

Készletek 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: Tanulmányunkban a nemzeti és a nemzetközi számviteli előírások alapján mutatjuk be a készletekkel kapcsolatos értékelési elveket, azok hatását a pénzügyi kimutatásokban prezentált készletértékre. A gazdasági egységek tevékenységében szerepet játszó folyamatok jelentős részére hatást gyakorol a készletérték meghatározása, a termelési tevékenységet folytató társaságok esetében az input és output költségelszámolás minden lépésre kiterjed, hiszen az alapanyagok beszerzését, a felhasználást, a raktárra vételt végig kíséri. A készletek elszámolása nagyon szorosan kapcsolódik a számvitel más területeihez: a vevők és szállítók kezeléséhez, a termelés során felmerült költségek nyilvántartásához, a bevételek és a költségek elszámolásához, ezáltal jelentős hatással van mind vagyoneértékre, mind az jövedelem termelőképeségre. Az előírások általános bemutatása során a nemzeti számviteli törvény szabályaira, valamint az IAS 2 Készletek nemzetközi számviteli standard előírásaira fókuszálunk. A tanulmány célja annak igazolása, hogy a készletek értékének meghatározásáról az IFRS standardok hasznosabb számviteli információt prezentálnak a felhasználók számára, mint a nemzeti számviteli törvény. Az elméleti háttér ismertetését követően nyilvánosan elérhető adatok alapján mutatjuk be a különböző értékelési modellek vagyona és eredményre gyakorolt hatását.

Kulcsszavak: készletek értékelése, piaci érték, nettó realizálható érték, számviteli törvény, nemzetközi számviteli standardok,

1 Bevezetés

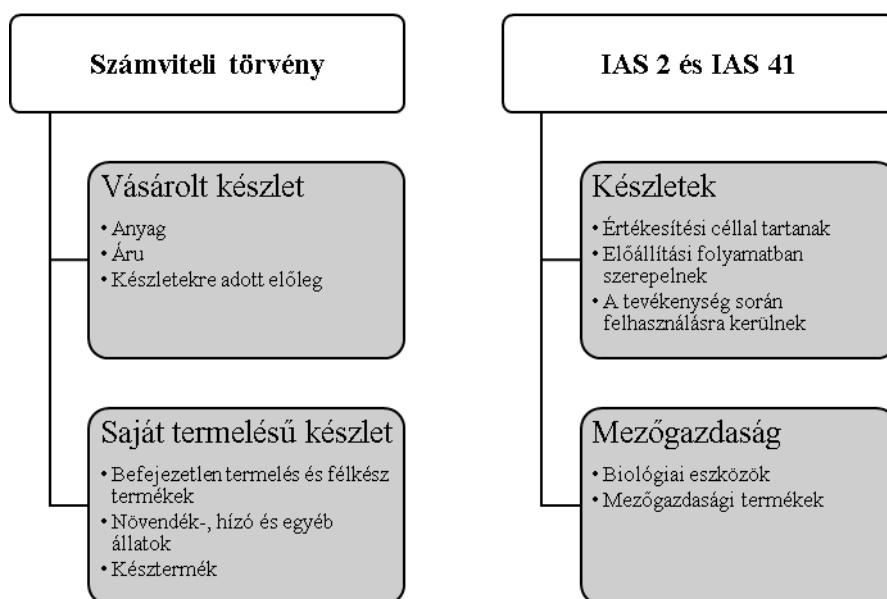
Napjainkban az IFRS szabályrendszer szerinti könyvvizetés és értékelés hazánkban is egyre nagyobb teret hódít, valamint globális szinten is megfigyelhető

az egységes számviteli szabályok használatára való törekvés. A nemzeti szintű törvényváltozások egyre inkább a nemzetközi szabályrendszer felé történő közelítést tükrözik, de emellett számos hazai értékelési különbség is azonosítható. A vállalkozásokkal szemben támasztott új környezeti és gazdasági elvárások új irányokat jelölnek ki a számvitelben is. Az innovációs projektek, a zöld számvitel úja kihívásokat támaszt az elszámolásokkal szemben is (Csiszárík-Kocsir – Varga, 2023; Csiszárík-Kocsir – Dobos, 2022; 2023; Csiszárík-Kocsir et al, 2022; Varga et al, 2022). Olyan tényezők is meghatározó szempontok lettek, mint például a fenntarthatóság vagy a környezeti értékek megóvása (Varga – Csiszárík-Kocsir, 2023, Garai-Fodor, 2021, Garai-Fodor, Popovics, 2023). A számvitel feladata és célja, hogy valós, megbízható és teljes képet adjon a vállalat vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetéről, valamint hasznos és pontos információkat szolgáltatson a piaci szereplőknek. A megbízható és valós összkép garantálásakor az egyik alapvető kérdés, hogy a vagyont milyen értéken szerepeltessük a beszámoló összeállításakor, de a kimutatások csak akkor tartalmaznak hasznos információkat a döntéshozóknak, ha az értékek megbízhatóak, pontosak, aktuálisak és valósághűek. Ennek érdekében a számviteli szabályozásnak is abba az irányba kell elmozdulnia, hogy a bekerülési értéken történő nyilvántartás mellett, a mérlegtelek értékelésekor többször használják a valós piaci értékviszonyokat tükröző adatokat. A tanulmány célja a készletértékelés szabályozásának bemutatása az IFRS-ek, illetve a magyar törvényi előírások szerint, a szabályozások között fellelhető főbb különbségek azonosítása elméleti és gyakorlati szinten, vállalati példán keresztül. A kutatás első lépéseként a kapcsolódó szakirodalom feldolgozása során az IFRS-ek általános ismertetése, a készletértékelésre vonatkozó standardok előírásai, a magyar 2000. évi C. törvény a számvitelről rendelkezései, és a két szabályozás közötti főbb eltérések azonosítására kerül sor. A dolgozat második felében pedig két hazánkban működő vállalat példáján keresztül a magyar előírások és a nemzetközi szabályozás szerinti értékelést mutatjuk be. A tanulmány arra keresi a választ, hogy milyen különbségek és hasonlóságok vannak a magyar és a nemzetközi készletértékelés szabályozásában és mennyire befolyásolja az eltérő értékelés a beszámolóban, pénzügyi kimutatásban szereplő vagyoni értéket.

