

Áttérés a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok szerint összeállított éves beszámoló elkészítésére egy hazai nagyvállalat esetében

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: A globalizáció térhódításával egyre nagyobb jelentőséget kapott a nemzeteken és országokon átívelő gazdasági kapcsolatok szabályozása és szükségessé vált egy egységes szabályozási keret megalkotása. Az EU-ban ennek egyik lépcsőfoka volt a tőkepiac versenyképességének biztosítása céljából bevezetett pénzügyi kimutatások közelítése, a tőzsdei társaságok kötelező IFRS alapon készített pénzügyi kimutatásainak prezentáltatása. Napjainkban számviteli területen egyre inkább relevanciát nyer a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok szerint összeállított éves beszámolóra való áttérés, valamint az áttérés feltételeként elkészítendő IFRS nyitómérleg összeállítása, ez adja tanulmányunk aktualitását. Általában anyavállalati igényként jelenik meg a nemzeti számviteli beszámolási rendszer helyett az IFRS szabályozásra történő áttérés a leányvállalatok esetében. A nemzetközi számviteli szabályrendszert választók legnagyobb feladata az áttéréssel nyerhető hasznok, a felmerülő ráfordítások megbecslése, és a vagyoni elemek nyitómérlegbe való beállítása. Tanulmányunkban azt vizsgáljuk, hogy milyen érvek mutathatók ki egy hazai nagyvállalat esetében az IFRS-ekre való áttérés mellett és az ellen. Kutatásunk általános képet ad az IFRS-re történő átállásról egy társaság nyilvános adatainak elemzésén keresztül.

Kulcsszavak: nemzetközi számviteli standardok, IFRS átállás, Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok első alkalmazása

1. Bevezetés

Az elmúlt években egyre nagyobb hangsúly helyeződött a hazai számviteli szabályrendszer kibővítésére, az IFRS rendszer fokozatos bevezetésére az egyedi beszámolók szintjén is. Ennek köszönhető, hogy a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok rendszere hazánkban is megkezdte térhódítását, a magyar nemzeti szabályozás is egyre inkább szabad utat biztosít a standardok terjedésének. A hazai nagy cégek az átállás előnyét az adminisztrációs terhek csökkenésében, adózási előnyökben, valamint a piaci értéken történő értékelés lehetőségében és ezáltal az osztalékfizetés kedvező hatásaiban látták. Tanulmányunkban a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok tekintetében az IFRS 1 – A Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok első alkalmazása című – standard áttéréssel járó előírásait, alkalmazandó értékelési módszereit, a választható mentességeket, kedvezményeket vizsgáljuk egy konkrét vállalat esetében. Mindemellett bemutatjuk, hogy a hazai számviteli törvény (Szt.) milyen további előírásokat tartalmaz az IFRS-ek szerinti beszámolóképzésre való átállás végrehajtásához.

A kutatás időszerűségét IFRS Foundation kutatása biztosítja, akik a világ 166 országában vizsgálták, hogy milyen szabályozás van érvényben az adott országban az IFRS-ek használatát illetően. Az eredmények alapján a vizsgált országok 87%-ában minden, vagy majdnem minden tőzsdei, nyilvánosan működő vállalat IFRS-ek szerint tesz eleget beszámolási kötelezettségének. Az 1. ábra szemlélteti, hogy az IFRS Foundation által végzett kutatás milyen eredményeket hozott, a késsel jelölt területeken működő tőzsdén jegyzett vállalatok számára kötelező, vagy választható a nemzetközi számviteli standardok alkalmazása.



1. ábra: Kötelező IFRS alkalmazás a tőzsdén jegyzett, nyilvánosan működő vállalatok körében

Forrás: IFRS Foundation, 2018, Use of IFRS Standards around the world

<https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/around-the-world/adoption/use-of-ifrs-around-the-world-overview-sept-2018.pdf?la=en> Letöltés időpontja: 2021.06.05.

A nemzetközi számviteli standardokra való áttérés minden szervezet számára komoly kihívás, jelentős pénzbeli- és időbeli ráfordítást igénylő folyamat, alapos átgondolást és felkészülést igényel. Az IFRS szemléletmód alapja az összehasonlíthatóság és átláthatóság biztosítása, ezért ennek a szabályrendszernek a legnagyobb előnyeként a pénzügyi kimutatások logikusságának és információadó képességének javulását emelik ki a szakemberek. Az IFRS használata növelheti a vállalkozás presztízsét, hiszen azt az üzenetet hordozza, hogy a cég hajlandó energiát, időt és pénzt áldozni arra, hogy mind a belföldi, mind a külföldi jelenlegi és potenciális partnerei számára átlátható és megbízható üzleti információkat biztosítson. Ezzel egyrészt a transzparens működésre törekvő erőfeszítéseit hangsúlyozza, másrészt így közvetett módon több, eredményesebb üzleti kapcsolatot is bevonozhat.

Tanulmányunk általános képet ad az IFRS-re történő hazai átállásról a vizsgált vállalat nyilvános adatainak elemzésén keresztül. Kutatásunk első részében az IFRS szerinti nyitómérleg adatait vetjük össze a magyar szabályozás szerinti mérleg adatokkal. Az általános számviteli eltéréseken túl megkíséreljük feltárni a vállalatra jellemző specifikus különbségeket is.

2. Anyag és módszer

A hazai vállalkozások körét a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok egyedi beszámolási célokra történő alkalmazása esetén két csoportba bonthatjuk, egyrészt akiknek kötelező, másrészt akiknek megengedett az áttérés. A hatályos számviteli törvény alapján 2017-től azok a vállalkozások választhatják az IFRS szerinti beszámoló elkészítést és működést, amelyek a számviteli törvény szerint könyvvizsgálatra kötelezettek. Az IFRS-re történő áttérés egyik kezdeti feladata számviteli szempontból, hogy azonosításra kerüljenek azok a feladatok, főbb lépések, amelyek a jelenlegi számviteli rendszer IFRS-alapokra helyezéséhez szükségesek (Borzán, Szekeres, 2020). A következő részekben ezeket a feladatpontokat tekintjük át.

2.1 Az IFRS és a hazai számviteli rendszer eltérései és azonosságai

Kiemelt feladatként jelentkezik a kontrolling-rendszer információs igényét is kielégítő vállalatirányítási rendszerek áttekintése, a számviteli információszolgáltatás új dimenzióinak feltérképezése. Ennek függvényében hasonlítjuk össze az 1. táblázatban a számviteli törvény és az IFRS előírásainak főbb eltéréseit.

