinek adatait elemezzük. Kutatásunk alapját a nyilvánosan elérhető egyedi beszámolókból kinyerhető információk jelentik. Az összehasonlíthatóság megvalósítása érdekében, az egyéb piaci tényezők kizárása miatt kizárólag azonos üzleti évekre készült hazai és nemzetközi adatokat vizsgálunk.

2 Anyag és módszer

A 2000. évi C. törvény a számvitelről (számviteli törvény) előírásai alapján befektetett eszközként olyan eszközt szabad kimutatni, amelynek az a rendeltetése, hogy a tevékenységet, a működést tartósan, legalább egy éven túl szolgálja. A tárgyi eszközök között a mérlegben azokat a rendeltetésszerűen használatba vett, üzembe helyezett anyagi eszközöket, nyerszállatokat kell szerepeltetni, amelyek tartósan – közvetlenül vagy közvetett módon – szolgálják a vállalkozó tevékenységét, továbbá az ezen eszközök beszerzésére adott előlegeket és a beruházásokat, valamint a tárgyi eszközök érték helyesbítését.

A nemzetközi számviteli standardok előírásai alapján a tárgyi eszközöket különböző standardok hatálya alá lehet besorolni aszerint, hogy a gazdálkodónak milyen célja van az adott eszközzel. Ha a tárgyi eszközöket a gazdálkodó éven túl saját használatú eszközként kezeli, akkor az IAS 16 standard szabályai az irányadóak. Ha azonban a tárgyi eszköz befektetési eszköz szerepet tölt be, akkor

az IAS 40 standardban megfogalmazott szabályok szerint kell eljárni. Abban az esetben, amikor az ingatlant értékesítési szándékkal tartja a társaság, az IFRS 5, ha kivitelezési szerződés hatálya alá tartozik, az IFRS 16, ha szokásos tevékenység során előállítási és értékesítési céllal gyártott, az IAS 2 szabályai vonatkoznak az adott eszközre. Mind a magyar, mind a nemzetközi szabályok szerint az egyes kategóriáknál más értékelési elvek mentén, más értékelési eljárások alkalmazhatók.

Számviteli törvény

- Ingatlanok és a kapcsolódó vagyoni értékű jogok
- Műszaki berendezések, gépek, járművek
- Egyéb berendezések felszerelések, járművek
- Tenyészállatok
- Beruházások, felújítások
- Beruházásokra adott előlegek
- Tárgyi eszközök érték helyesbítése

IFRS szerinti szabályok

- Saját tulajdonú tárgyi eszköz: IAS 16
- Befektetési céllal tartott tárgyi eszköz: IAS 40
- Értékesítési céllal tartott tárgyi eszköz: IFRS 5
- Szokásos üzletmenet során előállított, értékesítésre gyártott: IAS 2
- Kivitelezési szerződés hatálya alá tartozik: IFRS 15
- Lízingbe vett tárgyi eszközök: IFRS 16

1. ábra: Tárgyi eszközök besorolása a két számviteli szabályrendszer szerint

Forrás: saját szerkesztés

Amint azt az 1. ábra összefoglalja, a számviteli törvény esetében nemcsak az üzembe helyezett anyagi eszközöket, tenyészállatokat, hanem a beruházásokat, a tárgyi eszközökre vonatkozó előlegeket, valamint az érték helyesbítés összegét is a tárgyi eszközök közé sorolja a jogszabály. A nemzetközi számvitel szerinti értékelés alapja a tárgyi eszközök besorolása, annak meghatározása, hogy az eszköz milyen állapotban van, mi a gazdálkodó célja vele. A társaság döntése részletes átgondolást igényel és a besorolást konzisztensen kell alkalmazni. A tárgyi eszközök beszámolóban szereplő értékét közvetlenül a jogszabályi környezet befolyásolja, hiszen különböző értékelési módszerek az elfogadottak a hazai és a nemzetközi számvitel szabályai szerint, és ezen eltérő módszerek más-más vagyoni értéket eredményeznek. Mivel a tárgyi eszközök fordulónapi értékelése jelentős mértékben függ attól, hogy a gazdálkodó milyen értékelési elvet választott, a tanulmány további részében ezeket a szabályokat részletezzük.

2.1. Tárgyi eszközök értékelése a számviteli törvény előírása alapján

A tárgyi eszközök bekerülési értékének meghatározásakor minden olyan tételt figyelembe kell venni, amely közvetlenül kapcsolódik az eszköz beszerzéséhez. A kezdeti értékelés után a fordulónapi – követő – értékelés a terv szerinti értékcsökkenést, a terven felüli értékcsökkenést, annak visszairását és az érték helyesbítés elszámolását jelenti (2. ábra).