2 Anyag és módszer

A 2000. évi C. törvény a számvitelről (Sztv.) előírásai alapján a készletek között megkülönböztetünk vásárolt és saját termelésű készleteket, valamint ide soroljuk a készletekre adott előlegeket is. Ezzel szemben az IAS 2 nemzetközi számviteli standardok értelmében a készletek között olyan eszközök mutathatók ki, amelyeket a vállalkozás a szokásos üzletmenetben történő értékesítési céllal tart, amelyek ezen értékesítés érdekében történő termelés folyamatában vannak, illetve ide tartoznak az anyagok és anyagi eszközök, amelyeket a gazdasági tevékenység

során felhasználnak. Az IAS 41 standard hatálya alá tartozó eszközöket külön mérlegsoron kell kimutatni, ezek lehetnek a mezőgazdasági tevékenységhez kapcsolódó biológiai eszközök, a termő növények kivételével, valamint a mezőgazdasági termékek a betakarítás időpontjában, amelyek a gazdálkodó egység biológiai eszközeinek betakarított termékei.



1. ábra: A készletek besorolása a két számviteli szabályrendszer szerint

Forrás: saját szerkesztés a standardok és a jogszabály alapján

Amint az 1. ábrán is látható, a Sztv. értelmében a készletek olyan forgóeszközök, amelyek a vállalászási tevékenységet közvetlenül vagy közvetetten, általában egy évnél rövidebb ideig szolgálják, rendszerint egyetlen tevékenységi folyamatban vesznek részt, eredeti megjelenési formájukat elveszítik, vagy változatlan állapotban maradnak, bár értékük változhat, valamint ide tartoznak az állatok is a tenyészállatokat kivéve. Nem sorolhatók a készletek közé a tenyészállatok, amelyek a tenyésztés, a tartás során leválasztható terméket termelnek, és a tartási költségek ezen termékek értékesítése során megtérülnek, vagy az egyéb hasznosítás biztosítja a tartási költségek megtérülését, függetlenül attól, hogy azok meddig szolgálják a vállalászási tevékenységet. Az IAS 2 azokat az eszközöket foglalja magában, amelyek értékesítési, felhasználási céllal kerültek beszerzésre, várhatóan a vállalkozás egy működési periódusa alatt vagy a fordulónapot követő 12 hónapon belül realizálódnak. Az IAS 41 standard alapján a gazdálkodó egységnek egy biológiai eszközt vagy mezőgazdasági terméket akkor, és csak akkor kell megjelenítenie, ha a gazdálkodó egység múltbeli események következtében ellenőrzi az eszközt, valószínű, hogy az eszközzel összefüggésben

jövőbeni gazdasági hasznok fognak befolyjni a gazdálkodó egységhez; és az eszköz valós értéke vagy bekerülési értéke megbízhatóan mérhető. A nemzeti és a nemzetközi szabályok szerint az előírások hatókörei eltérnek, a továbbiakban az értékelési eljárások alkalmazását hasonlítjuk össze.

2.1 A készletek értékelése a számviteli törvény előírása alapján

A készlet bekerülési értéke a készlet megszerzése érdekében, a raktárba történő beszállításig felmerült és a készlethez egyedileg – közvetlenül vagy mutatók, jellemzők segítségével – hozzárendelhető tételek. Nem lehet része a bekerülési értéknek az előzetesen felszámított általános forgalmi adó levonható része, illetve nem csökkenthetik az eszközhöz kapcsolódó állami támogatások (2. ábra).

Beszerezés esetén a vételár összetevői:	Saját előállítás esetén az előállítás közvetlen önköltsége:
<ul style="list-style-type: none">•vételár, felár, engedmény (-)•szállítás, rakodás, közvetítői díj, bizományi díj,•beszerzéshez kapcsolódó adók, vámterhek, le nem vonható áfa•jogszabályon alapuló és egyéb hatósági igazgatási, szolgáltatási díjak•beszerzéshez kapcsolódóan felvett hitellel, kölcsönrel összefüggő kamat, bankgarancia díja, kezelési díj, folyósítási jutalék,	<ul style="list-style-type: none">•az eszköz (termék) előállítása, üzembe helyezése, bővítése, rendeltetésének megváltoztatása, átalakítása, eredeti állagának helyreállítása során közvetlenül felmerültek,•az előállítással bizonyíthatóan szoros kapcsolatban voltak, továbbá•az eszközre (termékre) megfelelő mutatók, jellemzők segítségével elszámolhatók

2. ábra: A készletek bekerülési értéke a számviteli törvény szerint
Forrás: saját szerkesztés a standardok és a jogszabály alapján

A Sztv. előírásai alapján a saját termelésű készleteknél az előállítási érték a közvetlen önköltség, vagy az átlagos, súlyozott közvetlen önköltség, vagy a FIFO módszer szerint meghatározott közvetlen önköltség. A közvetlen önköltség utókalkulációval meghatározott vagy norma szerinti közvetlen önköltség lehet.