Jellemzők	Számviteli törvény	IFRS
A szabályozás célja	Megbízható és valós összkép biztosítása a törvény hatálya alá tartozók gazdálkodók jövedelemtermelő képességéről, vagyonáról, vagyonának alakulásáról, pénzügyi helyzetéről és jövőbeli terveiről.	A vagyoni helyzet (financial position), a teljesítmény (financial performance) és a cash flow-k strukturált bemutatása, valamint információnyújtás a gazdálkodó egység és a vezetés teljesítményéről (stewardship)
A számviteli alapelvek/keret elvek	A vállalkozás folytatásának elvéből indul ki, fókuszban a valóság, óvatosság alapelvek	Alapvető minőségi jellemzők: relevancia, lényegesség, valósághű bemutatás A vállalkozás folytatásának elve mögöttes feltételezés
Számviteli alapfogalmak	Nem tartalmaz konkrét, egyértelmű definíciót	A pénzügyi kimutatások alapvető elemeit definiálja
A pénzügyi kimutatások elemei	Mérleg Eredménykimutatás Kiegészítő melléklet Üzleti jelentés	Mérleg Átfogó eredménykimutatás Sajáttőke-változás kimutatás Cash flow kimutatás Kiegészítő megjegyzések

Vállalkozásfejlesztés a XXI. században 2021/1. kötet
 Üzleti megoldások és gyakorlati tapasztalatok a menedzsment területén

A pénzügyi kimutatások elemeinek tagolása	Törvényi előírás alapján kötött szerkezet, de a tételek továbbtagolhatók, illetve összevonhatók	Csak a minimális sorokat határozza meg, egyéb sorokat akkor kell felvenni, ha a megértéshez relevánsak
--	---	--

1. táblázat: A számviteli törvény és az IFRS rendszer előírásainak összehasonlítása

Forrás: Saját szerkesztés

A pénzügyi kimutatások struktúrájának, tartalmának áttekintését a 2. táblázat foglalja össze. Mivel a hazai számviteli előírásokhoz képest az IFRS nem ír elő meghatározott sémát a pénzügyi kimutatások egyes elemeire, ezért ki kell alakítani azokat az új teljesítménymutatókat, amelyek az IFRS beszámoló alapján számíthatók, több időszakon keresztül vizsgálhatók, a vezetők elvárásainak megfelelnek, döntéseik alátámasztásához szükségesek. Elsőként vizsgáljuk meg a megjelenítési eltéréseket a mérleg alapján.

Jellemzők	Számviteli törvény	IFRS
A gazdasági esemény	Besorolása a jogszabályi előírás alapján kötött, kevés választási lehetőséget biztosít.	A gazdasági tartalom és jelleg alapján kerül besorolásra.
Mérlegben való megjelenés feltételei	Az eszközök, a tőke és a kötelezettség megjelenítése nincs konkrét feltételrendszerhez kötve.	Gazdálkodó egység ellenőrzése alatt áll. A jövőben várhatóan gazdasági haszonra hatással lesz. Értéke megbízhatóan mérhető.
Beruházások	Külön sor a tárgyi eszközök között	Nincs külön soron, oda soroljuk be, amelyik kategóriához tartozik.
Befektetési célú ingatlanok	Nem ismeri a hazai szabályozás	Külön mérleg soron kell megjeleníteni
Értékesítési céllal tartott eszközök	Nem ismeri a hazai szabályozás	Külön mérleg soron kell kimutatni a forgóeszközök után
Halasztott adó követelés/kötelezettség	Nem ismeri a hazai szabályozás	Külön mérleg sor a befektetett eszközök/hosszú lejáratú kötelezettségek között
Pénzügyi instrumentumok	Befektetett pénzügyi eszközök, értékpapírok között található	Eredménnyel szemben valós értéken értékelt, Kölcsönök és követelések Lejáratig tartandó befektetések Értékesíthető pénzügyi eszközök
Saját részvény	Forgóeszközök: Értékpapírok között	Saját tőkét csökkentő tételként kerül elszámolásra
Pénzeszközök	Pénztár, csekkek, bankbetét	Pénzeszköz és pénzeszköz egyenértékes
Időbeli elhatárolások	Aktív és Passzív időbeli elhatárolások külön mérlegfőcsoport	Jellegétől függően követelés vagy kötelezettség
Céltartalékok	Külön mérlegfőcsoport	Hosszú vagy rövid lejáratú kötelezettség

2. táblázat: A számviteli törvény és az IFRS rendszer mérlegének összehasonlítása

Forrás: Saját szerkesztés

2.2 Az IFRS-átállási folyamat az értékelési elvek szemszögéből

A tervezés és előrejelzés, a költség- és jövedelmezőség elemzés új szemléletű kialakításához áttekintettük a pénzügyi kimutatások legfontosabb elemét jelentő mérleg eltéréseket, de a mérlegtételek, valamint a hozam és ráfordítás kategóriák nem értelmezhetők az értékelési elvek és módszerek ismerete nélkül. Az értékelési eljárás a vagyon, a saját tőke és az eredmény értéke közötti elméleti összefüggést fejezi ki, az adott időszak eredményének értéke attól függően változhat, hogy a vállalkozás az eszközök és források értékelésénél milyen értékelési eljárásokat alkalmaz (Borzán, Szekeres, 2018). Ezért a 3. táblázatban a számviteli törvény és az IFRS-ek közötti főbb értékelési eltéréseket mutatjuk be.