2. ábra: Tárgyi eszközök értékelése a számviteli törvény szerint

Forrás: saját szerkesztés

Terv szerinti értékcsökkenést a rendeltetésszerűen használatba vett tárgyi eszközökre lehet elszámolni, melynek számos módszertana ismert. Terven felüli értékcsökkenést akkor kell elszámolni, ha a tárgyi eszköz könyv szerinti értéke tartósan és jelentősen magasabb, mint annak piaci értéke vagy az eszköz értéke tartósan lecsökken, mert feleslegessé válik, megrongálódik, és rendeltetésének megfelelően nem használható. Amennyiben a piaci érték alapján meghatározott okok már nem állnak fent, a terven felüli értékcsökkenést meg kell szüntetni, de a visszairás mértéke nem haladhatja meg az eredetileg elszámolt terven felüli értékcsökkenést. A gazdálkodó egységek a számviteli politikájukban dönthetnek arról, hogy a tárgyi eszközök egy meghatározott körére alkalmazzák-e az érték helyesbítés lehetőségét, amelyet értékelési tartalékkal szemben kell elszámolni. Az érték helyesbítés összegét a piaci érték és a könyv szerinti érték különbsége adja, abban az esetben, ha a piaci érték meghaladja a könyv szerinti értéket. Attól függően, hogy a tárgyévi érték helyesbítés hogyan alakul, annak

összegét növelhetjük vagy csökkenthetjük, de negatív értékhelyesbítést nem lehet kimutatni, azt terven felüli értékcsökkenésként kell kezelni.

2.2. Tárgyi eszközök értékelése az IFRS-ek rendszerében

A tárgyi eszközök bekerülési értékét, a növelő és csökkentő tételeket a magyar és a nemzetközi számvitel hasonlóan kezeli. A legjelentősebb eltéréseket az 1. táblázat foglalja össze.

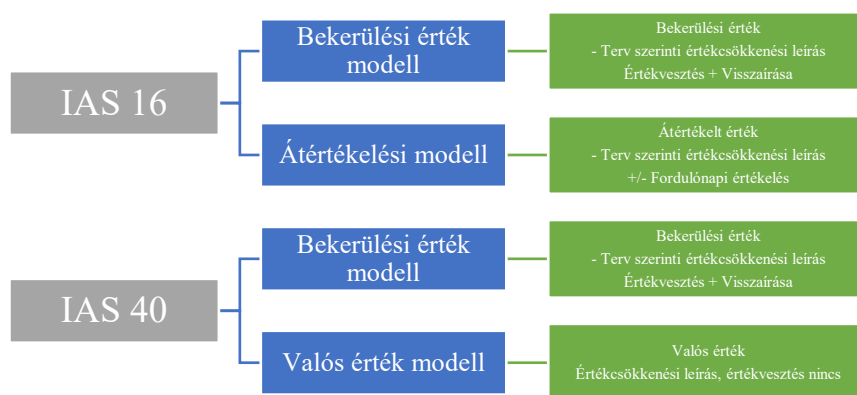
TÉTELEK	SZTV	IFRS
Aktiválható tételek	Üzembehelyezés időpontjáig számolhatók el.	Használatra kész állapotig mutathatók ki.
Kedvezmények / nem számlázott, utólag kapott engedmények	Nem része a bekerülési értéknek, egyéb bevételként számoljuk el	Csökkentik a bekerülési értéket.
Hitelkamat / hitelfelvételi költségek	Aktiválásig felmerült hitelkamat része a bekerülési értéknek.	Minősített eszközök esetében része a bekerülési értéknek.
Betanítás költsége	Része a bekerülési értéknek.	Aktiválása tilos.
Helyreállítási költségek	Nem kezeli a törvény a bekerülési érték tételeként. Jövőbeni költségre képzett céltartalék.	Jelenértéke a bekerülési értéket növeli.
Tartós eszközökhöz tartozó állami támogatások	Nem vehető figyelembe a bekerülési értékben, halasztott bevételként kerül elszámolásra.	Számviteli politikai döntés. Nettó módszer esetén csökkenti az eszköz bekerülési értékét. Bruttó módszerrel halasztott bevételként számoljuk el.

1. táblázat: A bekerülési érték jelentős eltérései a két szabályrendszer között

Forrás: saját szerkesztés a jogszabályok alapján

Jelentős eltérés a két szabályrendszer között, hogy a számviteli törvény az üzembehelyezésig, a nemzetközi előírások az eszköz használatra kész állapotáig aktiválja a felmerült költségeket. Másik lényeges eltérés, hogy a hazai előírások szerint az utólag kapott, nem számlázott engedményt egyéb bevételként kell kezelni, míg az IFRS-ben a rabatt és skontó is csökkenti a bekerülési értéket. A tárgyi eszközök kezelésénél speciális helyzetek is felmerülhetnek, mint a betanítási költség, a tárgyi eszközökhöz kapcsolódó támogatások, az eszközökhöz közvetlenül kapcsolódó hitel költségei vagy akár az úgynevezett leszerelési költség. Ezeket a

táblázatban szereplő módon kell kimutatni. A követő értékelés szabályait az IAS 16 és az IAS 40 standard előírásai alapján tekintjük át (3. ábra).