A készletek év végi értékelésekor a beszerzési árból vagy az előállítási költségből indulunk ki, a mérlegben szereplő érték az értékvesztéssel csökkentett, a visszaírt értékvesztéssel növelt bekerülési érték. A Sztv. értelmében, ha a vásárolt készlet könyv szerinti értéke jelentősen és tartósan magasabb, mint a mérlegkészítéskori piaci ár, akkor értékvesztést kell elszámolni az egyéb ráfordításokkal szemben és a készlet a tényleges piaci értéken szerepel a beszámolóban. Ha a saját termelésű készlet könyv szerinti értéke jelentősen és tartósan magasabb, mint a

mérlegkészítéskor ismert eladási ár, akkor a különbözetet értékvesztésként kell elszámolni. Előfordulhat olyan eset is, hogy a készletek könyv szerinti értékét azért kell csökkenteni, mert az nem felel meg a vonatkozó előírásoknak, szabványoknak, vagy megrongálódott és ezért felhasználása vagy értékesítése már kétséges, vagy feleslegessé vált. Ilyen esetekben az értékvesztés nagysága a nyilvántartási érték és a mérlegkészítéskor ismert értékesítési ár, hulladékérték közötti különbözet.

Ha a gazdálkodó korábban értékvesztést számolt el és annak okai már nem állnak fent, akkor azt az egyéb bevételekkel szemben vissza kell írni, de ezt követően a készlet könyv szerinti értéke nem haladhatja meg az eredeti bekerülési értéket.

2.2 A készletek értékelése az IFRS-ek rendszerében

Az IAS 2 standard előírásai alapján a készletek bekerülési értékének tartalmaznia kell minden olyan beszerzési költséget, átalakítási (konverziós) költséget és egyéb költséget, mely azért merült fel, hogy a készlet a jelenlegi helyére és állapotába kerüljön (3. ábra).

Beszerzési költség	Átalakítási, konverziós költség	Nem aktiválható tételek
<ul style="list-style-type: none"> • Közvetlenül kapcsolódik termékek, anyagok, szolgáltatások beszerzéséhez: beszerzési ár, vám, le nem vonható adók, szállítási, rakodási költség, kezelési költség, egyéb közvetlen költségek. • A beszerzéshez kapcsolódó árengedmények, rabattok csökkentik a beszerzési költséget. • A raktározási költség abban az esetben, ha elengedhetetlenül szükséges a termelési folyamathoz, vagy része a normál üzletmenetnek. 	<ul style="list-style-type: none"> • Minden olyan költség, amely közvetlenül kapcsolódik a termékegységhez: pl. közvetlen munkabér. • A gyártáshoz kapcsolódó fix költségek felosztása a szokásos kapacitáskihasználtság függvénye. • A gyártás során felmerülő változó költségek felosztása a termelő létesítmények tényleges használata alapján. A felosztható költségtörmege nincsen korlát. 	<ul style="list-style-type: none"> • A késztermék raktárak közötti átszállítás, vagy üzletbe történő kiszállítás költsége nem része a bekerülési értéknek. • Az anyagvesztés, a munkaerő vagy egyéb üzemi költség szokásos mértéket meghaladó érték. • Az igazgatási általános költségek, melyek nem a készlet jelenlegi állapotának és helyének elérését szolgálják. • Az értékesítési költségek. • A vételárban szereplő finanszírozási elem halasztott fizetés esetén.

3. ábra: A készletek bekerülési értéke az IAS 2 standard szerint

Forrás: saját szerkesztés a standardok és a jogszabály alapján

A készletek év végi értékelésekor a bekerülési értékből kell kiindulni és azt kell vizsgálni, hogy a fordulónapi nettó realizálható érték és a könyv szerinti érték között milyen irányú eltérés van. A pénzügyi kimutatásban szereplő érték a bekerülési érték és a nettó realizálható érték közül az alacsonyabb. A készlet

bekerülési értéke akkor nem térül meg, ha a nyilvántartási érték magasabb, mint a becsült eladási ár csökkentve az értékesítési és a várható befejezési költségekkel. Ebben az esetben a nemzetközi számviteli standardok szerint az értékvesztést az ELÁBÉ, az értékesítés közvetlen ráfordításai, vagy az adminisztratív ráfordítások között kell kimutatni, így a készletek értékét le kell írni a fordulónapi nettó realizálható értékre. Ezt követően minden időszakban új becslést kell készíteni a nettó realizálható értékre, mert ha azok a körülmények, amelyek miatt a készleteket korábban leírták, már nem állnak fenn, akkor a korábban elszámolt leírást vissza kell írni, a közvetlen ráfordítás csökkenéseként, de a visszairás maximum az eredeti leírás összege lehet.

A biológiai eszközt, valamint ezen eszközökből begyűjtött mezőgazdasági termékeket a kezdeti megjelenítéskor, és minden beszámolási időszak végén annak az értékesítési költségekkel csökkentett valós értékén kell értékelni, kivéve amikor a valós érték nem mérhető megbízhatóan. Ez az összeg jelenti a bekerülési értéket az IAS 2 Készletek standard alkalmazásában. Feltételezések szerint a biológiai eszköz valós értéke megbízhatóan mérhető és ez a feltételezés azonban csak a kezdeti megjelenítéskor cáfolható meg, ha olyan biológiai eszközzel van dolgunk, amelyre vonatkozóan nem állnak rendelkezésre jegyzett piaci árak, és amely esetében az alternatív valós értéken történő értékelésekről megállapítható, hogy azok egyértelműen megbízhatatlanok. Ilyen esetben ezt a biológiai eszközt annak halmozott értékcsökkenéssel és a halmozott értékvesztés miatti veszteségekkel csökkentett bekerülési értékén kell értékelni.