Jellemzők	Számviteli törvény	IFRS
Értékelési elvek nyilvántartásba vételkor	Bekerülési érték és előállítási költség (az önköltség értelmezése nem részletes), valamint valós érték, de nem hangsúlyosan	Bekerülési érték, előállítási költség (az önköltség meghatározása részletes) valós érték hangsúlyosan jelenik meg
Értékelési elvek a követő időszakokban	Múltbeli bekerülési érték és valós érték is megjelenik, de a valós értékelés nem hangsúlyosan	Bekerülési érték, jelenlegi érték, realizálható érték, jelenérték mindegyike alkalmazott értékelési módszer
Immateriális javak és tárgyi eszközök	Mérlegérték: Bekerülési érték – értékcsökkenés	Bekerülési érték vagy átértékelési modell választható
Befektetési célú ingatlanok	Nem ismeri a hazai szabályozás, bekerülési értéken tartjuk nyilván	Bekerülési érték vagy valós érték modell választható
Készletek	Bekerülési érték, év végi értékelés a mérlegfordulónapi adatok ismeretében leértékelés	Bekerülési érték, fordulónapon a nettó realizálható érték alapján értékvesztést számolunk el
Követelések	Bekerülési érték – értékvesztés	Amortizált bekerülési érték
Pénzügyi eszközök	Bekerülési érték, valós érték lehetőség, de nem hangsúlyos	Amortizált bekerülési érték és valós érték
Szállítók és pénzügyi kötelezettségek	Bekerülési érték	Amortizált bekerülési érték és valós érték

3. táblázat: A számviteli törvény és az IFRS rendszer értékelési módszereinek összehasonlítása

Forrás: Saját szerkesztés

2.3 Az IFRS-ek első alkalmazása

A Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok (IFRS 1) első alkalmazásának célja, hogy előírja a követendő eljárásokat arra az esetre, amikor egy gazdálkodó első alkalommal használja az IFRS-eket az általános célú pénzügyi kimutatásai elkészítése során. Erre akkor kerül sor, amikor a gazdálkodó egység kifejezett és

korlátozás nélküli kijelentést tesz arra, hogy a pénzügyi kimutatások az IFRS-eknek megfelelnek. Első alkalmazónak minősül a gazdálkodó, ha

- egy másik rendszer szerint állította össze a pénzügyi kimutatásait és most áttért az IFRS-ekre;
- csak belső használatra készített nemzetközi számviteli standardok szerinti pénzügyi kimutatásokat, amelyeket most külső felek számára is elérhetővé tesz;
- konszolidációs célokra készített jelentéscsomagot, de ez kimondottan a konszolidáció céljaira jött létre;
- korábban egyáltalán nem tett közzé pénzügyi kimutatásokat.

Kérdésként merül fel, hogy mikori szabályokat kell alkalmazni:

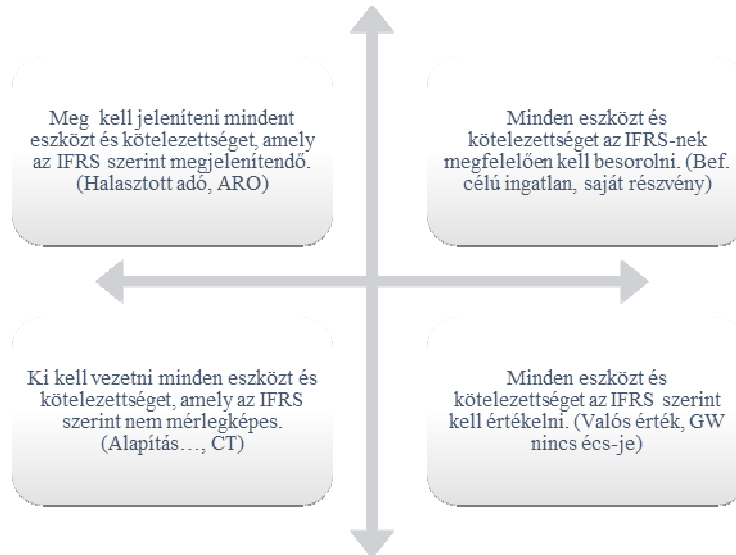
- az összes első IFRS-ek szerinti pénzügyi kimutatásban szereplő időszakra ugyanazokat a számviteli politikákat kell alkalmazni;
- azokat az IFRS-eket kell alkalmazni, amelyek az első IFRS pénzügyi kimutatás fordulónapján hatályosak voltak.

Az áttérés napjának meghatározásához tudni kell, hogy legalább egy összehasonlító adatot be kell mutatni. Az első IFRS szerinti kimutatás legalább a következőket tartalmazza:

- három időpontra szóló mérleg,
- két időszakra szóló átfogó eredménykimutatás,
- két időszakra szóló saját tőke változás kimutatás,
- két időszakra vonatkozó cash-flow kimutatás,
- és az ezekhez kapcsolódó kiegészítő megjegyzések.

A fentiek 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.

Az IFRS-ekre való áttérés időpontjára a gazdálkodó egységnek egy pénzügyi helyzetre vonatkozó, a standardok szerinti nyitó kimutatást kell készítenie és prezentálnia. Ez a kiindulópont az IFRS-ekkel összhangban álló elszámolásaihoz. A gazdálkodó egységnek ugyanazt a számviteli politikát kell alkalmaznia a pénzügyi helyzetre vonatkozó nyitó kimutatásában és valamennyi, az első, IFRS-ek szerinti pénzügyi kimutatásaiban bemutatott időszakra. Meg kell felelnie minden egyes, az első, IFRS-ek szerinti beszámolási időszak végén hatályban lévő standardnak. A gazdálkodó pénzügyi helyzetére vonatkozó, IFRS-ek szerinti nyitó kimutatására vonatkozó főbb értékelési előírásokat a 2. ábra foglalja össze.



2. ábra: Az IFRS szerinti nyitómérlegben szereplő vagyon számbavételére vonatkozó előírások

