

Az immateriális eszközök fogalma, értékelése a magyar és román nemzeti, valamint a nemzetközi számviteli előírások tükrében

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@gti.elte.hu

Absztrakt: Napjaink információs társadalmában az immateriális eszközök besorolásának és azok mérésének is egyre meghatározóbb a szerepe, ez adja tanulmányunk aktualitását és relevanciáját. A folyamatos technológiai fejlődésnek köszönhetően, a vállalatok számára tartós versenyelőnyt az jelenthet, ha folyamatosan képesek egyedi termékekkel, nem helyettesíthető szolgáltatásokkal megjelenni a piacon, amelyhez komoly kutatás és fejlesztési tevékenység szükséges. A kutatás-fejlesztéssel kapcsolatos tevékenység minden szabályozási rendszert tekintve az immateriális eszközök közé sorolható, így ez a vagyoni elem jelentősen képes befolyásolni a vállalatok piaci értékét. Mivel a számviteli könyv szerinti érték és a tényleges piaci érték között sok esetben jelentős eltérést tapasztalhatunk, ezért is fontos, hogy megvizsgáljuk az egyes számviteli szabályrendszerek közötti értékelési különbségeket. A külső befektetők számára is szükséges, hogy a pénzügyi kimutatások hasznos információkat tartalmazzanak a vállalat értékéről, hiszen az üzleti döntések meghozatalakor erre támaszkodnak. Tanulmányunkban mindezek tükrében az immateriális eszközök értékelését ismertetjük, különös tekintettel a magyar, a román és a nemzetközi számviteli standardok előírásai közötti egyezőségek és eltérések vizsgálatával.

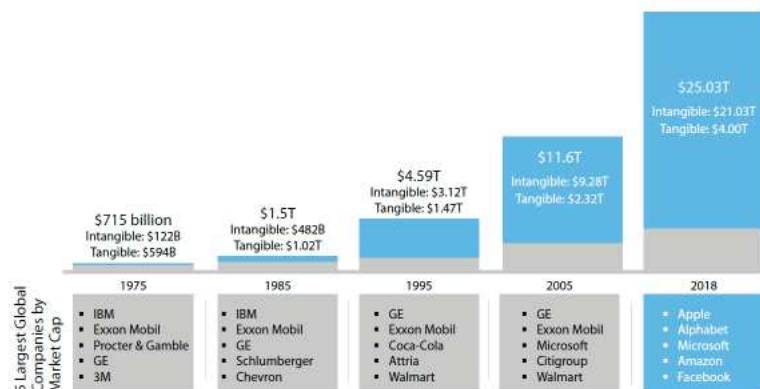
Kulcsszavak: immateriális eszközök, kutatás, fejlesztés, számviteli elszámolás

1 Bevezetés

Tanulmányunkban az immateriális eszközökhöz kapcsolódó vagyoni elemek meghatározásával és értékelési lehetőségeivel foglalkozunk. A definíciónál, valamint a pénzügyi beszámolókból szereplő érték meghatározásánál a hazai számviteli

törvény, a román szabályozás, illetve a nemzetközi számviteli standardok előírásait vesszük figyelembe. Az elmúlt évben egyre nagyobb hangsúly helyeződött a nemzeti számviteli információs rendszerek átalakítására, az IFRS rendszerre történő átállásra. Az IFRS rendszer egyedi beszámolási célokra történő alkalmazását az egyes tagországokban a külföldi tulajdonban lévő vállalkozások és a külföldön tevékenykedő vállalkozások egyaránt szorgalmazták. Érdekes összehasonlítani, hogy a hasonló gazdasági környezetben működő országok – Magyarország, Románia – hogyan alakították ki a vonatkozó szabályozási környezetet.

A téma időszerűségét az immateriális javak nagyarányú növekedése és az értékelésükben rejlő üzleti kockázatok biztosítják. A tudásalapú társadalom szemléletváltása jelentősen átalakította a vállalatok teljesítményértékelését, az információs technológia térnyerése következtében egyre hangsúlyosabbá válik és rohamosan növekszik az immateriális eszközök vagyoni értéke. Az 1. ábra az S&P 500 társaságok esetében mutatja be a tárgyi eszközök és az immateriális eszközök arányát.



1. ábra: Tárgyi eszköz és immateriális javak az S&P 500 társaságok esetében 1975 és 2018 között

Forrás: <https://ipclosup.com/2019/06/04/21-trillion-in-u-s-intangible-asset-value-is-84-of-sp-500-value-ip-rights-and-reputation-included/>

A felmérés adatai alapján 1995-ben az immateriális eszközök kétszer nagyobb értéket képviselnek a vállalati vagyon belül, mint a tárgyi eszközök, majd ezt követően értékük rohamos növekedésnek indult és 2018-ban a tárgyi eszközök a társaságok értékének csak 16%-át teszik ki, míg az immateriális javak, a vagyoni érték 84%-át képviselik.

Magyar és román szinten hasonló felmérés még nem készült, de a két ország gazdasági társaságai – kiemelten a KKV szektort – esetében az immateriális eszközök besorolásánál és értékelésénél szakmai tapasztalataink alapján számos esetben fedezhetünk fel hiányosságokat. Ugyanakkor fontos, hogy felhívjuk a vállalkozások

figyelmét az immateriális eszközök jelentőségére, mert ezek a vagyoni elemek is befolyásolják a vállalat értékét.

Kutatásunk során bemutatjuk, hogy mely immateriális eszközhez kapcsolódó vagyoni elemeket engedi megjeleníteni a mérlegben a magyar, a román, illetve a nemzetközi számviteli szabályozás. Vizsgáljuk továbbá a számviteli rendszerek által előírt értékelések közötti azonosságokat és eltéréseket, összevetjük azok hatását.