A kutatás során egy szolgáltató, egy termelő társaság nyilvánosan elérhető pénzügyi kimutatásainak adatai alapján elemeztük a nemzeti és a nemzetközi szabályrendszer szerinti elszámolás közötti különbségeket. A részletes összehasonlításhoz a társaságok kiegészítő mellékletében fellelhető információk biztosították az adatokat.

3 Eredmények

Tanulmányunk célja, hogy eltérő iparágakban működő gazdasági egységek készlet értékelésének vagyona és eredményre gyakorolt hatását vizsgáljuk a nyilvánosan elérhető adatok összehasonlításával. A két területről kiválasztott társaság, a Magyar Telekom Távközlési Nyrt, mint a szolgáltató, és a Richter Gedeon Vegyészeti Gyár Nyrt., mint a termelő szektort képviselő vállalatot vizsgáljuk. Az elemzés első lépéseként a nemzeti és nemzetközi beszámolóiban szereplő adatokat vetettük össze, majd az IFRS szerinti vagyoneérték alakulását elemeztük.

3.1 A Magyar Telekom Távközlési Nyrt. készletértékelése

A társaság 2016.12.31-i fordulónappal készített utoljára a Sztv. szerinti éves beszámolót, ezt követően átállát az IFRS szerinti pénzügyi kimutatásokra. Az áttérésre vonatkozó előírások következtében két olyan üzleti évet is vizsgálhatunk, ahol mind a nemzeti, mind a nemzetközi előírások szerint meghatározásra került a készletérték az egyedi mérlegben (1. táblázat).

Számviteli törvény	2015.12.31.	2016.12.31.	IFRS	2015.12.31.	2016.12.31.
	Mf-t-ban	Mf-t-ban		Mf-t-ban	Mf-t-ban
Áruk	10 071	11 872	Áruk	8 529	10 342
Befejezetlen termelés és félkész termék	7	64	Egyéb készletek	170	351
Anyagok	171	288	Értékvesztés	-10	-10
ÖSSZESEN	10 249	12 224	ÖSSZESEN	8 689	10 683

1. táblázat: A Telekom Nyrt. készleteinek számviteli törvény és IFRS szerinti mérleg adatai (2015-2016)

Forrás: saját szerkesztés a társaság nyilvános adatai alapján

A két számviteli szabályrendszerben a készleteket vizsgálva 2015-ben 1.560 MFt-tal, 2016-ban 1.541 MFt-tal magasabb a számviteli törvény szerinti egyedi mérlegben kimutatott eszközérték, mint az IFRS rendszer szerinti, amely az eltérő értékelésre vezethető vissza.

A kiegészítő melléklet alapján a nemzeti szabályrendszer szerint elkészített beszámolóban a készleteket a társaság beszerzési áron mutatja ki. A készletek között legjelentősebb arányt a távközlési áruk képviselnek, amelyeket elszámoló ár +/- árkülönbözet alapján tartják nyilván. Az árukészlet között szereplő telefonkészülékek a különféle akciók keretében gyakran a beszerzési érték alatt kerülnek értékesítésre, ez azonban a társaság becslései szerint önmagában nem ad okot értékvesztés elszámolására. A gazdálkodó a vásárolt készletekre értékvesztést akkor számol el, ha a vásárolt készletek csökkent értékűek vagy a vásárolt készletek mérlegkészítéskor, ismert, megbízható aktuális piaci beszerzési ára alacsonyabb, mint a könyv szerinti beszerzési értéke, illetve lassan, vagy egyáltalán nem forognak. Amennyiben a korábban értékvesztett készlet piaci értéke jelentősen és tartósan meghaladja a könyv szerinti értékét, a különbséget a társaság a korábban elszámolt értékvesztés visszairásával csökkenti.

Vállalkozásfejlesztés a XXI. században 2024/1. kötet
Újszerű meglátások és hagyományos megoldások napjaink gazdasági és
társadalmi problémáinak kezelésében

Az IFRS szabályrendszer szerint a készletek a bekerülési érték és a nettó realizálható érték közül az alacsonyabb összegben szerepelnek a pénzügyi kimutatásokban. A bekerülési érték súlyozott átlagár alapján kerül kiszámításra. A készletek bekerülési értéke tartalmaz minden, a készletek beszerzéséhez, előállításához, illetve a jelenlegi helyére és állapotába kerüléséhez kapcsolódóan felmerült költséget. A nettó realizálható érték a még hátralévő előállítási költséggel, illetve az értékesítés költségével csökkentett, normál üzletmenetben alkalmazott, becsült eladási ár. Itt is megjelenik az az információ, hogy a telefonkészülékeket gyakran a beszerzési ár alatt értékesítik új előfizetők megszerzését célzó akciók keretében, amelyek egy minimális időszakra elkötelezettséget igényelnek. Az ilyen készülékértékesítésből eredő veszteségeket csak az eladáskor könyvelik, amennyiben a telefonkészülékek szokásos piaci ára meghaladja azok bekerülési értékét. Ha a szokásos piaci ár alacsonyabb a bekerülési értéknél, a különbség értékvesztésként kerül elszámolása, az egyéb működési ráfordítások között. A termékértékesítésből származó árbevétel akkor kerül megjelenítésre, amikor a társaság átadja a vevőnek az áruk tulajdonlásával járó kockázatokat és hasznokat, az ellenérték megtérülése valószínű, a kapcsolódó költségek és lehetséges visszáruk mértéke megbízhatóan megbecsülhető. A termékértékesítés árbevétele a visszárukkal, a kereskedelmi és mennyiségi kedvezményekkel csökkentett értéken kerül értékelésre. A szolgáltatásnyújtásból származó árbevételt a szolgáltatás mérlegfordulónapi teljesítési foka arányában jelenítik meg.