Forrás: Saját szerkesztés

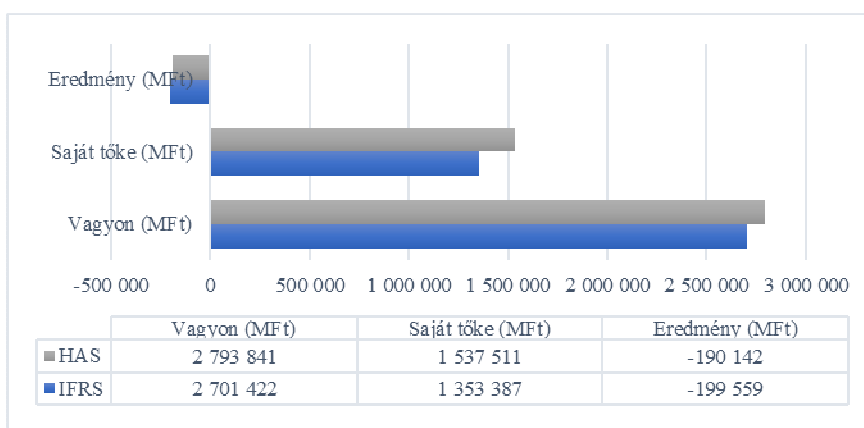
Az áttérés során keletkezett különbségeket mind az eredményre, mind a saját tőkére vonatkozóan le kell vezetni. Mivel az IFRS-ek nem adnak definíciót a saját tőke egyes elemeire, így annak érdekében, hogy más jogszabályokban a saját tőkével kapcsolatban előírt szabályok az IFRS-ek szerint beszámolót készítő körében is rendelkezésre álljanak, a számviteli törvény a kiegészítő megjegyzések részeként saját tőke megfeleltetési tábla összeállítását teszi kötelezővé. Az egyes tőkeelemek egységes értelmezése érdekében a számviteli törvény definiálja azok tartalmát. A kettős számviteli nyilvántartás elkerülésének szem előtt tartása tükröződik vissza a szabályozásban, hiszen a törvényalkotók nem törekedtek arra, hogy a számviteli törvény szerinti és az IFRS-ek közötti szabályozás különbségéből fakadó valamennyi hatás figyelembevételre kerüljön a saját tőke megfeleltetés összeállításakor. Az átmeneti, illetve összecsúsztatásban nem jelentős tartós eltéréseknek a saját tőkére gyakorolt hatásai gyakorlatilag tudomásul vételre kerültek, csak a jelentős saját tőke értelmezésbeli különbségeket kell rendezni.

3. Eredmények

A kutatás során azt vizsgáltuk, hogy melyek azok a tipikus IFRS módosító tételek, amelyek a vizsgált Nyrt. beszámolóiból azonosíthatók az áttérés kapcsán. Tanulmányunkban a már IFRS szerinti pénzügyi kimutatások adatainak elemzésére és összevetésére az IFRS előtti időszakokéval részletesen nem térünk

ki, csak a tendenciákat jelezzük. Mivel a vizsgált Nyrt. konszolidált pénzügyi kimutatásait 2005. évtől már IFRS szerint készítette, így számviteli politikái, ahol erre a számviteli törvény és az IFRS szabályai teret adtak, már nagymértékben igazodtak az IFRS előírásaihoz. A vizsgált Nyrt. egyedi pénzügyi kimutatásainak IFRS-re való átállítása során keletkező áttérési különbségek túlnyomó része a Nyrt. tevékenységéhez közvetlenül kapcsolódó és a számviteli törvény és IFRS közötti jelentős szemléletbeli különbségekből adódnak. A Nyrt. a számviteli törvény előírásainak megfelelően – mivel olyan vállalkozásnak minősül, amelynek értékpapírjait az EGT bármely államának szabályozott piacán forgalmazzák – 2016. január 1-jén kezdődő üzleti évtől áttért az IFRS rendszerre. Így a 2016. december 31-i egyedi pénzügyi kimutatás a vizsgált Nyrt. első az EU által befogadott IFRS-ek szerint készített pénzügyi kimutatása, összehasonlító időszaka a 2015. év és ennek nyitó állapota a 2014. évi mérleg.

Az IFRS szerinti beszámoló pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatása (mérleg), az előírásoknak megfelelő három időpont adatait tartalmazza, így lehetőség nyílik a 2014 és 2015 évi számviteli törvény beszámolóik, valamint a 2014 és 2015 IFRS pénzügyi kimutatások adatainak összehasonlítására is. 2016-tól kezdődően a társaság kizárólag IFRS szabályrendszer szerint készíti pénzügyi kimutatásait. A 3. ábrában összefoglaltuk, hogy 2015-ben milyen főbb eltérések számszerűsíthetők az IFRS és a számviteli törvény szerinti beszámolóban szereplő értékek között.



3. ábra: A főbb adatok eltérése 2015-ben M Ft-ban

Forrás: Saját szerkesztés

A hazai számviteli szabályok szerint elkészített mérleg főösszege mindkét évben meghaladta az IFRS szerinti pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás főösszegét. 2014-ben 3,44%-kal, majd 2015-ben 3,31%-kal alacsonyabb az IFRS rendszer szerint kimutatott vagyron értéke, mint a hazai számviteli törvény szerinti. 2015-

ben a kevesebb vagyon mellett, 12%-kal alacsonyabb saját tőke összeget és 5%-kal kevesebb eredményt mutatnak az IFRS szerinti értékek, mint a számviteli törvény (HAS) szerint készített kimutatások.

3.1 A mérleg eszköz oldalának vizsgálata

A magyar és a nemzetközi számviteli gyakorlatban az eszközként történő megjelenítés feltétele az eszközérték megbízható mérése, megállapítása, ezt azonban az egyes számviteli előírások eltérően szabályozzák (Borzán, Szekeres, 2020). A két számviteli rendszer összehasonlításának első lépéseként az egyes eszköz és forrás főcsoportok alakulását vizsgáltuk.

HAS			IFRS		
Megnevezés	2014	2015	Megnevezés	2014	2015
Befektetett eszközök	76,77	79,66	Befektetett eszközök	76,71	82,12
Forgóeszközök	23,23	20,34	Forgóeszközök	23,29	17,88
Eszközök	100,00	100,00	Eszközök	100,00	100,00

4. táblázat: A számviteli törvény és az IFRS rendszer eltérései eszközszerkezeti szempontból (%)

Forrás: Saját szerkesztés

A hazai számviteli szabályok szerint összeállított mérleg esetében az aktív időbeli elhatárolások főcsoportot a forgóeszközök közé soroltuk be. A 4. táblázat adatai alapján a 2014-es évben az eszközszerkezeti mutatók tekintetében jelentős eltérést nem tapasztalhatunk, ezzel ellentétben 2015-ben a 2,46% ponttal magasabb a befektetett eszközök nagysága az IFRS szerinti kimutatásban, melyet érdemes tovább elemezni. Ezek a mutatók csupán nagyságrendi eltérést fejeznek ki, ezért konkrét következtetéseket csak akkor tudunk levonni, ha további mutatókat is számszerűsítünk.