3. ábra: Tárgyi eszközök értékelése az IFRS-ek szerint

Forrás: saját szerkesztés

A beszerzést követően a tárgyi eszközöket az IAS 16 standard szerint bekerülési érték modell vagy átértékelési modell szerint kell értékelni. A gazdálkodó egység ezen két modell közül választhat, de azonos értékelési modellt kell alkalmaznia az egyes tárgyeszköz-csoportokon belül és döntését a számviteli politikájában rögzítenie kell. A bekerülési érték modell a hazai előírásokhoz hasonlóan működik, ezért az eszköz nettó értéke a bekerülési érték, valamint a halmozott terv szerinti értékcsökkenés és elszámolt értékvesztés különbsége. Ha az értékvesztés visszaírására sor kerül, akkor az növeli az eszköz könyv szerinti értékét. Az átértékelési modell lényege, hogy adott eszköz értékét meghatározott időszakonként az eszköz valós értékéhez kell igazítani, de ezt a módszertant csak azoknál a tárgyi eszközöknél lehet alkalmazni, melyek valós értéke megbízhatóan mérhető. Az átértékelés elszámolása az egyéb átfogó eredménnyel szemben történik, amely átvezetésre kerül a saját tőkén belül az átértékelési tartalékba, így az értékelés a gazdálkodó tárgyévi nettó eredményét nem befolyásolja.

A befektetési célú ingatlanok értékelését az IAS 40 standard szabályozza, amely a tárgyi eszközök értékelésére két értékelési modell közül teszi lehetővé a választást. A befektetési célú ingatlan értékelhető bekerülési érték modellel, vagy valós érték modellel. A bekerülési érték modell teljes egészében követi az IAS 16 szabályait. A valós érték modell alapgondolata, hogy a tárgyi eszközt a fordulónapon érvényes valós értéken kell értékelni a nettó eredménnyel szemben. Ebből az következik, hogy az értékcsökkenési leírás és az értékvesztés ezen eszközök esetében nem értelmezhető, hiszen minden változást a valós érték változás hatása miatt az eredménnyel szemben kell kezelni.

A kutatás során a kiválasztott társaságok nyilvánosan elérhető pénzügyi kimutatásainak adatai alapján vizsgáljuk a hazai és az IFRS szabályrendszer szerinti

elszámolás közötti különbségeket. Az összehasonlításhoz szükséges belső információkat a kiegészítő mellékletek biztosították.

3 Eredmények

A tanulmány célja, hogy különböző iparágakban tevékenykedő társaságok adataiból vonjunk le következtetéseket a tárgyi eszközök értékelésének vagyona gyakorolt hatásáról. Az összehasonlítás első lépéseként a kiválasztott társaságok: Richter Gedeon Vegyészeti Gyár Nyrt., a Magyar Telekom Távközlési Nyrt. és a Mol Nyrt. esetében az egyedi pénzügyi kimutatások főbb adatait vetettük össze. Az adatok letöltése és csoportosítása után a 2015-ös üzleti évet választottuk ki az eltérések elemzésére, mert erre az évre vonatkozóan minden vizsgálatba bevont társaság rendelkezik magyar számvitel szerinti és IFRS adatokkal (2. táblázat). Az összehasonlításhoz a kiválasztott gazdálkodó esetében az IFRS 1 a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok első alkalmazása című standard szerinti nyitó mérleg adataira támaszkodtunk. Mivel az IFRS előírások szerint elkészített nyitó mérleg három időpont adatsorát tartalmazza, így a hazai számviteli törvény és a nemzetközi számviteli standardok szerinti beszámolóban szereplő értékek összehasonlíthatók, a főbb eltérések számszerűsíthetők (Borzán, Szekeres, 2021).

Megnevezés	Mol Nyrt.	Magyar Telekom Nyrt.	Richter Nyrt.
Hazai számviteli adatok (2015.12.31.) MFt			
Befektetett eszközök	2 225 528	878 835	457 590
Forgóeszközök	568 313	137 282	279 477
Eszközök összesen	2 793 841	1 016 117	737 067
Saját tőke	1 537 511	412 657	634 395
Kötelezettségek	1 256 330	603 460	102 672
IFRS adatok (2015.12.31.) MFt			
Befektetett eszközök	2 218 340	969 348	458 442
Forgóeszközök	483 082	134 498	277 271
Eszközök összesen	2 701 422	1 103 846	735 713
Saját tőke	1 353 387	501 478	635 321
Kötelezettségek	1 348 035	602 368	100 392

2. táblázat: Az IFRS áttérés vagyona gyakorolt hatása a vizsgált társaságoknál (2015)

Forrás: saját szerkesztés a társaságok nyilvános adatai alapján

A 2. táblázat adatai alapján megállapíthatjuk, hogy nincs egységes összefüggés az áttérés tekintetében a magyar beszámolóban szereplő és az IFRS rendszer szerint kimutatott vagyonelemek változásának irányára. A vizsgált társaságok esetében a MOL Nyrt-nél és a Richter Nyrt-nél magasabb, míg a Magyar Telekom Nyrt. esetében alacsonyabb a hazai számvitel szerint kimutatott vagyoni érték, mint az áttérést követően az IFRS rendszer szerinti mérlegfőösszeg. A kutatás folytatásaként a különböző típusú és méretű társaságok befektetett eszközeit, azon belül is a tárgyi eszközök alakulását vizsgáltuk.