2 Anyag és módszer

Magyarországon és Romániában is egyre inkább nyilvánvaló, hogy a számvitel szabályozása az egységesítés, az összehasonlíthatóság irányába halad, melynek eszköze az IFRS rendszer. Az azonos számviteli előírások, elvek alapján elkészített beszámolók könnyebbséget jelentenek a befektetők számára, mert összehasonlíthatók, értelmezhetők a pénzügyi információk. Az IFRS szabályrendszer elsősorban tőzsdén jegyzett társaságok számára készült és előnye, hogy a nemzeti szabályozáshoz képest nem tételes előírás, kötelező sémák használata, hanem a keret jellegű szabályozás jellemzi, tehát az elvi megközelítések rendszere. A standardalkotók célja, hogy egy-egy konkrét témára koncentrálna összegyűjtsék a világon alkalmazott, mind az információgyűjtés, mind az információszolgáltatás szempontjából legjobb megoldásokat és ezeket rendszerbe foglalják.

2.1 A Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok (IFRS-ek) térhódítása Magyarországon és Romániában

A hazai számviteli előírások legjelentősebb változása, hogy 2016. január 1-jétől lehetővé vált, míg egyes vállalkozások számára 2017. január 1-jétől, valamint 2018. január 1-jétől kötelező érvényű, hogy pénzügyi kimutatásaikat a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok (IFRS) szerint állítsák össze. Az áttérés azoknak a gazdálkodó egységeknek előnyös, amelyek a magyar számviteli szabályok mellett eddig is elkészítették a nemzetközi szabályoknak megfelelő kimutatásokat, mert az anyavállalat a konszolidációba való bevonás miatt erre kötelezte őket.

A nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok egyedi beszámolási célokra történő hazai alkalmazását a hazai, 2000. évi C. számviteli törvény 9/A. §-a szabályozza, melyet a 2. ábra foglal össze.

Vállalkozásfejlesztés a XXI. században 2020/1. kötet
A szervezetek reakciója és válasza a jelen kor üzleti kihívásaira

Éves beszámolóját az IFRS-ek szerint állíthatja össze	az a vállalkozó, amelynek anyavállalata a konszolidált éves beszámolóját az IFRS-ek szerint készíti el
	a biztosító
	Magyar Nemzeti Bank feltétele alá tartozó pénzügyi intézmények meghatározott köre
Éves beszámolóját az IFRS-ek szerint állítja össze	a könyvvizsgálatra kötelezett gazdasági társaság
	a külföldi székhelyű vállalkozás magyarországi fióktelepe
	az a vállalkozó, amelynek értékpapirjait az Európai Gazdasági Térség bármely államának szabályozott piacán forgalmazzák
Éves beszámolóját az IFRS-ek szerint nem állíthatja össze	a hitelintézet, továbbá a hitelintézettel egyenértékű prudenciális szabályozásnak megfelelő pénzügyi vállalkozás
	az állami vagy önkormányzati vagyonkezelést végző vállalkozó
	a nonprofit gazdasági társaság
Éves beszámolóját az IFRS-ek szerint nem állíthatja össze	a biztosítási tevékenységről szóló törvény szerinti kölcsönös biztosító egyesület
	a nyugdíjpénztár, az egészségpénztár és az önszegélyező pénztár

2. ábra: Az IFRS-ek szerinti éves beszámolók rendszere a magyar előírások alapján (

Forrás: saját szerkesztés

Romániában 2011. január 1-jétől a pénzügyintézetek kötelesek az IFRS előírásait alkalmazni az egyedi és a konszolidált pénzügyi kimutatások összeállításakor, és ez a kötelezettség 2012. január 1-jétől kiterjed a bukaresti tőzsdén jegyzett valamennyi gazdálkodó egységre is. A 2016-os és a 2017-es pénzügyi évre 17 állami szervezetnek is (Poșta Română, CFR, Complexul Energetic Oltenia, CFR Călători, CFR Marfă, CNADNR, Metrorex, Electrocentrale București, Loteria Română, Tarom, Complexul Energetic Hunedoara, Salrom, ROMATSA, Aeroporturi București, Registrul Auto Român, Societatea Națională de Radiocomunicații) előírták, hogy tájékoztatási céllal az IFRS-eknek megfelelő pénzügyi kimutatást készítsenek. Ezt követően a 2018-as pénzügyi évtől kezdve az előbbi 17 gazdálkodó köteles az IFRS szerint prezentálni számviteli beszámolóját (Standarde internaționale de raportare financiară: IAS/IFRS). A 2019-es, a 2020-as és a 2021-es pénzügyi évekre vonatkozóan a nem banki pénzügyi intézmények első lépésként még csak tájékoztatási célokra készítik el a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardokkal összhangban álló egyedi éves pénzügyi kimutatásaikat. Ezt követően ezek a nem banki pénzügyi intézmények 2022.

január 1-jétől kezdődően már kötelesek az IFRS-ekkel összhangban, nemzeti valutában és román nyelven egyedi éves pénzügyi kimutatásaikat összeállítani. A KKV-k számára megengedett az IFRS-ek önkéntes alkalmazása, de a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok szerinti egyedi és konszolidált pénzügyi kimutatások mellett ezeknek a gazdálkodó egységeknek a nemzeti előírások alapján is el kell készíteniük a pénzügyi kimutatásokat (Ordin nr. 8 din 30 octombrie 2019).

2.2 Immateriális javak a magyar számviteli törvényben

A magyar számviteli törvény 24. §-a értelmében „Befektetett eszközként olyan eszközt szabad kimutatni, amelynek az a rendeltetése, hogy a tevékenységet, a működést tartósan, legalább egy éven túl szolgálja. A befektetett eszközök közé az immateriális javakat, a tárgyi eszközöket, a befektetett pénzügyi eszközöket kell besorolni” (2000. évi C. törvény a számvitelről). Az immateriális eszközök nem anyagi javak, amelyek tartósan szolgálják a vállalkozási tevékenységet, azok megjelenítése egyrészt kötelező, másrészt lehetőség (1. táblázat).