HAS			IFRS		
Megnevezés	2014	2015	Megnevezés	2014	2015
Saját tőke	55,97	55,03	Saját tőke	52,36	50,10
Kötelezettségek	44,03	44,97	Kötelezettségek	47,64	49,90
Források	100,00	100,00	Források	100,00	100,00

5. táblázat: A számviteli törvény és az IFRS rendszer eltérései forrásszerkezeti szempontból (%)

Forrás: Saját szerkesztés

A hazai számviteli szabályok szerint összeállított mérleg esetében a passzív időbeli elhatárolások, valamint a céltartalék főcsoportokat a kötelezettségek közé

soroltuk be. Az 5. táblázatban a tőkeszerkezeti mutatók esetében már mindkét időszakra vonatkozóan vizsgálható az eltérés nagysága, 2014-ben 3,61% ponttal magasabb a saját tőke a HAS rendszer mérlegében, míg 2015-re ez 4,93% pontra növekedett.

A 2000. évi C. 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.” 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.

Mivel nem egységes a két előírásban használt befektetett eszköz fogalom a 6. táblázatban vizsgáljuk meg tételesen, hogy melyik szabályrendszer milyen tételeket sorol ide.

HAS (Millió Ft)			IFRS (Millió Ft)		
Megnevezés	2014	2015	Megnevezés	2014	2015
Befektetett eszközök	2 448 582	2 225 528	Befektetett eszközök	2 362 242	2 218 340
Immateriális javak	34 786	29 492	Immateriális javak	46 155	41 866
Tárgyi eszközök	290 867	274 015	Tárgyi eszközök	325 317	305 403
Befektetett pénzügyi eszközök	2 122 929	1 922 021	Befektetések és egyéb pénzügyi eszközök	1 926 381	1 742 657
			Halasztott adó eszközök	61 263	125 847
			Egyéb befektetett eszközök	3 126	2 567

6. táblázat: A befektetett eszközök alakulása a két számviteli szabályrendszer szerint

Forrás: Saját szerkesztés

A befektetett eszközökön belül az immateriális javak és a tárgyi eszközök értéke az IFRS rendszer szerint meghaladja a hazai kimutatásokban szereplő összegeket, míg a befektetett pénzügyi eszközök esetében pont fordított a helyzet. A halasztott

adót a hazai számviteli rendszer az egyedi beszámolók szintjén nem kezeli, a halasztott adóból származó követelés a mérlegben nem szerepeltethető. Az IFRS szerinti kimutatásban szereplő egyéb befektetett eszközök értéke az előre fizetett bányajáradékot, valamint a beruházásokra adott előlegeket tartalmazza, így elemzés szempontjából a tárgyi eszközök sorhoz sorolható. Az IFRS és a hazai számviteli beszámoló mérlegfőösszegének eltéréseiből 2014-ben 86.340 MFt-ot, míg 2015-ben 7.188 MFt-ot a befektetett eszközök eltérése magyaráz.

- Az IFRS rendszerben kimutatott immateriális javak nagysága 2014-ben 11.369 MFt-tal, míg 2015-ben 12.374 MFt-tal haladta meg a hazai számviteli előírások alapján kimutatott összegeket. Az alapítás-átszervezés aktivált értéke nem felel meg az IFRS szerinti eszköz definíciónak, ezért annak értéke kivezetésre került a nyilvántartásokból. A hazai számviteli előírások alapján a társaságnál 2014-ben 13.230 MFt volt a kutatási és kísérleti fejlesztési területekre elszámolt ráfordítás, melyből 12.712 MFt-ot kutatási költségként számolt el, és 518 MFt-ot aktivált a társaság. A 2015-ben az összesen felmerült 10.209 MFt-ból 8.894 MFt-ot számoltak el költségként és 1.315 MFt-ot aktiváltak.
- A táblázat adatai alapján a tárgyi eszközök IFRS szerinti értéke 2014-ben 34.450 MFt-tal, míg 2015-ben 31.388 MFt-tal haladta meg a Szt. szerinti értéket. Jelentős eltérés az ingatlanok értékelésénél jelentkezett. 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 tárgyi eszközök vonatkozásában a pénzügyi kimutatás adatai alapján 2015-ben 1.001 MFt hitelfelvételi költséget aktiváltak, és az átlagos finanszírozási ráta nagysága 4,01% volt. Ezt követően 2016-ban 303 MFt-ot, míg 2017-ben 275 MFt-ot tettek ki az aktivált hitelfelvételi költségek. A számviteli törvény értelmében az eszköz bekerülési értékét csak a közvetlenül kapcsolódóan igénybe vett hitelek költségei növelik, míg az IFRS megengedi az általános célú hitelek költségeinek aktiválását is. A Nyrt. esetében külön fejlesztést igényelt a hitelköltségek eszközökhöz történő felosztása.
- A halasztott adó fogalma és könyvelése csak az IFRS rendszerben jelenik meg, ennek megfelelően a hazai egyedi beszámolóban ilyen tétel nem szerepel. A halasztott adóeszközök értéke a nyereségadónak a következő időszakokban visszatérülő összege, amely a levonható átmeneti különbözetekből, fel nem használt negatív adóalapok továbbviteléből származhat. A társaság esetében a halasztott adókövetelés legjelentősebb tételeit: a céltartalékok, az előző évek elhatárolt vesztesége, valamint az IFRS-re való áttérés miatti halasztott adóhatás jelentik.
- A befektetett pénzügyi eszközök eredeti magyar mérlegadatait a kiegészítő melléklet adatainak felhasználásával elemzési célokra átalakítottuk, így megállapítható, hogy 2014-ben 196.548 MFt-tal, míg

2015-ben 179.364 MFt-tal kevesebb az IFRS rendszerben kimutatott befektetések értéke. Mivel az áttéréskor a társaság csak a legnagyobb stratégiai részesedését értékelte át az IAS 27 szabályai alapján, így az alacsonyabb IFRS szerinti összeget az értékvesztés elszámolása magyarázza. A befektetések és az egyéb befektetett pénzügyi eszközök változása jelentős hatást gyakorol a vagyon nagyságára, mivel ez a két tétel megközelítőleg minden évben a mérlegfőösszeg 60%-át fedi le.