Számviteli törvény	MFt	IFRS	MFt
Befektetett eszközök	457 590	Befektetett eszközök	458 442
Immateriális javak	104 990	Immateriális javak	70 849
Tárgyi eszközök	139 748	Tárgyi eszközök	139 359
Ingatlanok és a kapcsolódó vagyoni értékű jogok	83 974	Befektetések	175 645
Műszaki berendezések, gépek, járművek	22 727	Egyéb befektetett pénzügyi eszközök	71 317
Egyéb berendezések, felszerelések, járművek	14 068	Halasztott adó eszközök	1 272
Beruházások, felújítások	18 592	Egyéb befektetett eszközök	0
Beruházásokra adott előlegek	387		
Befektetett pénzügyi eszközök	212 852		

3. táblázat: A Richter Nyrt. számviteli törvény és IFRS szerinti befektetett eszközeinek mérleg adatai (2015)

Forrás: saját szerkesztés a társaság nyilvános adatai alapján

Mind a hazai beszámoló, mind az IFRS szerinti pénzügyi kimutatásban a tárgyi eszközök értékcsökkenését lineárisan, havonta, napi értékcsökkenés számítással kezelik. A leirási kulcsok az áttérés miatt nem változtak. A tárgyi eszközök aránya a befektetett eszközökön belül a számviteli törvény szerinti beszámoló esetében: 30,5%, az IFRS pénzügyi kimutatásban: 30,4% (3. táblázat). A tárgyi eszközök eltéréseit a 4. táblázat foglalja össze.

Adatok Mft-ban	Számviteli törvény	IFRS	Eltérés
Ingtatlanok és a kapcsolódó vagyoni értékű jogok	83 974	83 973	-1
Műszaki berendezések, gépek, járművek	22 727	22 727	0
Egyéb berendezések, felszerelések, járművek	14 068	14 067	-1
Beruházások, felújítások	18 592	18 592	0
Beruházásokra adott előlegek	387	0	-387
ÖSSZESEN	139 748	139 359	-389

4. táblázat: A Richter Nyrt. számviteli törvény és IFRS szerinti tárgyi eszközeinek értéke (2015)

Forrás: saját szerkesztés a társaság nyilvános adatai alapján

A Richter Nyrt.-nél az ingatlanok, üzemi berendezések és felszerelések az árutereléshez, szolgáltatásnyújtáshoz vagy adminisztratív célokból használt tárgyi eszközök, melyek várhatóan éven túl szolgálják a társaság vállalkozási tevékenységét, azaz az IAS 16 hatálya alá tartoznak. A társaság valamennyi tárgyi eszköze bekerülési értéken kerül bemutatásra, csökkentve a halmozott értékcsökkenéssel és értékvesztéssel. Az ingatlanok IFRS szerinti értéke szinte tökéletesen megegyezik a számviteli törvény szerinti összeggel, mert egyrészt a gazdálkodó befektetési célú ingatlannal nem rendelkezik, másrészt a saját használatú ingatlanjait bekerülési érték modellel értékeli. Lényeges változást egyedül a beruházásokra adott előlegnél tapasztaltunk. A magyar számviteli törvény szerint ezen előlegeket a tárgyi eszközök mérlegcsoport tartalmazza, míg az IFRS előírásai szerint egyéb követeléseként kell kimutatni.

Magyarországon az olajiparágat a MOL Nyrt. képviseli. A társaság értékpapírjait az EGT bármely államának szabályozott piacán forgalmazzák, ezért a 2016. január 1-jén kezdődő üzleti évtől áttért az IFRS rendszerre. Az 5. táblázatban foglaltuk össze, hogy a befektetett eszközök – és ezen belül is részletesen a tárgyi eszközök – értéke hogyan alakult a két beszámolási rendszer szerint 2015-ben.

Számviteli törvény	MFt	IFRS	MFt
Befektetett eszközök	2 225 528	Befektetett eszközök	2 218 340
Immateriális javak	29 492	Immateriális javak	41 866
Tárgyi eszközök	274 015	Tárgyi eszközök	305 403
Ingtatlanok és a kapcsolódó vagyoni értékű jogok	137 415	Befektetések	1 589 880
Műszaki berendezések, gépek, járművek	69 259	Egyéb befektetett pénzügyi eszközök	152 777
Egyéb berendezések, felszerelések, járművek	6 236	Halasztott adó eszközök	125 847
Beruházások, felújítások	60 786	Egyéb befektetett eszközök	2 567
Beruházásokra adott előlegek	319		
Befektetett pénzügyi eszközök	1 922 021		

5. táblázat: A MOL Nyrt. számviteli törvény és IFRS szerinti befektetett eszközeinek mérleg adatai (2015)

Forrás: saját szerkesztés a társaság nyilvános adatai alapján

A tárgyi eszközök IFRS szerinti értéke 2015-ben 31.388 MFt-tal haladta meg a számviteli törvény szerinti értéket, melynek mérlegtételenkénti részletezését a 6. táblázat tartalmazza. Jelentős eltérés az ingatlanok értékelésénél jelentkezett. Az IFRS szerinti számviteli politika értelmében a tárgyi eszközök értékelése bekerülési érték modell alapján, azaz a halmozott értékcsökkenéssel csökkentetett bekerülési értéken történt. A tárgyi eszközök komponenseinek leírása lineáris módszerrel, de az egyes szénhidrogén mezők és a hozzájuk kapcsolódó szállítási rendszerek értékcsökkenése kitermelés arányosan, kerül elszámolásra.