Immateriális javak fajtái	Az immateriális javak definíciója
Alapítás-átszervezés aktivált értéke	A vállalkozási tevékenység indításával, megkezdésével, jelentős bővítésével, átalakításával, átszervezésével kapcsolatban felmerült olyan közvetlen önköltségre tartozó költségeket lehet kimutatni, amelyek az alapítás-átszervezés befejezését követően a tevékenység során a bevételekben várhatóan megtérülnek.
Kísérleti fejlesztés aktivált értéke	A jövőben hasznosítható, a kísérleti fejlesztés eredményének jövőbeni hasznosításakor az árbevételben megtérülő, a kísérleti fejlesztés eredménye érdekében felmerült olyan számlázott összeget és a saját tevékenység során felmerült közvetlen önköltségre tartozó költségeket lehet figyelembe venni, amelyek aktiválható termékben nem vehetők számításba, mivel a létrehozott termék piaci – várható piaci – árát meghaladják.
Vagyoni értékű jogok	Olyan ingatlanhoz nem kapcsolódó, tartós jogok, amelyek nem tartoznak a szellemi termékek közé. Ingatlanhoz nem kapcsolódó bérleti jog, koncessziós jog, használati jog, vagyonkezelői jog. Játékjog, licencek, szellemi termékek felhasználói joga, egyéb jogok.
Szellemi termékek	Olyan tartós, nem anyagi javak, amelyek révén hasznosítható anyagi, nem anyagi javak állíthatók elő. Az iparjogvédelemben részesülő alkotások, a szerzői jogvédelemben részesülő szerzői művek és szomszédos jogok, a jogvédelemben nem részesülő, de titkosságuk révén monopolizált szellemi javak, függetlenül attól, hogy használatba vették-e azokat vagy sem.
Üzleti vagy cégérték	A jövőbeni gazdasági haszon reményében teljesített többletkifizetések összegét.
Immateriális javakra adott előlegek	Ezen a címen a szállítónak átutalt vagy készpénzben teljesített, levonható ÁFA-t nem tartalmazó összegek.

1. táblázat: Immateriális javak a magyar számvitelben

Forrás: saját szerkesztés

Az immateriális javak között ki kell mutatni a vagyoni értékű jogokat – az ingatlanhoz kapcsolódó vagyoni értékű jogok kivételével – a szellemi termékeket, valamint az üzleti vagy cégértéket. Továbbá kimutatható még ezen a kategórián belül az alapítás-átszervezés aktivált értéke és a kísérleti fejlesztés aktivált értéke is.

Ha a tulajdonos az alapítás-átszervezés, illetve a kutatás, fejlesztés során felmerült tételek aktiválása mellett dönt, akkor az adott évben magasabb eredményt mutat ki, mert ezen összegek nem költségként kerülnek elszámolásra. Ez természetesen magasabb adóalapot és fizetendő társasági adót is eredményez. Ehhez a magasabb eredményhez a magyar számviteli törvény osztalékfizetési korlátot határoz meg, így a mérlegértéknek megfelelő összeget az eredménytartalékból a lekötött tartalékba kell áthelyezni, amelyet majd az elszámolt értékcsökkenéssel arányosan lehet feloldani.

2.2.1 Az immateriális javak bekerülési értéke, értékelése Magyarországon

Az immateriális javak bekerülési értéke a külső vállalkozók által számlázott, valamint a saját tevékenység során felmerült közvetlen önköltségbe tartozó költségek, amelyek a bevételekben várhatóan megtérülnek. A 2000. évi C. számviteli törvény 51. § értelmében az immateriális javak közvetlen önköltsége, bekerülési (előállítási) értékének részét képezik azok a költségek, amelyek

- az eszköz előállítása, üzembe helyezése, bővítése, rendeltetésének megváltoztatása, átalakítása, eredeti állagának helyreállítása során közvetlenül felmerültek,
- az előállítással bizonyíthatóan szoros kapcsolatban voltak, továbbá
- az eszközre megfelelő mutatók, jellemzők segítségével elszámolhatók.

Az alap- és alkalmazott kutatás költségei, valamint a kísérleti fejlesztés közvetett és általános költségei nem aktiválhatók. A kísérleti fejlesztés állományba vett aktivált értéke nem haladhatja meg azt az összeget, ami várhatóan megtérül a kapcsolódó jövőbeni gazdasági haszonból a további fejlesztési költségek, a várható termelési költségek, illetve a termék értékesítése során közvetlenül felmerülő értékesítési költségek levonása után.

Az immateriális javaknak a hasznos élettartam végén várható maradványértékkel csökkentett bekerülési értékét értékcsökkenésként azokra az évekre kell felosztani, amelyekben ezeket az eszközöket előreláthatóan használni fogják. A befejezett kísérleti fejlesztés, a befejezett alapítás-átszervezés aktivált értékét 5 év vagy ennél rövidebb idő alatt, az üzleti vagy cégértéket legalább 5 év, de legfeljebb 10 év alatt kell leírni, amennyiben ezek hasznos élettartamát nem lehet megbecsülni. Nem szabad terv szerinti értékcsökkenést elszámolni az olyan eszköznél, amely értékéből a használat során sem veszít, vagy amelynek értéke nő.