Az IFRS rendszer szerinti forgóeszköz fogalmat már bemutattuk, a 2000. évi C. számviteli törvény 28. §-a szerint: „A forgóeszközök csoportjába a mérlegben a készleteket, a vállalkozó tevékenységét nem tartósan szolgáló követeléseket, hitelviszonyt megtestesítő értékpapírokat, tulajdoni részesedést jelentő befektetéseket, pénzeszközöket kell besorolni.” Mindezek ismeretében a két számviteli rendszer forgóeszközei a 7. táblázat adatai szerint alakultak:

HAS (Millió Ft)			IFRS (Millió Ft)		
Megnevezés	2014	2015	Megnevezés	2014	2015
Forgóeszközök	729 699	558 533	Forgóeszközök	717 323	483 082
Készletek	140 924	133 544	Készletek	133 008	125 733
Követelések	284 774	315 255	Vevő- és egyéb követelések	144 045	124 364
Értékpapírok	223 175	64 195	Értékpapírok	222 455	63 151
Pénzeszközök	80 826	45 539	Egyéb rövid lejáratú pénzügyi eszközök	117 478	109 679
Aktív időbeli elhatárolások	11 099	9 780	Nyeréségadó követelés	8 813	878
			Pénzeszközök és pénzeszköz egyenértékesek	81 899	45 511
			Egyéb forgóeszközök	9 625	13 766

7. táblázat: A forgóeszközök alakulása a két számviteli szabályrendszer szerint

Forrás: Saját szerkesztés

A forgóeszközök értéke a hazai számviteli rendszer nyilvántartásai alapján 2014-ben 12.376 MFt-tal, 2015-ben 75.451 MFt-tal haladta meg az IFRS rendszer pénzügyi kimutatásaiban szereplő értéket. Az elemzések leegyszerűsítése miatt az aktív időbeli elhatárolásokat a forgóeszközök közé soroltuk be a hazai adatoknál. Így a mérlegfőösszeg eltéréseiből a forgóeszközök különböző tartalma 2014-ben 21,4%-ot, 2015-ben viszont már 92,2%-ot magyaráz. A forgóeszközökön belül a

két rendszer közötti eltérést soronként vizsgálva az alábbi megállapításokat tesszük.

- A készletek IFRS szerinti értéke 2014-ben 7.916 MFt-tal, azaz 5,62%-kal kevesebb, mint a hazai számviteli rendszerében. Ennek oka, hogy az iparág specifikus – stratégiai tartalommal rendelkező – pótalkatrészek átsorolása kerültek a tárgyi eszközök közé. Az IFRS szerint készített pénzügyi kimutatásokban a vásárolt készletek súlyozott átlagár alapján kerülnek kimutatásra, míg a saját előállítású készletek bekerülési értéke az anyagköltséget, a közvetlen bérköltséget és az üzemi általános költségek arányos részét tartalmazza. A készletek nettó realizálható értéken kerülnek kimutatásra. 2015-ben az IFRS szerinti készletérték 5,85%-kal alacsonyabb, mint a hazai szabályozás szerinti. A készletek eltérésénél egyéb jelentős tétel nem azonosítható be.
- A hazai számviteli rendszer szerint elkészített számviteli politika értelmében a társaság a vevők, adósok év végi értékelésénél akkor számol el értékvesztést, ha a követelés könyv szerinti értéke jelentősen nagyobb, mint a követelés megtérülő összege. A Nyrt. a kereskedési célú pénzügyi instrumentumok körére a valós értékelés elvét akkor alkalmazza, ha a pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek valós értéke megbízhatóan meghatározható. Az értékelés során a valós érték független külső értékelést jelent. Az IFRS rendszerben a pénzügyi instrumentumokat a társaság bekerüléskor valós értéken veszi fel a nyilvántartásokba. A követő értékelés pedig a pénzügyi instrumentum besorolásától függ. Az IFRS kimutatásokban a vevők és egyéb követelések amortizált bekerülési értéken, a hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok eredménnyel szemben valós értéken szerepelnek. Az egyéb rövid lejáratú pénzügyi eszközök adott kölcsönöket és termékár ügyleteket tartalmaznak, amelyek a pénzügyi instrumentumok besorolási szabályai szerint kerültek értékelésre. Az egyéb forgóeszközök az előre fizetett és visszaigényelhető adók, járulékok, díjak, az előre fizetett költségek és adott előlegek összegeit tartalmazza.
- Az IFRS szerint készített pénzügyi kimutatásokban a pénzeszköz és pénz-egyenértékesek között a készpénz, a bankbetétek és a rövid távon magas likviditású befektetések szerepelnek. A pénzeszközök nagysága 2014-ben 1.073 MFt-tal magasabb, míg 2015-ben 28 MFt-tal alacsonyabb az IFRS rendszerben, mint a HAS szerint.

3.2 A mérleg forrás oldalának vizsgálata

A vagyon nagyságának változását a mérleg forrás oldalán a saját tőke eltéréseinek vizsgálatával kezdtük. 2014-ben 172.682 MFt-tal, míg 2015-ben 184.124 MFt-tal mutatott kevesebbet az IFRS szerinti saját tőke összege a számviteli rendszer által meghatározottnál. Az IFRS 1 standard értelmében az áttérés során keletkező

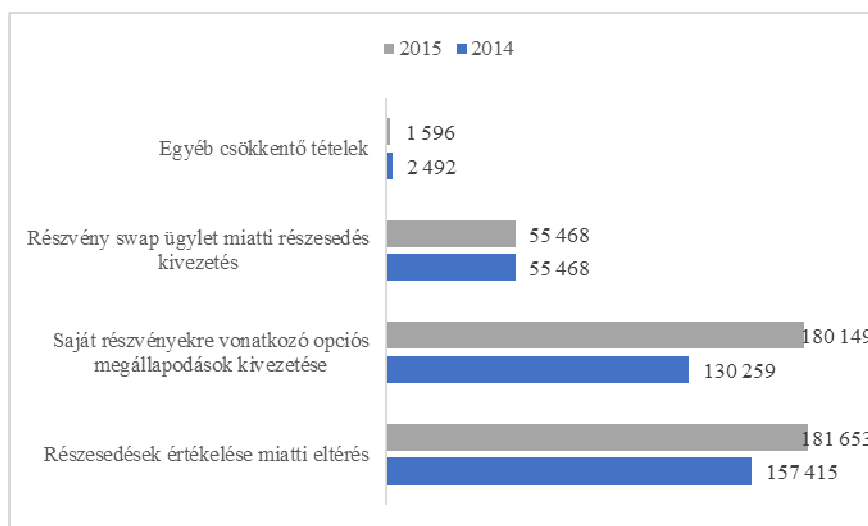
eltéréseket az eredménytartalékkal szemben kell elszámolni, kivéve, ha a saját tőke egy másik elemével szemben logikusabb. Ennek megfelelően a saját tőkére ható tényezők lehetnek növelő és csökkentő tételek.