A 2017. december 31-én végződő évre vonatkozóan a társaság először alkalmazta az EU által befogadott IFRS-eket, a törvényi kötelezettsége alapján közzeendő egyedi pénzügyi kimutatásai elkészítése során. A vizsgált időszakokra vonatkozó készletértékeket a 2. táblázat szemlélteti.

KÉSZLETEK	2022.12.31	2021.12.31	2020.12.31	2019.12.31	2018.12.31	2017.12.31
	MFt-ban	MFt-ban	MFt-ban	MFt-ban	MFt-ban	MFt-ban
Áruk	18 904	12 620	12 109	13 815	14 702	13 328
Egyéb készletek	511	596	537	641	493	418
Értékvesztés	0	-2	-3	-3	-3	-3
ÖSSZESEN	19 415	13 214	12 643	14 453	15 192	13 743

2. táblázat: A Telekom Nyrt. IFRS szerinti készleteinek mérleg adatai (2017-2022)

Forrás: saját szerkesztés a társaság nyilvános adatai alapján

A számviteli politikában az elmúlt években a készletek értékelésével kapcsolatosan változások nem történtek. A társaság jellemzően távközlési

árúkeszletekkel rendelkezik, amelyek nincsenek biztosítékkal terhelve, az elszámolt értékvesztés, sem annak visszairása nem jelentős, így erről nem mutatnak be külön mozgástáblát. Az IFRS 15 Ügyfélszerződésekből származó bevételek standard, amely 2018. január 1-jétől hatályos, előírásainak megfelelően a társaság akkor számol el bevételt, amikor valószínű, hogy be fogja szedni azt az ellenértéket, amelyre az áruk vagy szolgáltatások vevőnek való átadásáért jogosultságot fog szerezni. A vevői szerződések megkötésének költségei jellemzően a vezetékes és mobil szolgáltatásokkal kapcsolatosan merülnek fel. A társaság az áruk és szolgáltatások feletti ellenőrzést folyamatosan adja át, tehát a teljesítési kötelek kielégítése és a bevételek elismerése folyamatosan történik.

3.2 A Richter Gedeon Vegyészeti Gyár Nyrt. készletértékelése

A Richter Gedeon Nyrt. hazánkban bejegyzett, gyógyszeripari termékeket gyártó vállalkozás. A társaság 2017.01.01-től az IFRS 1 alapján első alkalmazónak minősül, ezért a nemzetközi számviteli szabályrendszerre történő áttérés napja 2016.01.01. Mivel a 2016. üzleti évről a Sztv. szerint éves beszámoló került összeállításra, valamint a 2015. és 2016. üzleti évre az IFRS szerinti vagyonkimutatás is rendelkezésre áll, erre a két évre végeztük el a készletek értékének összehasonlítását (3. táblázat).

Számviteli törvény	2015.12.31. Mft-ban	2016.12.31. Mft-ban	IFRS	2015.12.31. Mft-ban	2016.12.31. Mft-ban
Anyagok	9 153	10 052	Alapanyagok, áruk	13 206	14 658
Befejezetlen termelés és félkész termék	23 327	23 945	Befejezetlen termelés	368	451
Késztermékek	10 536	9 707	Félkész- és késztermékek	33 464	33 201
Áruk	4 022	4 606			
Készletre adott előlegek	4	204			
ÖSSZESEN	47 042	48 514	ÖSSZESEN	47 038	48 310

3. táblázat: A Richter Nyrt. készleteinek számviteli törvény és IFRS szerinti mérleg adatai (2015-2016)
Forrás: saját szerkesztés a társaság nyilvános adatai alapján

A két számviteli szabályrendszer szerinti a készlet mérlegértékre vonatkozóan értékelésből származó eltérést nem számszerűsítettünk, mert 2015-ben 4 MFt-tal, míg 2016-ban 204 MFt-tal magasabb a Sztv. szerinti vagyoneérték, amely pontosan a készletekre adott előleg összege, mivel az IFRS előírásai alapján ezt a tételt nem a készletek, hanem a követelések között kell kimutatni.

A nemzeti szabályrendszer szerinti számviteli politika alapján a vásárolt készletek értékelése súlyozott beszerzési áron történik, kivezetését FIFO módszerrel számolják el. A társaság a saját termelésű készleteit előállítási költségen, azaz közvetlen önköltségen értékeli, csökkentve a számviteli törvény szerint megállapított értékvesztés összegével. A közvetlen előállítási költség a közvetlen anyagköltséget, a közvetlen bérköltséget és annak járulékait, az egyéb közvetlen költségeket, a bér munka díjakat, a termelő berendezések értékcsökkenését és az üzemeltetési költséget foglalja magában. Ha a vásárolt készlet beszerzési ára magasabb, mint a mérlegkészítéskor ismert tényleges piaci értéke, akkor azt a tényleges piaci értéken, ha pedig a saját termelésű készlet előállítási költsége magasabb, mint a mérlegkészítéskor ismert és várható eladási ár, akkor azt a még várhatóan felmerülő költségekkel csökkentett eladási áron mutatják ki a mérlegben. A vásárolt készlet beszerzési ára, illetve a saját termelésű készlet előállítási költsége csökkentetten szerepel a mérlegben, ha a készlet a vonatkozó előírásoknak, illetve eredeti rendeltetésének nem felel meg, ha megrongálódott, ha felhasználása, értékesítése kétségesse vált, ha felesleges. A készletek értékének csökkentése ez esetben addig a mértékig végezhető el, hogy a készlet a használhatóságnak megfelelő, a mérlegkészítéskor érvényes piaci értéken szerepeljen a mérlegben.