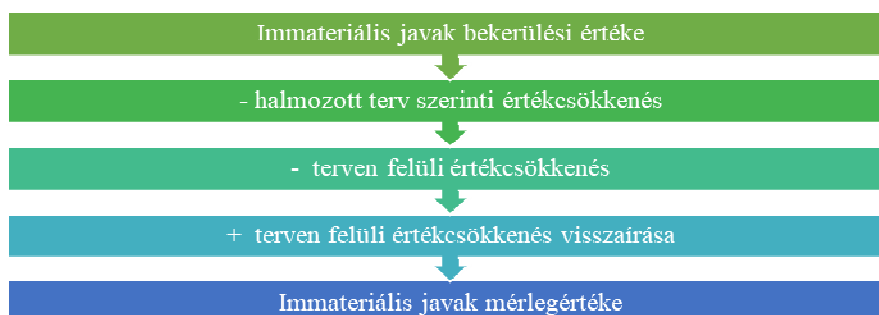
Immateriális javaknál terven felüli értékcsökkenést akkor kell elszámolni, ha azok

- könyv szerinti értéke tartósan és jelentősen magasabb, mint ezen eszköz piaci értéke,
- értéke tartósan lecsökken, mert a vállalkozási tevékenység változása miatt feleslegessé vált,

- a vagyoni értékű jog a szerződés módosulása miatt csak korlátozottan vagy egyáltalán nem érvényesíthető,
- a befejezett kísérleti fejlesztés révén megvalósuló tevékenységet korlátozzák vagy megszüntetik, illetve az eredménytelen lesz,
- az üzleti vagy cégérték vagy az alapítás-átszervezés aktivált értékének könyv szerinti értéke – a jövőbeni gazdasági hasznokra vonatkozó várakozásokat befolyásoló körülmények változása következtében – tartósan és jelentősen meghaladja annak piaci értékét.

Amennyiben az immateriális jószágnál a piaci érték alapján meghatározott terven felüli értékcsökkenés elszámolásának okai már nem, vagy csak részben állnak fenn, az elszámolt terven felüli értékcsökkenést vissza kell írni. A terven felüli értékcsökkenés visszairása nem haladhatja meg a korábban elszámolt terven felüli értékcsökkenés összegét.

Immateriális javak tekintetében csak a vagyoni értékű jogoknál és a szellemi termékeknel lehet értékhelyesbítést elszámolni, ha a piaci érték jelentősen meghaladja a korábban elszámolt terven felüli értékcsökkenési leírás visszairását követő könyv szerinti értékét. Az immateriális javak mérlegértékének megállapítását a 3. ábra foglalja össze.



3. ábra: Az immateriális javak mérlegértékének összetevői

Forrás: saját szerkesztés

2.3 Az immateriális javakra vonatkozó román előírások

A román számviteli törvény (Legea contabilității nr. 82/1991) erősen keretjellege miatt a részletes számviteli szabályozást pénzügyminisztériumi rendeletek látják el. A román mérlegben a hazaihoz hasonlóan az immateriális javak, a tárgyi eszközök és a befektetett pénzügyi eszközök mérlegcsoportjával együtt a befektetett eszközök mérlegfőcsoport részét képezik. A befektetett eszközök azok a múltban keletkezett tartós, tehát egy évnél hosszabb futamidejű vagyonelemek, amelyek a vállalkozás ellenőrzése alatt állnak és várhatóan gazdasági hasznot termelnek.

Romániában az 1802/2014 pénzügyminisztériumi rendelet 144. §-a az IAS 38 nemzetközi standarddal összhangban a következők szerint nevesíti az immateriális

Vállalkozásfejlesztés a XXI. században 2020/1. kötet
A szervezetek reakciója és válaszai a jelen kor üzleti kihívásaira

eszközök fogalmát. „Az immateriális javak azonosítható, nem monetáris, anyagi összetevő nélküli elemek, amelyeket termelési, kereskedelmi vagy vagyonkezelői céllal használnak” (Ordin nr. 1802/2014). Az immateriális javak tehát azok a forgalomképes, nem anyagi eszközök, amelyek tartósan szolgálják a vállalkozás tevékenységét.

Immateriális javak fajtái	Az immateriális javak definíciója
Alapítás költségei	A vállalkozási tevékenység indításával, megkezdésével kapcsolatban felmerült, a közvetlen önköltségbe tartozó költségek értéke.
Fejlesztés költségei	A jövőben hasznosítható, a kísérleti fejlesztés eredményének jövőbeni hasznosításakor a bevételben megtérülő, a kísérleti fejlesztés során felmerült olyan számlázott tételeket, valamint a saját tevékenység közvetlen önköltségbe tartozó költségeit szükséges figyelembe venni, amelyek aktiválható termékben nem érvényesíthetők, mert annak a várható piaci értékét meghaladják.
Engedélyek, szabadalmak, licencek, védjegyek, kereskedelmi jogok és egyéb immateriális javak	Ingatlanhoz nem kapcsolódó, tartós jogok (például bérleti jog), valamint használati jog, vagyonkezelői jog, játékjog, licencek, szellemi termékek felhasználói joga, egyéb jogok, szoftverek és számítógépes programok.
Ásványi anyagok feltárására és értékelésére irányuló immateriális javak	Ingatlanhoz nem kapcsolódó tartós koncessziós jogok, amelyek más tulajdonában lévő eszközök révén eredményeznek gazdasági hasznot.
Üzleti vagy cégérték	A goodwill - jövőbeni gazdasági haszon reményében teljesített többletkifizetések - értéke, amennyiben ellenérték fejében került beszerzésre.
Immateriális javakra adott előlegek és folyamatban lévő immateriális beruházások	A szállítónak az immateriális javak megszerzésére utalt, levonható ÁFA-t nem tartalmazó összeg értéke. A folyamatban lévő immateriális eszközökre irányuló beruházások lényege, hogy azok beszerzése, előállítás vagy fejlesztése már megkezdődött, de a fordulónapig nem zárult le, ezért egyéb mérlegsorra még nem vezethetők át.

2. táblázat: Immateriális javak román tagolása a mérlegben számvitelben

Forrás: saját szerkesztés

Az immateriális javakon belül (2. táblázat) az alapítás költségei között szükséges az alapítással összefüggésben felmerült költségek kimutatása, melyek aktiválása az vagyonelemek közé kötelező. Megjegyezzük, hogy az átszervezési költségek immateriális javak között történő kimutatását viszont tiltja a jogalkotó (Egyed-Hatos, 2018).

A fejlesztés költségei közül csak a sikeres fejlesztéssel összefüggő, aktivált termékben nem érvényesíthető erőforrás-felhasználások kimutatására kerülhet sor. A fejlesztés aktivált költsége nem haladhatja meg azt az értéket, ami a jövőbeni gazdasági haszonból várhatóan megtérül.