Adatok Mft-ban	Számviteli törvény	IFRS	Eltérés
Ingtatlanok és a kapcsolódó vagyoni értékű jogok	137 415	154 843	17 428
Műszaki berendezések, gépek, járművek	69 259	76 340	7 081
Egyéb berendezések, felszerelések, járművek	6 236	6 271	35
Beruházások, felújítások	60 786	67 949	7 163
Beruházásokra adott előlegek	319	0	-319
ÖSSZESEN	274 015	305 403	31 388

6. táblázat: A MOL Nyrt. számviteli törvény és IFRS szerinti tárgyi eszközeinek értéke (2015)

Forrás: saját szerkesztés a társaság nyilvános adatai alapján

Az IFRS szerinti pénzügyi kimutatásoknál a bekerülési értéknél figyelembe vették a magyar szabályok szerint nem aktivált hitelfelvételi költségeket, az eredeti állapot helyreállításának becsült költségeit, valamint a periodikus karbantartási költségeket, amelyeket külön komponensként kezelnek. A pénzügyi kimutatás adatai alapján 2015-ben 1.001 Mft hitelfelvételi költséget aktiváltak, és az átlagos finanszírozási ráta nagysága 4,01% volt.

A Telekom Nyrt. elsődleges tevékenysége a vezetékes és mobil távközlési szolgáltatás nyújtása lakossági és üzleti ügyfelek számára. A társaság 2017. december 31-én végződő évre vonatkozóan alkalmazta először az EU által befogadott IFRS-eket. A gazdálkodó egység befektetett eszközeinek értékét a 7. táblázat tartalmazza.

Számviteli törvény	MFt	IFRS	MFt
Befektetett eszközök	878 835	Befektetett eszközök	969 348
Immateriális javak	335 120	Immateriális javak	401 732
Tárgyi eszközök	378 560	Tárgyi eszközök	377 736
Ingtatlanok és a kapcsolódó vagyoni értékű jogok	231 968	Befektetések	173 305
Műszaki berendezések, gépek, járművek	101 661	Egyéb befektetett pénzügyi eszközök	16 357
Egyéb berendezések, felszerelések, járművek	8 527	Halasztott adó eszközök	0
Beruházások, felújítások	36 392	Egyéb befektetett eszközök	218
Beruházásokra adott előlegek	12	Értékesítésre kijelölt eszközök	5 760
Befektetett pénzügyi eszközök	165 155		

7. táblázat: A Telekom Nyrt. számviteli törvény és IFRS szerinti befektetett eszközeinek mérleg adatai (2015)

Forrás: saját szerkesztés a társaság nyilvános adatai alapján

Míg a befektetett eszközök IFRS szerinti értéke összességében 90.513 MFt-tal haladja meg a magyar számviteli törvény szerinti mérlegértéket, addig a tárgyi eszközök esetében 824 millió Ft csökkenést tapasztalhatunk. A társaság nyitómérlegében szerepel még 5.760 MFt értékű értékesítésre kijelölt eszköz, amelyből 1.516 MFt ingatlan és 44 MFt műszaki eszköz. Az értékesítésre tartott tárgyi eszközök között azok a telkek és épületek, valamint a hozzájuk kapcsolódó egyéb eszközök találhatók, amelyek eladása várhatóan egy éven belül megtörténik. Ezek az eszközök könyv szerinti értéken kerültek kimutatásra, a társaság értékvesztés elszámolásra utaló jelet az átsoroláskor nem azonosított.

A Telekom Nyrt. esetében a tárgyi eszközök számviteli törvény szerinti beszámoló sorai egy az egyben nem feleltethetők meg az IFRS szerinti beszámolóban szereplő kategóriáknak (8. táblázat). Eltérést tapasztalhatunk a beruházások besorolásánál is, mert azok abban a mérleg sorban szerepelnek, amelyben az eszköz üzembe helyezése a jövőben várható.

Számviteli törvény	MFt	IFRS	MFt
Tárgyi eszközök	378 560	Tárgyi eszközök	377 736
Ingtatlanok és a kapcsolódó vagyoni értékű jogok	231 968	Telek és kapcsolódó jogok	5 092
Műszaki berendezések, gépek, járművek	101 661	Épületek	73 790
Egyéb berendezések, felszerelések, járművek	8 527	Távközlési eszközök	288 652
Beruházások, felújítások	36 392	Egyéb	11 762
Beruházásokra adott előlegek	12	Ebből: értékesítésre tartott eszközök	-1 560

8. táblázat: A Telekom Nyrt. számviteli törvény és IFRS szerinti tárgyi eszközeinek értéke (2015)
 Forrás: saját szerkesztés a társaság nyilvános adatai alapján