Saját tőkét növelő tételek	2014	2015
Halasztott adó	61 263	125 847
Osztalék	50 000	55 000
Kutatási költségek aktiválása	40 538	35 551
Periodikus karbantartási költségek és hitelfelvételi költségek aktiválása	13 416	14 302
Hitelköltségek elhatárolása	5 735	3 401
Egyéb növelő tételek	1 981	641

8. táblázat: A saját tőkét növelő tételek (Mft-ban)

Forrás: Saját szerkesztés

A 8. táblázat alapján kijelenthető, hogy a hazai számviteli szabályok szerint kimutatott saját tőkére a legjelentősebb növelő hatást a magyar gyakorlatban nem használt halasztott adó elszámolása gyakorolta.

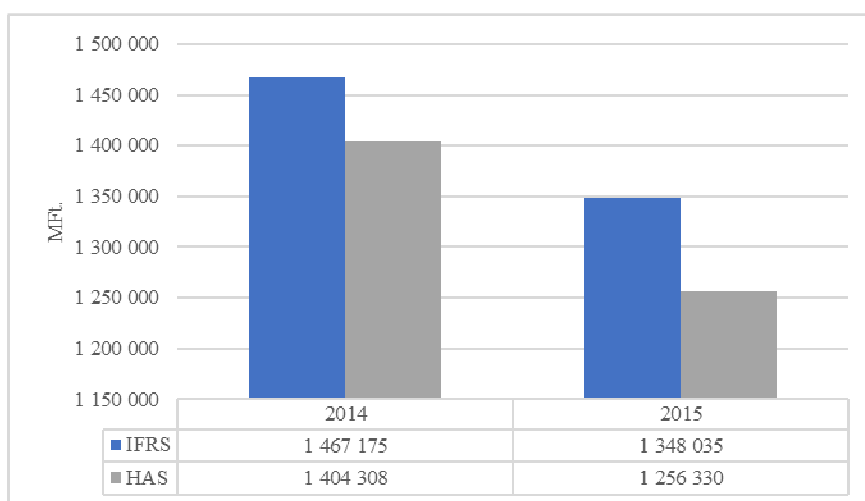


4. ábra: A saját tőkét csökkentő tételek (Mft-ban)

Forrás: Saját szerkesztés

A saját tőkét csökkentő tételeket összefoglaló 4. ábra adatait szemlélítve kitűnik, hogy a számviteli törvény szerinti saját tőkét a Nyrt. saját részvényeire vonatkozó put-call opciós megállapodások, valamint a részesedések értékelése csökkentette.

A kötelezettségek vizsgálatánál (5. ábra) megállapítható, hogy az IFRS szerinti értékük mindkét évben meghaladta a HAS rendszerben szereplő összeget.



5. ábra: A kötelezettségek alakulása

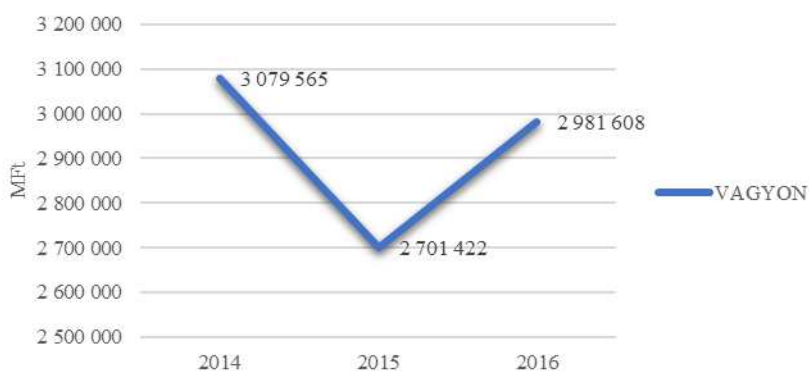
Forrás: Saját szerkesztés

- A hosszú lejáratú kötelezettségek közel teljes összegét (99%-át) az IFRS szerinti nyitómérlegben a hosszú lejáratú hitelek és a hosszú távú várható kötelezettségekre képzett céltartalékok magyarázzák. A hosszú lejáratú hitelek amortizált bekerülési értéken értékelt pénzügyi instrumentumok. A céltartalékok legjelentősebb összegei a kapcsolt vállalkozásokkal szembeni kötelezettségek, amelyek a jövőben szükséges pénzügyi támogatások miatt kerültek kimutatásra, valamint a társaság tevékenységéből fakadó mezőfelhagyási kötelezettségekre képzett összegek. A mezőfelhagyás a termelés befejezése és az eredeti állapot helyreállítása miatt felmerülő tevékenység, amelynek megfelelő része a tárgyi eszközök értékét növelő tételként került elszámolásra.
- A rövid lejáratú hitelek a kapott ellenérték kibocsátási költségekkel csökkentett értékén kerültek felvételre, ezt követően amortizált bekerülési értéken értékelt a társaság. A szállítói kötelezettségek 70-80%-a egy hónapon belül esedékes tartozás. Az egyéb rövid lejáratú pénzügyi kötelezettségek legjelentősebb része (85-90%-a) az eladott „A” részvények eladási és vételi opcióval pénzügyi kötelezettség amortizált bekerülési értéken értékelt összege.

Következtetések

Összességében megállapíthatjuk, hogy az IFRS-ek első alkalmazása során számos esetben merül fel a kérdés, hogy a nemzeti szabályrendszerek és a nemzetközi számviteli előírások között milyen lényeges eltérések találhatók. Első alkalmazónak minősül az a gazdálkodó egység, aki első alkalommal nyilvánítja ki határozottan és fenntartás nélkül, hogy az általános célú pénzügyi jelentései az IAS-IFRS standardokkal összhangban készülnek. Az IFRS-ekre való áttérés időpontjára a gazdálkodó egységnek egy pénzügyi helyzetre vonatkozó nyitó kimutatást kell készítenie és prezentálnia. Ez a kiindulópont az IFRS-ekkel összhangban álló elszámolásaihoz. A vizsgálatok tükrében az IFRS szerinti megjelenítési és értékelési eltérések vizsgálata a hazai számviteli törvény és a nemzetközi számviteli előírások között fontos és releváns. A nemzetközi számviteli standardok alapján készített pénzügyi kimutatások sokkal kötetlenebb szabályozáson alapulnak, mint a magyar számvitel szerinti beszámoló (Borzán, Szekeres, 2019). Mivel rendkívül összetett kérdéskörrel van szó, ezért tanulmányunkban csak azokat a területeket emeltük ki, amelyek esetében jelentős eltéréseket találhatunk a vizsgált társaságnál a két szabályrendszer viszonylatában.