Az IFRS szerinti kimutatásokban a vásárolt készletek bekerülési értéke tartalmazza mindazon költségeket, amelyek a készlet beszerzése érdekében a raktárra vételig felmerültek és ahhoz egyedileg hozzákapcsolhatók, értékelésük év végén a záró készlet mennyiségének figyelembevételével súlyozott beszerzési áron történik. A saját termelésű készletek bekerülési értéke az utókalkulált előállítási költség. A saját termelésű készletek önköltsége tartalmazza a közvetlen anyagköltséget, bérköltséget és járulékait, egyéb közvetlen költségeket, a termelő gépek értékcsökkenését, karbantartását, valamint a közvetlen üzemeltetési költséget. A társaság a készleteket a bekerülési érték és a nettó realizálható érték közül az alacsonyabb összegben prezentálja, ahol a nettó realizálható érték a szokásos üzletmenet során a becsült értékesítési ár, csökkentve a befejezés becsült költségeivel és az értékesítéshez szükséges becsült költségekkel. A készletek mérlegértéke a bekerülési érték csökkentve az elszámolt értékvesztéssel és kapott, illetve becsült engedményekkel, növelve a visszaírt értékvesztés értékével. Az elmúlt hat év készletértékének alakulását a 4. táblázat foglalja össze.

KÉSZLETEK	2022.12.31	2021.12.31	2020.12.31	2019.12.31	2018.12.31	2017.12.31
	M Ft-ban	M Ft-ban	M Ft-ban	M Ft-ban	M Ft-ban	M Ft-ban
Alapanyagok, áruk	45 848	37 899	31 176	24 437	20 390	25 432
Befejezetlen termelés	411	1 233	664	1 117	122	597
Félkész- és késztermékek	67 956	53 203	45 416	39 644	43 620	39 283
ÖSSZESEN	114 215	92 335	77 256	65 198	64 132	65 312

4. táblázat: A Richter Nyrt. IFRS szerinti készleteinek mérleg adatai (2017-2022)

Forrás: saját szerkesztés a társaság nyilvános adatai alapján

A társaság készletein belül a termelő tevékenységnek megfelelően az alapanyagok, a félkész, valamint késztermékek értéke a legjelentősebb. Az alapanyagok között a vegyi anyagok, finomvegyeszek, gyógynövények, segédanyagok és egyéb hatóanyagok találhatók. 2020-ban a COVID járvány miatt a vállalkozás kockázatsökkentési stratégiája miatt az import hatóanyag, segédanyag, valamint vásárolt készgyógyszer készletek nagyságát jelentősen megnövelte a társaság. A 2021. és 2022. üzleti években mind a saját gyártású, mind a vásárolt készletek körében további készletérték emelkedést tapasztalhatunk, amely egyrészt tovább folytatódott a magas hozzáadott érték termékek térnyerése, másrészt az alapanyagok, saját gyártású hatóanyagok tekintetében a biztonsági készlet szintek alakították a magasabb készlet értéket. Az elszámolt értékvesztés, valamint selejtezés leggyakoribb okai a termék lejárat, illetve az értékvesztéssel érintett termék piaci körülményeiben bekövetkező kedvezőtlen változások.

Az IFRS 15 standard bevezetését követően a társaság bevételként azt az ellenértéket számolja el, amelyre a gazdálkodó egység az ígért áruk vagy szolgáltatások vevőnek való átadásáért várakozása szerint jogosultságot szerez. Az árbevétel akkor kerül elszámolásra, amikor a termékek ellenőrzési joga átadásra kerül. Ez általában a nagykereskedőnek vagy más harmadik félnek történő leszállítást jelenti. A gyógyszeripari termékek értékesítése egy konkrét időpontban kerül kielégítésre.

Következtetések

Tanulmányunkban a készletek elszámolását vizsgáltuk, mivel kiemelkedő fontosságú, hogy a vállalati érdekeltek pontos és hasznos információhoz jussanak

Vállalkozásfejlesztés a XXI. században 2024/1. kötet
Újszerű meglátások és hagyományos megoldások napjaink gazdasági és
társadalmi problémáinak kezelésében

a pénzügyi kimutatásokon keresztül. A készletek bekerülési értékére vonatkozó a nemzeti és a nemzetközi elszámolás szabályai között fennálló legfontosabb eltéréseket az 5. táblázat foglalja össze.