A társaság a tárgyi eszközöket bekerülési értéken értékeli, csökkentve azokat az alkalmazott értékcsökkenési leírásokkal, illetve értékvesztésekkel. Az értékcsökkenés lineárisan történik, amit havonta számolnak el a tárgyhó napjainak számával arányosan az eszköz üzembehelyezés napjától. A társaság az IAS 37 előírásaival összhangban céltartalékot jelenít meg a helyreállítási kötelezettségekre vonatkozóan, mely becsült összeg a kapcsolódó eszközök bekerülési értékét módosítja. A két számviteli szabályozás értelmében közel azonos összegben kell képezni a helyreállítási kötelezettségekre céltartalékot, de a számviteli törvény szerint egyéb ráfordítással szemben, míg az IFRS alapján az eszköz bekerülési értékét növelő tételként számolandó el. A társaságnál a helyreállítási és környezetvédelmi kötelezettségre képzett céltartalék következtében a tárgyi eszközök könyv szerinti értéke 2016. január 1-jén 3 189 millió Ft-tal növekedett. A tárgyi eszközök mérlegben szereplő értékének eltérését a lízingelt eszközök, a hitelfelvételi költségek és az állami támogatások eltérő kezelésére vezethetjük még vissza. Abban az esetben, ha a számviteli törvény szerinti operatív lízing az IFRS esetében pénzügyi lízingnek minősült, akkor ennek hatására növekszik tárgyi eszközök állománya és az elszámolt értékcsökkenés nagysága is. Az áttérés során vizsgálni kell a minősített eszközökhöz tartozó hitelfelvételi költségeket, mert az IFRS értelmében az effektív kamatláb módszerrel számított hitelkamatok a kapcsolódó eszköz bekerülési értékét növelik, míg a számviteli törvény szerint a hiteleknek csak a nominális kamatai aktiválhatók. A Telekom Nyrt-nél is megjelent ennek hatása, módosítva a tárgyi eszközök bekerülési értékét és értékcsökkenését. A Telekom Nyrt. esetében a kormányzati támogatások kezelésének hatása is megjelenik a tárgyi eszközök mérlegértékében. Az IFRS értelmében az eszközökhöz kapcsolódó támogatás az adott eszköz bekerülési értékét csökkentheti, míg a magyar előírások szerint csak halasztott bevételként lehet elszámolni.

Következtetések

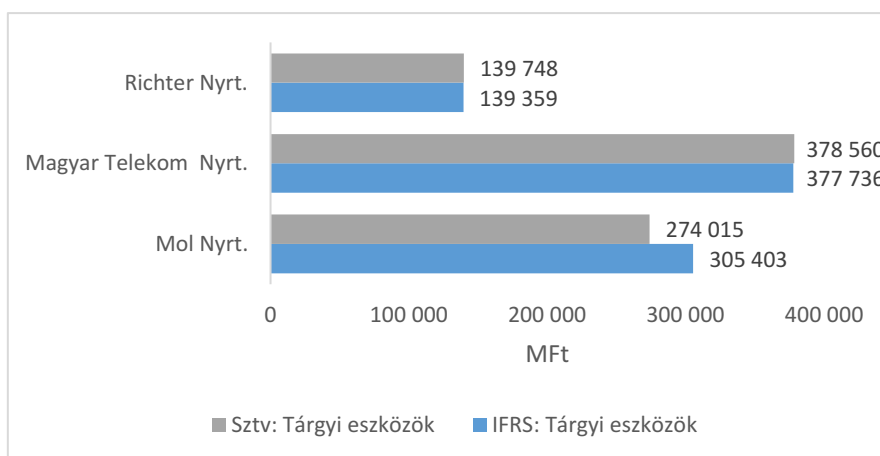
A nemzetközi számviteli standard rendszerre történő áttérés során számos előírás vonatkozik a tárgyi eszközökre és jelentős elszámolásbeli eltérések mutathatók be a magyar számviteli törvény értékelési elveihez képest.

A kutatás alapján megállapítható, hogy míg a magyar számviteli törvény jellemzően bekerülési értéken értékel, az IFRS vonatkozó standardjai alapján a tárgyi eszközök értékelése három módszer szerint történhet: bekerülési érték modellel, átértékelési modellel és a befektetési célú ingatlanoknál valós érték modellel. Az egyes értékelési modellekhez kapcsolódóan az értékcsökkenésre vonatkozóan eltérő előírásokat találunk. Bár a számviteli törvény szerint csak egy értékelési módszer alkalmazható, lehetőséget biztosít az értékhelyesbítés használatára. Az értékhelyesbítés piaci értéke a mérlegkészítéskori állapotot tükrözi, ellentétben az IAS 16 átértékelési modell szerinti meghatározott fordulónapra vonatkozó piaci értékkel. Jelentős eltérés, hogy az értékhelyesbítés nem lesz része a könyv szerinti értéknek sem, hiszen elkülönítve kell kimutatni és értékcsökkenés sem számolható el rá. Kizárólag az IFRS szabályrendszerben jelenik meg az értékesítésre tartott eszközök kategória, amely eszközök a könyv szerinti érték és az értékesítés költségével csökkentett valós értékük közül az alacsonyabb értéken kerülnek kimutatásra. Ezen eszközök esetében az értékcsökkenés elszámolása abban az időpontban megszűnik, amikor az eszközt értékesítésre tartottá minősítették.