Az engedélyek, szabadalmak, licencek, védjegyek, kereskedelmi jogok és egyéb immateriális javak a szellemi termékeket és a vagyoni értékű jogokat foglalják magukba. Az egyéb immateriális eszközök alatt a szoftvereket és számítógépes programokat értjük. Amennyiben egy immateriális eszközhöz tárgyasult megjelenési forma is kapcsolódik, mérlegelni kell az immateriális javak vagy tárgyi eszközök közé történő besorolást. Ha a programok nem képezik egy berendezés vagy felszerelés szerves részét, akkor immateriális eszközként jelennek meg, ugyanakkor, ha az eszköz ezen programok nélkül nem működhet, akkor adott tárgyi eszköz bekerülési értékében kell az immateriális javakat is szerepeltetni.

Az ásványi erőforrások feltárására és értékelésére szolgáló immateriális javak gyakorlatilag a koncessziós jogokat jelentik.

2.3.1 Az immateriális javak bekerülési értéke, értékelési szabályai Romániában

Az immateriális javak a gazdálkodó tulajdonába kerülhetnek beszerzés, saját előállítás, apport, térítés nélküli átvétel, ajándék, hagyaték vagy csere útján is.

A beszerzés során a bekerülési érték részét képezik azok a közvetlen költségek, valamint a betanítási, a próbaüzemmel kapcsolatos költségek és a visszaigénylésbe nem helyezhető adók, amelyek az eszköz használatra kész állapotáig felmerülnek.

A saját fejlesztések bekerülési értékének meghatározásakor az anyag- és bérjellegű költségek mellett az előállításhoz közvetlenül kapcsolódó eszközök amortizációját is figyelembe kell venni. Románia számviteli gyakorlatában a saját fejlesztéssel összefüggő költségek csak akkor aktiválhatók, ha várhatóan sikeresek lesznek és a gazdálkodó képes megvalósítására és meg is akarja valósítani. Az alapítás-átstrukturizálás aktivált értékének a költségként való elszámolása – a korábban megfogalmazottak értelmében – kettős.

Az apport bekerülési értéke a létesítő okiratban rögzített érték, a térítés nélkül átvett, ajándékba kapott, hagyatékként fellelt eszközök bekerülési értéke pedig a bekerülés időpontjában érvényes piaci érték. A cserélt eszköz bekerülési értékét a csereszerződésben kell rögzíteni.

Követelés tartalmú tételek ugyan, de céljuknak megfelelően az immateriális eszközök között szerepelnek a mérlegben a levonható ÁFA-t nem tartalmazó immateriális javakra adott előlegek.

A hazai gyakorlattal teljesen egyezően Romániában az immateriális javak hasznos élettartam végére tervezett maradványértékkel csökkentett bekerülési értékét azokra az évekre kell amortizációként elszámolni, amelyekben ezen eszközöket használni fogják. Az alapítás és a fejlesztés aktivált költségeit maximum öt év alatt, lineáris leírási móddal kell költségként elszámolni. A fejlesztés költségeinek a leírása ugyan maximum öt év, amennyiben a vállalkozás hosszabb idő alatt tervezi az amortizáció elszámolását, döntését a beszámolóban indokolni kell. Az üzleti vagy cégértéket és az egyéb immateriális eszközöket szintén öt év vagy rövidebb idő alatt kell leírni. A

többi immateriális eszköz bekerülési értékét azokra az évekre kell arányosan felosztani, amikor előreláthatóan használni fogják azokat.

A hazai immateriális javaknál ismertetett terven felüli értékcsökkenés és visszaírás kritériumai Romániában is érvényesek, azzal a különbséggel, hogy utóbbi esetben az eszközcsoportra a terven felüli értékcsökkenés helyett az értékvesztés megnevezést kell alkalmazni.

Immateriális javak vonatkozásában Romániában a vagyoni értékű jogok és a szellemi termékek mellett a fejlesztés aktivált költségeinél is elszámolható az értékhelyesbítés, melynek feltétele, hogy a piaci érték jelentősen nagyobb, mint a korábban elszámolt értékvesztés visszaírása után adódó könyv szerinti érték. A mérlegérték levezetését szemlélteti a 4. ábra.



4. ábra: Az immateriális javak mérlegértékének összetevői Romániában

Forrás: saját szerkesztés

2.4 Immateriális javak a nemzetközi számviteli standardokban

Az IFRS szerint azok az eszközök tekinthetők befektetett eszközöknek, amelyek nem felelnek meg a forgóeszköz definíciójának. Forgóeszköznek minősül egy eszköz, ha

- szokásos működési cikluson belül realizálják, értékesítik, felhasználják,
- beszerzése kereskedési céllal történik,
- a fordulónaphoz viszonyítva 12 hónapon belül realizálják,
- pénzeszköz vagy pénzeszköz egyenértékes.

Az immateriális javak nemzetközi számviteli elszámolásával az IAS 38 standard foglalkozik, melynek értelmében az immateriális eszköz termékek előállításával vagy szolgáltatások nyújtásával kapcsolatosan, vagy bérbeadási, vagy adminisztratív céllal történő felhasználásra tartott azonosítható, fizikai megjelenéssel nem rendelkező, nem monetáris eszköz. A meghatározás az azonosíthatóságra – elválasztható, szerződéses vagy törvényi jogból származik – az ellenőrzésre, és a jövőbeli gazdasági haszonra helyezi a hangsúlyt.

A standard értelmében egy tételt akkor kell az immateriális javak között megjeleníteni, ha az megfelel az immateriális eszköz definíciójának és a megjelenítési

kritériumoknak. Abban az esetben, ha egy felmerült immateriális tétel nem felel meg az előírt követelményeknek, ráfordításként kell elszámolni, kivéve, ha a tételt üzleti kombináció révén szerezték meg.