Bekerülési érték tételek	HAS: Vásárolt készletek	HAS: Saját előállítású készletek	IAS 2 - Készletek
Vételár	vételár – engedmények + felár	a termék előállítása során közvetlenül felmerülő költségek	vételár csökkentve kapott engedményekkel (beleértve a számlázott engedményeket és a rabattot is)
	raktárba szállításig felmerülő költségek: szállítási-, rakodási-, szerelési költségek		import vámok
	beszerzéshez kapcsolódó fizetendő adók		Egyéb adók, amelyeket a gazdálkodó nem igényelhet később vissza (pl. le nem vonható áfa)
	vámterhek	a termék előállításával szoros kapcsolatban lévő költségek	szállítási, rakodási, kezelési költségek
	illetékek		minden egyéb, beszerzéshez közvetlenül köthető költség
Átalakítási költségek	előzetesen felszámított, de le nem vonható ÁFA		az átalakítás közvetlen költségei: anyagköltség, bérköltség stb.
	hatósági, igazgatási, szolgáltatási díjak		felosztott fíx és változó gyártási általános költségek
Egyéb költségek	vásárolt vételi opció díja	a termékre megfelelő mutatók, jellemzők segítségével elszámolható költségek	minden olyan egyéb költség, amely a készletek jelenlegi helyére és állapotba kerülése kapcsán merül fel
	készlet használati értékét növelő folyamatok, bér munkadíjak		hitelfelvételi költségek (IAS23)

5. táblázat: A bekerülési érték elemei a két szabályrendszer alapján

Forrás: saját szerkesztés a standardok és a Sztv. alapján

Mint láthatjuk a bekerülési érték tartalmának meghatározásában kisebb eltérések fellelhetők a két szabályrendszer között, hiszen az IAS 2 standard több témakörben is részletesebb szabályozással él.

Az évközi csökkenések során alkalmazható értékelési módok körében jelentős eltérést nem tapasztalhatunk, mert az IAS 2 és a Sztv. is lehetővé teszi a tételes kigyűjtés, a FIFO, az átlagáras értékelési módszerek használatát. Az értékelési módszerek közötti választás azonban a pénzügyi beszámoló minden elemére hatással van. Egyrészt meghatározza a mérlegben a készletek záró állományának értékét, másrészt az évközi felhasználásokon és értékesítéseken keresztül az eredménykimutatásra, a jövedelemre is hatással van. Összességében befolyásolja a működés során elért eredmény nagyságát, amelyen keresztül a gazdálkodó egység által az elért nyereség után fizetendő adókat is. Mivel a fizetendő adó mértéke az eredménykimutatáson túl a társaság mérlegében is megjelenik kötelezettségként, ezért hatással van a vagyon nagyságára is. Összefüggéseiben az adózás előtti eredményen és a nyereségadón keresztül az értékelési módszer megválasztása hatással van a saját tőke változás kimutatására és a cash-flow kimutatásra is. A pénzügyi kimutatások sorain túl a készletértékelési módszer a kiegészítő melléklet számszaki adatokat tartalmazó táblázatait, azok elemzését is befolyásolja.

Az év végi értékelés keretén belül mind az IAS 2 mind a Sztv. szerint el kell végezni a készletek értékvesztésének vizsgálatát. Az eltérés a két szabályozás között, hogy a Sztv. szerint a piaci értékkel, az IAS 2 szerint viszont a nettó realizálható értékkel kell összehasonítani a könyv szerinti értéket. Eltérést jelent az is, hogy a készletekre elszámolt leírás a Sztv. szerint az egyéb ráfordítások, a visszairás pedig az egyéb bevételek soron jelenik meg, míg az IAS 2 szerint ezek elszámolhatóak a közvetlen, az értékesítés vagy az adminisztrációs ráfordításként, illetve a visszairás annak csökkentéseként.

A kiválasztott társaságok vizsgálata során a készletek értéke a két számviteli szabályrendszerben eltér, a különbségeket és az adott üzleti évek vagyonában bekövetkező változásokat, amelyeket a Sztv. szerinti éves beszámoló (HAS) és az IFRS beszámoló adatainak kivonásával állítottunk elő a 6. táblázat szemlélteti.

Társaságok	HAS-IFRS ELTÉRÉS	2016.	2015.
		MFt-ban	MFt-ban
Magyar Telekom Távközlési Nyrt.	Készletek értékének eltérése (HAS-IFRS)	1 541	1 560
	Mérlegfőösszeg eltérése (HAS-IFRS)	-99 649	-87 729
Richter Gedeon Vegyészeti Gyár Nyrt.	Készletek értékének eltérése (HAS-IFRS)	204	4
	Mérlegfőösszeg eltérése (HAS-IFRS)	1 443	1 354

6. táblázat: A nemzeti és nemzetközi kimutatások közötti eltérés
 Forrás: saját szerkesztés a társaságok nyilvános adatai alapján

A szolgáltató vállalatokat szemléltető Magyar Telekom Távközlési Nyrt. főtevékenysége a vezetékes és mobil távközlési szolgáltatások nyújtása lakossági és üzleti ügyfeleknek egyaránt, továbbá 2010-től elkezdte működtetni a villamos energia és földgáz kiskereskedelmi tevékenységét is. A társaság számára nincsenek magas kockázatot jelentő tényezők. A szolgáltató társaság esetében a készletérték közötti lényeges eltérés háttérében jóval inkább a vállalatra jellemző egyedi eltérések azonosíthatók. A vevőkövetelésekkel kapcsolatban megállapíthatjuk, hogy alacsony kockázatot foglalnak magukban, elsősorban a nagy ügyfélszám miatt. A társaság likviditási helyzete ugyancsak kedvező, a vállalat igen magas fel nem használt hitelkerettel rendelkezett az elmúlt évek alatt, valamint a Deutsche Telekom is megerősítette a társaságot a finanszírozási igényeik támogatásában.