Az elemzések elvégzése előtt azt feltételeztük, hogy az IFRS áttérés jelentősen módosítja a gazdálkodó egységek vagyont, jelentős eltéréseket tapasztalhatunk a magyar számviteli törvény és az IFRS szabályrendszer közötti mérlegértékben. Összességében megállapíthatjuk, hogy számos olyan eltérés tapasztalható, amely a vizsgált kör mindegyik társaságánál megfigyelhető, ugyanakkor a lényeges különbségek háttérben sokkal inkább a gazdálkodó egységekre jellemző egyedi eltérések állnak. A szabályrendszer váltás szignifikáns változásokat generál, de jelentős hatása nincs a tárgyi eszközök mérlegértékére (4. ábra). Az áttérés következtében a tárgyi eszközök változása befolyásolta a befektetett eszközök mérlegértékét, de az eltérés jelentős része sokkal inkább a befektetések és a halasztott adók eltérő kezelésére vezethető vissza. Megállapítható, hogy a mérleg adatokra jellemzően az átstrukturálások jellemzők, az összesített számszaki hatás nem jelentős.

A Richter Nyrt-nél az áttérésből adódóan jelentős eltérés nem keletkezett a tárgyi eszközöknél. A bekövetkező csökkenés a beruházásra adott előleg két szabályrendszer szerinti eltérő kezeléséből adódik. Ennek értelmében ezen előlegeket az IFRS beszámolóban az egyéb követelések közé át kell sorolni. A MOL Nyrt. esetében a közzétett adatok alapján a számviteli törvény és az IFRS közötti mérlegfőösszeg eltéréséből a befektetett eszközök 2015-ben 7,7%-ot magyaráznak. A vizsgált tárgyi eszközök mérlegcsoporton belül az ingatlanok eltérő értékelésével függ össze a legjelentősebb eltérés, amely a hitelfelvételi költségek, a periodikus karbantartási költségek és az eredeti állapot helyreállításának becsült költségeinek

aktiválására vezethető vissza. A Telekom Nyrt. esetében bár a tárgyi eszközöknél jelentős változás nem látható, azok a helyreállítási és környezetvédelmi kötelezettségre képzett céltartalékkal, valamint a hitelfelvételi költségek aktiválásával, a lízingelt eszközök eltérő kezelésével, és az állami támogatások bekerülési értéket csökkentő tételként történő elszámolásával magyarázhatók.



4. ábra: Tárgyi eszközök értékének változása (2015)

Forrás: saját szerkesztés, a társaságok nyilvános adatai alapján

A vizsgált gazdálkodók az áttérés után is a bekerülési érték modellt választották a tárgyi eszközök értékelésénél, feltételezésünk szerint azért, mert ezt használták a korábbi, azaz a számviteli törvény szerinti beszámolási rendszerben is. Véleményünk szerint fontos lenne, hogy az áttérő társaságok éljenek az IFRS szabályrendszer szerinti értékelési lehetőségekkel és amennyiben lehetőségük van, használják ki a valós értéken történő értékelés előnyeit. Meggyőződésünk, hogy az IFRS-re történő átállás első nehézségeit leküzdve a hosszú távú célokat szem előtt tartva célszerű adaptálni a nemzetközi számviteli szabályrendszer sokoldalúságát. Az IFRS szerinti pénzügyi kimutatásokban megkövetelt adattartalom, a bemutatott információk mennyisége, és részletezettsége mindenképpen lényeges előnyt jelent a számviteli törvény szerint elkészített beszámolóval szemben. Egy precízen felépített IFRS szerinti kiegészítő melléklet olyan többlet információkat tud biztosítani a társaság működéséről, amely a döntéshozókat segítheti a gazdálkodóról a valóságghú kép kialakításában, így hozzájárulhat a jövőbeni hosszútávú együttműködéshez, fejlesztve ezzel a társaság működését.

Hivatkozások

- [1] Borzán, A. & Szekeres, B. (2021). Áttérés a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok szerint összeállított éves beszámoló elkészítésére

egy hazai nagyvállalat esetében. Vállalkozásfejlesztés a XXI. században. Óbudai Egyetem, Keleti Károly Gazdasági Kar, pp 28-46