A Nyrt. nyilvánosan közzétett adatainak elemzése alapján megállapíthatjuk, hogy mindkét összehasonlítható időszakban – 2014, 2015 – az IFRS szabályrendszer szerinti prezentált vagyoni értéke alacsonyabb, mint a hazai számviteli törvény szerinti. Míg 2014-ben az eltérést 80%-ban a befektetett eszközök okozzák, addig 2015-ben a két rendszer közötti számszaki különbségek 92%-a a forgóeszközök között található. A befektetett eszközök közül a befektetések és a halasztott adó eszközök mérleg soron található jelentős eltéréseket, míg a forgóeszközök közül a készletek és az egyéb rövid lejáratú pénzügyi eszközök mérleg sorokon tapasztalhatunk meghatározó különbségeket. Az IFRS-re történő átállás előtti és utáni IFRS rendszer szerinti vagyoni helyzetet tükrözi a 6. ábra.



6. ábra: Az IFRS szerint vagyoni alakulása

Forrás: Saját szerkesztés

Vizsgálatunk során számos olyan eltérést azonosítottunk, melyek a két számviteli rendszer különbözőségéből adódóan a vagyon nagyságában okozott különbséget a Sztv. és az IFRS alapján elkészített beszámolók között. Az így feltárt differenciákat az alábbiakban ismertetjük:

- Eltérést tapasztalhattunk az immateriális javak esetében, amely egyrészt adódhat abból, hogy a fejlesztési költségek megjelenítési feltételei eltérnek, másrészt abból, hogy az egyedi beszámolóknak az IFRS szerint goodwill nem szerepeltethető a mérlegben a magyar szabályokkal ellentétben.
- Az időbeli elhatárolások tekintetében a nemzetközi szabályok esetében az IAS 1 standard mindössze az elhatárolás alapú számvitelt írja elő, ezzel szemben a Sztv. sokkal részletesebben rendelkezik az elhatárolásokról, meghatározva például a képzések jogcímeit is.
- A céltartalékoknál lényeges eltérés, hogy az IFRS esetében csak akkor képezhető céltartalék, hogyha múltbeli kötelelem áll fenn, ezzel szemben a magyar szabályozások esetében ez nem feltétele a céltartalék képzésnek.
- Eltérést tártunk fel az eredménytartalék esetében is, amely az IFRS 1 szabályai miatt keletkezik, mivel az áttérés során képződő különbségeket közvetlenül a felhalmozott eredménnyel szemben kell elszámolni.
- Az IFRS szerinti egyedi pénzügyi kimutatások esetében a halasztott adó az eszközök és kötelezettségek pénzügyi beszámolás céljára használt könyv szerinti érték és az adózás céljából használt összege közötti átmeneti különbségekre kerül megjelenítésre. A társaság mérlegében a halasztott adó nettó módon, összesítve kerül kimutatásra.

Mindezek tükrében az IFRS szerinti beszámoló adattartalma, a bemutatott információk mennyisége és részletezettsége mindenképpen lényeges előnyt jelent a Sztv. szerint elkészített beszámolóval szemben.

Meggyőződésünk, hogy további következtetések levonásához nagyobb sokaság esetén kellene elvégezni a fenti vizsgálatokat, valamint a kutatás folytatásaként több év viszonylatában összehasonlítani az adatokat. Véleményünk szerint a tanulmányban elvégzett kutatás alapján kijelenthető, hogy a nemzetközi elszámolások alkalmazása által a vállalatok összességében jobb eredményt képesek kimutatni az egyedi pénzügyi kimutatásaikban, ez pedig az IFRS további térhódítását vetíti elő.

Hivatkozások

- [1.] Borzán Anita, Szekeres Bernadett: A követelések és kintlévőségek értékelése a magyar és román nemzeti, valamint a nemzetközi számviteli előírások tükrében. In: Csizsárik-Kocsir, Ágnes; Varga, János (szerk.) Vállalkozásfejlesztés a XXI. században – IX/1. tanulmánykötet. Budapest,

Magyarország: Óbudai Egyetem, Keleti Károly Gazdasági Kar, 2019, pp. 31-46

- [2.] Borzán Anita, Szekeres Bernadett: Az immateriális eszközök fogalma, értékelése a magyar és román nemzeti, valamint a nemzetközi számviteli előírások tükrében. In: Csiszárík-Kocsir, Ágnes; Varga, János (szerk.) Vállalkozásfejlesztés a XXI. században X./1.: A szervezetek reakciója és válaszai a jelen kor üzleti kihívásaira. Budapest, Magyarország: Óbudai Egyetem, Keleti Károly Gazdasági Kar, 2020, pp. 55-71
- [3.] Borzán Anita, Szekeres, Bernadett: A magyar és a román számviteli értékelési elvek és eljárások összehasonlító vizsgálata az IFRS rendszer tükrében. In: Bodáné, Kendrovics Rita (szerk.) Hazai és külföldi modellek a projektoktatásban: Nemzetközi Tudományos Konferencia tanulmánykötete. Budapest, Magyarország: Óbudai Egyetem Rejtő Sándor Könyvűipari és Környezetmérnöki Kar, 2018, pp. 120-131
- [4.] 2000. évi C. törvény a számvitelről <https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=A0000100.TV> (Letöltve: 2021. június 05.)
- [5.] Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok <https://ngmszakmaiteruletek.kormany.hu/a-nemzetkozi-penzugyi-beszamolasi-standardok-international-financial-reporting-standards-ifrs-ek-alkalmazasa-egyedi-beszamolasi-celokra> (Letöltve: 2021. június 05.)
- [6.] IFRS Foundation, 2018 Use of IFRS Standards around the world <https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/around-the-world/adoption/use-of-ifrs-around-the-world-overview-sept-2018.pdf> (Letöltve: 2021. június 05.)