A termelő szektort képviselő kutatásba bevont Richter Gedeon Nyrt. napjainkban hazánk legnagyobb gyógyszergyártó vállalata, főtevékenysége a gyógyszerkészítmények gyártása, amelynek keretében folyamatosan törekszik új készítmények kifejlesztésére, amellyel növelni tudja piaci részesedését, egyrészt a termékek megbízható, és kiemelkedő minősége, valamint megfizethetőségük által. A társaság kiemelt figyelmet fordít a működésére nézve kockázatos területek feltérképezésére, és az azonosított kockázati tényezők kiküszöbölésére vagy csökkentésére, ezért működésének nincs olyan szegmense, amely a társaságra nézve jelentős kockázatot foglalna magában. A társaság termékértékesítésből származó árbevételének legnagyobb részét a kiszertelt gyógyszerek, valamint a hatóanyagok értékesítésén realizálja. A készletérték eltérés kizárólag a készletekre adott előlegekre vezethető vissza, ugyanis ezek a tételek az IFRS szerinti beszámolóban az egyéb követelések mérlegsonon szerepelnek, és nem a készletek mérlegcsoport értékét növelik.

A jövőben érdemesnek tartanánk olyan vállalatok vizsgálatát, akik több éve az IFRS-ek szerint készítik beszámolójukat, így az eltéréseken túl, a tendenciák is megfigyelhetők lennének, amelyből már megbízhatóbb biztosabb következtetéseket tudnánk levonni. Mindezek tükrében a kutatást bővíteni fogjuk, egyrészt koncentráltan a standardmódosítások hatásának kiszűrésére, másrészt bővített vizsgálati állománnyal teljeskörű vizsgálat elvégzésére a nemzeti és a nemzetközi elszámolások között jelentkező különbségek kiszűrésére, valamint a kedvezőbb elszámolásból származó differenciák kiemelésére.

Hivatkozások

- [1] 2000. évi C. törvény a számvitelről <https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=A0000100.TV> (Letöltve: 2024. április 15.)
- [2] Csiszárík-Kocsir, Á., Dobos, O. (2022). Hungarian SMEs' role and opinion about research, development and innovation projects. In: Szakál, Anikó

- (szerk.) IEEE 20th Jubilee International Symposium on Intelligent Systems and Informatics (SISY 2022) Szabadka, Szerbia. pp. 199-203.
- [3] Csiszárík-Kocsir, Á., Dobos, O. (2023). The place and role of research, development and innovation activities in the life of domestic enterprises along business characteristics. In: Szakál, Anikó (szerk.) IEEE 17th International Symposium on Applied Computational Intelligence and Informatics SACI 2023 : Proceedings Budapest, Magyarország : Óbudai Egyetem, IEEE Hungary Section pp. 279-286.
- [4] Csiszárík-Kocsir, Á., Varga, J 2023. Innovation and factors leading to innovative behaviour according to Hungarian businesses. In: Szakál, Anikó (szerk.) IEEE 17th International Symposium on Applied Computational Intelligence and Informatics SACI 2023 : Proceedings Budapest, Magyarország : Óbudai Egyetem, IEEE Hungary Section. pp. 291-297. ,
- [5] Csiszárík-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, A. (szerk.) IEEE 20th Jubilee International Symposium on Intelligent Systems and Informatics (SISY 2022) IEEE, pp. 189-193.
- [6] Garai-Fodor, M. (2021): Food Consumption Patterns, in a Values-based Approach, for Generation Z. Acta Polytechnica Hungarica 18 : 11 pp. 117-134. , 18 p. (2021)
- [7] Garai-Fodor, M., Popovics, A. (2023): Analysing the Role of Responsible Consumer Behaviour and Social Responsibility from a Generation Specific Perspective in the Light of Primary Findings. Acta Polytechnica Hungarica 20 : 3 pp. 121-134. , 14 p. (2023)
- [8] Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok <https://ngmszakmaiteruletek.kormany.hu/a-nemzetkozi-penzugyi-beszamolasi-standardok-international-financial-reporting-standards-ifrs-ek-alkalmazasa-egyedi-beszamolasi-celokra> (Letöltve: 2024. április 15.)
- [9] Magyar Telekom Távközlési Nyrt. (2015-2016). Magyar számviteli törvény szerinti éves egyedi beszámoló. https://e-beszamolo.im.gov.hu/oldal/beszamolo_megjelenites (Letöltve: 2024. április 15.)
- [10] Magyar Telekom Távközlési Nyrt. (2017-2022). IFRS szerinti éves egyedi beszámoló. https://e-beszamolo.im.gov.hu/oldal/beszamolo_megjelenites (Letöltve: 2024. április 15.)
- [11] Richter Gedeon Vegyészeti Gyár Nyrt. (2017-2022). IFRS szerinti éves egyedi beszámoló. https://e-beszamolo.im.gov.hu/oldal/beszamolo_megjelenites (Letöltve: 2024. április 15.)

- [12] Richter Gedeon Vegyészeti Gyár Nyrt. (2015-2016). Magyar számviteli törvény szerinti éves egyedi beszámoló. https://e-beszamolo.im.gov.hu/oldal/beszamolo_megjelenites (Letöltve: 2024. április 15.)
- [13] Varga, J., Garai-Fodor, M., Csiszárík-Kocsir, Á. 2022. The impact of the pandemic on the crisis management practices of Hungarian SMEs. In: Szakál, A. (szerk.) IEEE 20th Jubilee International Symposium on Intelligent Systems and Informatics (SISY 2022) IEEE, pp. 181-188.
- [14] Varga, J.; Csiszárík-Kocsir, Á. (2023): User Evaluation of Innovative Megaprojects Induced by Environmental Change Using Primary Data. Eurasia Proceedings of Science Technology Engineering and Mathematics 23 pp. 464-470. , 7 p. (2023)