- [2] Csiszárik-Kocsir, Á., Varga, J. & Garai-Fodor, M. (2022). External professional assistance for small and medium-sized enterprises to solving the challenges of the pandemic. In: Szakál, Anikó (szerk.) IEEE 20th Jubilee International Symposium on Intelligent Systems and Informatics (SISY 2022), pp. 189-193.
- [3] Garai-Fodor, M., Szemere, T.P. & Csiszárik-Kocsir, Á. (2022). Investor Segments by Perceived Project Risk and Their Characteristics Based on Primary Research Results. RISKS 10: 8 p. 159
- [4] Magyar Telekom Távközlési Nyrt. (2015). Magyar számviteli törvény szerinti éves egyedi beszámoló. https://e-beszamolo.im.gov.hu/oldal/kereses_megjelenites?b=CVKv2Xw71K2588MibKdAuA%3d%3d&so=1&o=tkghaG6qkj%2f7VHdZTEgzA%3d%3d (Letöltve: 2023. június 15.)
- [5] Magyar Telekom Távközlési Nyrt. (2017). IFRS szerinti éves egyedi beszámoló. https://e-beszamolo.im.gov.hu/oldal/kereses_megjelenites?b=K%2baXwo%2f%2b8QFQNKpePp%2f8Q%3d%3d&so=1&o=tkghaG6qkj%2f7VHdZTEgzA%3d%3d (Letöltve: 2023. június 15.)
- [6] MOL Magyar Olaj- és Gázipari Nyilvánosan Működő Részvénytársaság (2015) Magyar számviteli törvény szerinti éves egyedi beszámoló. https://e-beszamolo.im.gov.hu/oldal/kereses_megjelenites?b=BMbCE7U79dK7UVFW%2f7WQoA%3d%3d&so=3&o=QrCLgBw0v1p%2fLnOyhOJE9A%3d%3d (Letöltve: 2023. június 15.)
- [7] MOL Magyar Olaj- és Gázipari Nyilvánosan Működő Részvénytársaság (2016) IFRS szerinti éves egyedi beszámoló. https://e-beszamolo.im.gov.hu/oldal/kereses_megjelenites?b=EC9zvVbU9u4J%2f1PNWtbO6Q%3d%3d&so=3&o=tkghaG6qkj%2f7VHdZTEgzA%3d%3d (Letöltve: 2023. június 15.)
- [8] Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok <https://ngmszakmaiteruletek.kormany.hu/a-nemzetkozi-penzugyi-beszamolasi-standardok-international-financial-reporting-standards-ifs-ek-alkalmazasa-egyedi-beszamolasi-celokra> (Letöltve: 2023. június 15.)
- [9] Richter Gedeon Vegyészeti Gyár Nyrt. (2017). IFRS szerinti éves egyedi beszámoló. https://e-beszamolo.im.gov.hu/oldal/kereses_megjelenites?b=m8bZv8JZTaWKrtFzJnvq1A%3d%3d&so=2&o=tkghaG6qkj%2f7VHdZTEgzA%3d%3d (Letöltve: 2023. június 15.)

- [10] Pervez, H., Yousaf, A., Pamucar, D., Garai-Fodor, M. & Csiszárík-Kocsir, Á. (2022). Evaluation of critical risk factors in the implementation of modular construction. PLOS ONE 17 : 8 p. e0272448
- [11] Richter Gedeon Vegyészeti Gyár Nyrt. (2015). Magyar számviteli törvény szerinti éves egyedi beszámoló. https://e-beszamolo.im.gov.hu/oldal/kereses_megjelenites?b=hgEADOhaXFB9ZO1biugsyw%3d%3d&so=2&o=QrCLgBw0v1p%2fLnOyhOJE9A%3d%3d (Letöltve: 2023. június 15.)
- [12] Szemere, T.P., Garai-Fodor, M. & Csiszárík-Kocsir, Á. (2021). Risk Approach—Risk Hierarchy or Construction Investment Risks in the Light of Interim Empiric Primary Research Conclusions. RISKS 9 : 5 p. 84
- [13] Varga, J., Garai-Fodor, M. & Csiszárík-Kocsir, Á. (2022a). The impact of the pandemic on the crisis management practices of Hungarian SMEs. In: Szakál, Anikó (szerk.) IEEE 20th Jubilee International Symposium on Intelligent Systems and Informatics (SISY 2022), pp. 181-188.
- [14] Varga, J., Garai-Fodor, M. & Csiszárík-Kocsir, Á. (2022b). Identifying the areas affected by the pandemic based on the opinions of Hungarian SME sector. In: Szakál, Anikó (szerk.) 2022 IEEE 26th International Conference on Intelligent Engineering Systems (INES 2022), pp. 199-205. ,
- [15] Varga, J. (2017). A szervezetek versenyképességének alapjai: a vállalati versenyképesség erősítésének lehetőségei. In: Csiszárík-Kocsir, Ágnes (szerk.) Vállalkozásfejlesztés a XXI. században: VII. tanulmánykötet. Budapest, Magyarország: Óbudai Egyetem, Keleti Károly Gazdasági Kar (2017) 833 p. pp. 725-743.
- [16] Varga, J. (2021). Defining the economic role and benefits of micro, small and medium-sized enterprises in the 21st century with a systematic review of the literature. Acta Polytechnica Hungarica 18(11), pp. 209-228.
- [17] Varga, J. (2023). Az innováció szerepe és a versenyképességgel való összefüggései. In: Csath, Magdolna; Nagy, Balázs (szerk.) Innovációs sikerfeltételek a kis- és közepes vállalkozások (mkkv-k) körében: 3. kötet.
- [18] 2000. évi C. törvény a számvitelről <https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=A0000100.TV> (Letöltve: 2023. június 15.)