2.4.1 Az immateriális eszközök bekerülési értéke és követő értékelése

Külső beszerzés esetén a bekerülési érték egy eszköz megszerzéséért, annak megszerzése vagy előállítása időpontjában megfizetett pénzeszköz vagy pénzeszköz-egyenértékes, vagy az adott egyéb ellenérték valós értéke. A bekerülési érték tartalmazza a vételárat, a közvetlenül kapcsolódó költségeket, és a hitelfelvételi költségeket, de nem része a bekerülési értéknek a halasztott fizetés kamata, az igazgatási és egyéb általános költségek, valamint a kezdeti működési veszteségek.

A saját előállítás, kutatás olyan eredeti és megtervezett tevékenység, amelyet új, tudományos vagy műszaki felismerések és ismeretek megszerzése céljából végeznek. Jellemzően a kutatási fázisban felmerülő költségek:

- új alkalmazási lehetőségek keresése miatt merülnek fel,
- új anyagok, eszközök, folyamatok keresése, tervezése, miatt merülnek fel,
- ebben a szakaszban felmerült költségeket nem aktiváljuk, ráfordításként számoljuk el.

A saját előállítás, fejlesztési költségek bekerülési értéke a fentiekben már ismertetett tételek, de a megjelenítés csak attól a ponttól lehetséges, amikor a megjelenítés kritériumai teljesülnek. A korábban már ráfordításként elszámolt költségek nem jeleníthetők meg. A fejlesztési szakasz költségei akkor mutathatók ki eszközként, ha a gazdálkodó egység az alábbiakban felsoroltak mindegyikét bizonyítani tudja:

- az immateriális eszköz előállításának műszaki kivitelezhetőségét, hogy az felhasználásra és értékesítésre alkalmas lesz,
- a gazdálkodó szándékát az immateriális eszköz befejezésére és felhasználására vagy értékesítésére,
- a gazdálkodó képességét az immateriális eszköz befejezésére és felhasználására vagy értékesítésére,
- azt, hogy hogyan fog az eszköz jövőbeli gazdasági hasznokat keletkeztetni,
- a megfelelő műszaki, pénzügyi források elérhetőségét a fejlesztés befejezéséhez,
- a gazdálkodó képességét az eszköz fejlesztése során az eszköznek tulajdonítható ráfordítás megbízható mérésére.

Az immateriális eszközök követő értékelése két modell szerint történhet, egyrészt a bekerülési érték modell, másrészt az átértékelési modell használható. A bekerülési érték modell esetében a bekerülést követően halmozott értékcsökkenéssel és bármely halmozott értékvesztés miatti veszteséggel csökkentett bekerülési értéken tartjuk nyilván az immateriális javakat. Az átértékelési modellnél a bekerülést követően az immateriális eszközt átértékelt értéken kell nyilvántartani, amely egyenlő az átértékelés időpontjában érvényes valós értékkel, csökkentve a későbbi halmozott amortizációval és értékvesztéssel. Ha ezt a modellt választja a gazdálkodó, akkor az

azonos csoportba tartozó valamennyi tételt át kell értékelni. Csak aktív piaccal rendelkező immateriális javak értékelhető át.

A maradványértéket minden esetben nullának kell feltételezni, kivéve, ha harmadik személy kötelezettséget vállalt az eszköz megvásárlására a hasznos élettartam végén, vagy az eszközre vonatkozóan létezik aktív piac és a maradványértéket ezen piac alapján meg lehet határozni, vagy valószínű, hogy egy ilyen piac az eszköz hasznos élettartama végén is létezni fog. Az immateriális eszközök a hasznos élettartam szerint két csoportba sorolhatók, vagy véges, azaz határozott időtartamú egy immateriális eszköz, vagy meghatározatlan, azaz határozatlan időtartamú, így a pénz beáramlások előre nem láthatók.

– A határozott időtartamú eszközökre az értékcsökkenést el lehet számolni, mert a várható használat, életciklus, gazdasági környezet, az ellenőrzés időtartama, jogi korlátok, vagy szerződéses feltételek és megújítási időszakok ismertek. A hasznos élettartam alatti szisztematikus értékcsökkenés elszámolásának kezdete, ha az eszköz használatbavételre alkalmassá válik. A leírási kulccsal szembeni elvárás, hogy az tükrözze az ütemezést, az eszközből származó gazdasági előnyöket, de ha az nem határozható meg, akkor lineáris leírást kell alkalmazni.

– Ezzel ellentétben a határozatlan időtartamú immateriális eszközökre tilos értékcsökkenést elszámolni, viszonyt évenként egyszer, illetve esemény előfordulásakor értékvesztési tesztet kell végrehajtani. A határozatlan hasznos élettartam nem végtelen használhatóságot jelent. A hasznos élettartamot, valamint a leírási módot a gazdálkodó egységnek minden fordulónapon felül kell vizsgálnia, és amennyiben szükséges meg kell változtatni. A határozatlan élettartamú immateriális eszközök esetében azt kell megvizsgálni a fordulónapon, hogy annak élettartama nem változott-e határozottá.

3 Eredmények

Az EU tagállamok az Unió által befogadott IFRS-eket alkalmazzák. A tőzsdén jegyzett gazdálkodó egységek számára valamennyi nemzeti jogrendszerben előírás, hogy konszolidált pénzügyi kimutatásait az IFRS-ek előírásai alapján készítsék el. Az IFRS-re történő átállás egyik első lépése a nemzeti szintű számvitel szempontjából, hogy azonosításra kerüljenek, hogy melyek azok a feladatok, főbb lépések, amelyek a jelenlegi számviteli rendszer IFRS-alapokra helyezéséhez nélkülözhetetlenek.

3.1 Az IFRS-ek bevezetése a nemzeti szabályozásba

Az IFRS-re történő áttérés minden gazdálkodó egységnél kihívást jelent a számviteli szakembereknek, akik jellemzően az alábbi kérdésekkel szembesülnek:

- Melyik üzleti évre vonatkozóan készíti el a vállalkozás az IFRS szerinti első beszámolóját, melyik nap lesz az IFRS-re való áttérés napja?
- Milyen lépések szükségesek a számviteli politika, az értékelési elvek átalakítására?
- Mely vagyonelemeket kell újraértékelni, melyeket kell elhagyni a beszámolóból, vagy milyen új tételeket kell megjeleníteni?

Azok a magyar, illetve román vállalkozók, akik eddig is készítettek IFRS szerinti részleges beszámolót, vagy riportot az anyavállalat számára azoknak is át kell gondolniuk az átállást, hiszen döntéstámogató rendszereik jellemzően a nemzeti szabályozásra épültek, amelyekhez az alapvető információkat a magyar, illetve a román számvitel szolgáltatta. Mindezek értelmében a belső felhasználású jelentések, riportok struktúráját is felül kell vizsgálni és át kell alakítani, úgy, hogy tényleges bázis-tárgy eltérések mellett az átállásból származó eltérések is értelmezhetővé váljanak.

3.2 Az immateriális javak eszközként történő szerepeltetése

A nemzeti és a nemzetközi számviteli gyakorlatban az eszközként történő megjelenítés feltétele az eszközként megbízható mérés, megállapítása. Ezt azonban az egyes számviteli előírások a saját előállítású immateriális eszközök értékének meghatározása során eltérően szabályozzák.

- A magyar számviteli törvény egyes immateriális eszközök esetében választási lehetőséget ad a gazdasági társaságok számára, hogy költségként számolják el, vagy eszközként jelenítik meg.
- A román számviteli szabályozás a saját fejlesztésű immateriális eszközök bekerülési értékének meghatározásakor az előállításához közvetlenül kapcsolódó erőforrás-felhasználás értékével számol. Románia számviteli gyakorlatában a nemzetközi standardokkal egyezően a saját fejlesztéssel összefüggő költségek csak akkor aktiválhatók, ha várhatóan sikeresek lesznek és a gazdálkodó képes a megvalósításra és meg is akarja valósítani. Az alapítás-átszervezés aktivált értékének a költségként való elszámolása kettős. Kötelező az immateriális eszközök közé aktiválni az alapítással összefüggő költségeket, viszont nem lehetséges az átszervezési költségek eszközként történő szerepeltetése a mérlegben.
- A nemzetközi számviteli gyakorlatban más jellegű választási lehetőséggel találkozhatunk, ha a fejlesztési költségek a megjelenítési feltételeknek eleget tesznek, akkor azokat aktiválni kell, de az alapítással kapcsolatos költségek vagy a saját előállítású márkanevek, vevői listák aktiválását a standard tiltja.

Összehasonlítottuk az immateriális tételek mérlegben történő megjelenítését is, ez alapján megállapíthatjuk, hogy addig amíg a nemzetközi számviteli standardok nem írnak elő további tagolást a mérlegben, addig mindkét ország nemzeti szabályozása részletesen meghatározza az immateriális eszközök mérlegtételeit (3. táblázat)

Vállalkozásfejlesztés a XXI. században 2020/1. kötet
A szervezetek reakciója és válaszai a jelen kor üzleti kihívásaira

Magyar számviteli törvény szerint	Román számviteli előírások alapján	Nemzetközi számviteli standardok értelmében
Alapítás-átszervezés aktivált értéke	Alapítás költségei	Immateriális javak
Kísérleti fejlesztés aktivált értéke	Fejlesztés költségei	
Vagyoni értékű jogok	Engedélyek, szabadalmak, licencok, védjegyek, kereskedelmi jogok és egyéb immateriális javak	Goodwill
Szellemi termékek		
Üzleti vagy cégérték	Ásványi anyagok feltárására és értékelésére irányuló immateriális javak	
Immateriális javakra adott előlegek	Üzleti vagy cégérték	
Immateriális javak értékhelyesbítése	Immateriális javakra adott előlegek	

3. táblázat: Immateriális javak megjelenése az egyes számviteli szabályrendszerekben

Forrás: saját szerkesztés

Vizsgálatunk alapján a három számviteli szabályrendszer közötti főbb eltérések:

- A magyar számviteli törvény és a román jogalkotó a goodwillt, azaz az üzleti vagy cégértéket az immateriális javak között jeleníti meg, a nemzetközi szabályozásban azonban bár eszközként megjeleníthető, de nem lehet az immateriális javak közé sorolni, mivel nem azonosítható, mivel az jövőbeli gazdasági hasznokat testesít meg.
- Különbséget találunk még az alapítás és átszervezés költségeinek mérlegben történő megjelenítésénél is. Addig, amíg a nemzetközi előírások alapján ezen tételek megjelenítése nem engedélyezett, addig a magyar számviteli törvény szerint az alapítás-átszervezés költségeinek mérlegben történő megjelenítése számviteli politika szerinti választási lehetőség. Romániában az alapítási költségek aktiválása kötelező, viszont az átszervezési költségek nem vehetők figyelembe a vagyonelemek között.
- Szintén eltérést tapasztalhatunk a kutatási és fejlesztési költségek mérlegben történő szerepeltetésénél. A magyar számviteli törvény és a nemzetközi számviteli standardok egyaránt nem engedélyezik a kutatási költségek eszközként történő megjelenítését. A fejlesztési költségek tekintetében a magyar számviteli előírások hasonlóan, mint az alapítás-átszervezés költségeinél választási lehetőséget biztosítanak, a standardok szerint az előírt feltételek teljesülése esetén kötelező azok aktiválása. Romániában az alapítási költségekhez hasonlóan kötelező a fejlesztéssel összefüggő költségek aktiválása, amennyiben a nemzetközi standardokban rögzített feltételek fennállnak.

Az immateriális javak bekerülési értékét és értékelését a különböző szabályrendszerek alapján az alábbi táblázattal foglaljuk össze:

Jellemzők	HAS	Román előírások	IFRS
Immateriális eszközök értékelése a nyilvántartásba vételkor	Bekerülési érték és előállítási költség. Az önköltség értelmezése nem részletes.	Bekerülési érték és előállítási költség Az önköltség értelmezése nem részletes.	Bekerülési érték, előállítási költség. Az önköltség meghatározása részletes.
Immateriális eszközök év végi értékelése, követő értékelése	Mérlegérték: Bekerülési érték – értékcsökkenés Értékhelyesbítés esetén a valós érték, de nem hangsúlyosan.	Mérlegérték: Bekerülési érték - értékcsökkenés - értékvesztés Értékhelyesbítés esetén a valós érték, de nem hangsúlyosan.	Bekerülési érték vagy átértékelési modell választható Az átértékelési modell esetében a valós érték hangsúlyosan jelenik meg.

4. táblázat: Immateriális javak értékelése az egyes számviteli szabályrendszerekben

Forrás: saját szerkesztés

A magyar és román nemzeti előírások szerint az immateriális javak mérlegben szerepeltetendő értéke a bekerülési érték és a használati idő alatt elszámolt értékcsökkenés és értékvesztés különbsége. A piaci érték csak korlátozottan használható a mérlegérték meghatározásához, értékhelyesbítés kimutatásával. A nemzetközi számviteli standardok alapján a pénzügyi kimutatásokban szereplő értékre két modellt lehet alkalmazni: a bekerülési érték modellt, vagy az átértékelési modellt. Mivel az átértékelési modell alkalmazásának feltétele, hogy az immateriális eszköznek aktív piaca legyen, ezért ennek alkalmazási lehetősége korlátozott, így az immateriális javak értékelése alapvetően a bekerülési érték modell alkalmazásával történik.

Az immateriális eszközök esetében a hasznos élettartam lehet határozott vagy határozatlan. Abban az esetben, ha az eszköznek határozott hasznos élettartama van, akkor azt amortizálni kell, ha azonban az eszköznek határozatlan a hasznos élettartama, akkor értékcsökkenés nem számolható el, de év végén kötelező értékvesztés tesztet végezni. A határozott hasznos élettartamú immateriális eszközöknél a hasznos élettartamot és a leírási módot minden fordulónapon felül kell vizsgálni, míg a határozatlan élettartamú eszközök esetében minden fordulónapon meg kell vizsgálni, hogy az élettartam nem vált-e határozottá.

Meggyőződésünk, hogy a nemzetközi számviteli standardok tényerésével sikerül csökkenteni az immateriális javak megjelenítésével és értékelésével kapcsolatos bizonytalanságokat, melyeket a nemzeti szabályrendszerekben találhatunk. Ezt az is alátámasztja, hogy az IFRS-ek előírásai, elszámolásokra vonatkozó követelményei,

valamint a vonatkozó közzétételek sokkal részletesebbek, mint a nemzeti számviteli rendszerek szerinti szabályok.

Összefoglalás

Tanulmányunkban a mérleg tartós befektetéseinek között megjelenő immateriális eszközök, mint vagyonelemek azonosításával, tagolásával és értékelésével foglalkoztunk a magyar, a román és a nemzetközi számviteli szabályozás alapján. Az egyes előírások ismertetését követően azt vizsgáltuk, hogy a külső felhasználó számára szükséges döntésekhez, a vállalatértékeléshez milyen input adatokat szolgáltatnak a nemzeti és a nemzetközi számviteli szabályrendszerek.

Megállapítottuk és eredményünkben részletesen kifejtettük, hogy az immateriális eszközök esetében az elvi különbségek mellett, sok hasonlóság fedezhető fel a nemzeti és a nemzetközi számviteli előírások között. Kiemelve a kutatási, fejlesztés területét, a magyar előírások megengedik és nem teszik kötelezővé ezen tételek aktiválását, míg a nemzetközi és az ahhoz igazodó román szabályok értelmében kötelező a fejlesztési tételek kimutatása a mérlegben, ha az aktiválási kritériumok teljesülnek.

Hivatkozások

- [1.] Egyed-Hatos, E. (2018): A hazai és a román számviteli szabályozás összehasonlító elemzése. BGE PSZK diplomamunka, p. 125
- [2.] Legea contabilității nr. 82/1991 (1991/81. számviteli törvény) <https://lege5.ro/Gratuit/gezdinzqgu/legea-contabilitatii-nr-82-1991> (Letöltve: 2020. június 27.)
- [3.] 2000. évi C. törvény a számvitelről <https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=A0000100.TV> (Letöltve: 2020. június 27.)
- [4.] Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok <https://ngmszakmaiterulek.kormany.hu/a-nemzetkozi-penzugyi-beszamolasi-standardok-international-financial-reporting-standards-ifrs-ek-alkalmazasa-egyedi-beszamolasi-celokra> (Letöltve: 2020. június 27.)
- [5.] Ordin nr. 1802/2014 din 29 decembrie 2014. <http://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocumentAfis/221468> (Letöltve: 2020. június 27.)
- [6.] Ordin nr. 8 din 30 octombrie 2019 privind aplicarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară de către instituțiile financiare nebancale. <http://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocumentAfis/219708> (Letöltve: 2020. június 27.)
- [7.] Standarde internaționale de raportare financiară: IAS/IFRS. <http://www.ceccar-neamt.ro/wp-content/uploads/2018/07/suport-curs-IFRS-2018-Costel-Istrate.pdf> (Letöltve: 2020. június 27.)

Vállalkozásfejlesztés a XXI. században 2020/1. kötet
A szervezetek reakciója és válaszai a jelen kor üzleti kihívásaira

- [8.] http://doctorate.uab.ro/upload/58_543_rez_ro_dragu.pdf (Letöltve: 2020. június 27.)
- [9.] <https://ipcloseup.com/2019/06/04/21-trillion-in-u-s-intangible-asset-value-is-84-of-sp-500-value-ip-rights-and-reputation-included/> (Letöltve: 2020. június 20.)