

JÁRT UTAT A JÁRATLANÉRT? - AZ IFRS BESZÁMOLÁSRA ÁTTÉRŐ VÁLLALATOK ELTÉRŐ SZÁMVITELI ÉRTÉKELÉSI GYAKORLATÁNAK VIZSGÁLATA

"BETTER THE DEVIL YOU KNOW..." THE DIFFERENCES IN THE MEASUREMENTS OF ACCOUNTING AND REPORTING EXAMINED IN COMPANIES TRANSLATED UNDER THE INDIVIDUAL IFRS (INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS)

Dékán Tamásné Dr. Orbán Ildikó¹, Szekeres Alexandra¹, Bács Bence¹, Oláh Zsolt²

¹ Számviteli Tanszék, Számviteli és Pénzügyi Intézet, Gazdaságtudományi Kar, Debreceni Egyetem

² Magyar Nemzeti Bank

Kulcsszavak: IFRS, Áttérés, Eltérések

Keywords: IFRS, Transition, Differences

Összefoglalás

Kutatásunk elsődleges célja annak vizsgálata, hogy a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok (IFRS) alkalmazására áttérő vállalatok pénzügyi kimutatásai, és az azokban megjelenő tételek értéke mennyiben változott a standardokban rejlő értékelési lehetőségek megfelelő megválasztásával, illetve alkalmazásával az áttérés pillanatában. Megpróbálunk választ keresni annak a kérdésnek a megválaszolására is, hogy mertek-e elmozdulni a vállalkozások új értékelési lehetőségek felé, vagy ahol lehetett, inkább megmaradtak a magyar számvitelből már ismert értékelési mechanizmusoknál. Eredményeink alapján sok esetben megfigyelhető, hogy az áttérés során a vállalkozások a rendelkezésükre álló értékelési alternatívák közül azokat választották, amelyek a korábban alkalmazott számviteli rendszerhez, és saját számviteli politikájukhoz közelebb álltak. Az értékelési átállás kimenete (átértékelődés mértéke) azonban erősen függ a vállalkozások iparágától, illetve pontos tevékenységétől. Az átállás statikus hatásainak elemzésén túl fontosak az időben elnyújtottan jelentkező, dinamikus következmények is: a menedzsment felelősségének és előremutató magatartásának a függvényében átgondolásra kerülhetnek az alkalmazott módszerek annak érdekében, hogy az IFRS pénzügyi kimutatások valóban elérjék céljukat, azaz a potenciális befektetők, tulajdonosok számára pontos képet közvetítsenek a vállalkozás üzleti tevékenységéről, ami mélyebben megalapozhatja az üzleti döntéshozatalt is.

Abstract

The primary goal of our research is to examine the extent to which the statements of the transitioning companies, the items to be disclosed in them, and their value have changed with the appropriate choice and application of the valuation options inherent in the standards. We are also trying to find an answer to the question of whether companies have dared to move towards new valuation options or, where possible, have remained with the valuation mechanisms already known from Hungarian accounting. In many cases, it can be observed that during the transition, companies chose the options that were close to their previous accounting system. However, after analyzing the static effects of the transition, depending on the responsibility and forward-looking behavior of management, the methods used may be reconsidered to ensure that IFRS financial statements actually achieve their purpose of providing useful information to potential investors and owners. business decision making as well.

1. Bevezetés

Kutatásunkban a magyar számviteli szabályozásról Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok (IFRS) alapján történő beszámolóképzésre áttérő vállalkozásokat vontuk elemzés alá.

A Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok (továbbiakban IFRS) a Nemzetközi Számviteli Standard Testület (IASB) által kibocsátott olyan számviteli szabványok gyűjteménye, melyek alkalmazásával a jogalkotók az egységes pénzügyi beszámolás keretrendszerét szeretnék megteremteni. Az IASB által megalkotott standardok közül az Európai Unió által befogadott szabványok alkalmazása kötelező érvényűvé válik a tagországok számára. A jogharmonizáció következtében 2002. szeptember 14-től hatályos az Európai Parlament és a Tanács 1606/2002/EK rendelete (2002. július 19.) a nemzetközi számviteli standardok alkalmazásáról. A rendelet valamennyi, az Európai Unió tőzsdéin bejegyzett társaságot arra kötelezte, hogy 2005. január 1-jét követően a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokkal összhangban készítsék el az összevont, konszolidált pénzügyi kimutatásaikat. Az EU álláspontja szerint ez a követelmény a társasági beszámoló átláthatóságát és összehasonlíthatóságát növeli, ennek következtében pedig az EU területén növekszik a piaci hatékonyság, csökken a tőkeszerzés költsége a társaságok számára, ezáltal pedig javul a versenyképesség és fokozódik a növekedés [1]. A rendelet értelmében a kötelező érvényű szabályozás mellett a tagállamok megengedhetik vagy előírhatják az Európai Unió által befogadott IFRS-ek alkalmazását az Unió tőzsdéin nem jegyzett társaságok egyedi vagy konszolidált beszámolóinak összeállításánál, vagy az EU tőzsdéken jegyzett társaságok egyedi beszámolóinak összeállításánál. Így az elmúlt években egyre több tagország engedélyezte vagy éppen kötelezővé tette az IFRS elveken alapuló egyedi pénzügyi kimutatások készítését és közzétételét.

Magyarországon és más országokban is számos problémát vetett fel az átállás, úgy, mint az adóhatások számszerűsítése, az előírások és szabályozások naprakész fordítása, illetve a szakemberhiány leküzdése [6]. Magyarország az uniós rendeletnek eleget téve 2005-től megkövetelte a Budapesti Értéktőzsdére bevezetett társaságok részéről a konszolidált IFRS kimutatások készítését, más társaságok, illetve egyedi kimutatások szintjén azonban nem engedélyezte a standardok alkalmazását. 2015.

november 29-én fogadta el az Országgyűlés a „2015. évi CLXXVIII. törvényt a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok egyedi beszámolási célokra történő hazai alkalmazásának bevezetéséhez kapcsolódó, valamint egyes pénzügyi tárgyú törvények módosításáról” [2]. A dokumentumban a kapcsolódó jogszabályok – elsősorban a 2000. évi C. törvény - módosításait rögzítették. A számviteli törvény három lépcsőben szabályozta az IFRS-ek hazai bevezetését az egyedi beszámolók vonatkozásában (1. ábra).



1. ábra. Az IFRS-ek hazai bevezetéséhez kapcsolódó határidők és érintettek köre

Forrás: Kiss-Orbán, 2017 [3]

Az áttérő vállalkozások korábban a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény szerinti éves, vagy egyszerűsített éves beszámolót készítettek, a következő táblázat a beszámolási formára kötelezően előírt beszámoló-elemeket tartalmazza. Ahogy az a táblázatból is látható, már a magyar számviteli törvény szerint készített beszámolók kimutatásai, és az IFRS-ek szerint készített pénzügyi kimutatások is eltérnek egymástól.

1. Táblázat. Beszámolási kötelezettség

<i>Beszámolási kötelezettség formája</i>	<i>Részei, jellemzők</i>
Éves beszámoló	Mérleg Eredménykimutatás Kiegészítő melléklet (üzleti jelentés, mely nem része, de kötelező elkészíteni)
Egyszerűsített éves beszámoló	Mérleg Eredménykimutatás Kiegészítő melléklet
IFRS pénzügyi kimutatások	Pénzügyi helyzet kimutatása (Mérleg) Átfogó eredménykimutatás Saját tőke változás kimutatás Cash-flowk kimutatása Notes (kiegészítő melléklet)
Összevont (konszolidált) éves beszámoló	Összevont (konszolidált) mérleg/ eredménykimutatás/ kiegészítő melléklet/ üzleti jelentés
Konszolidált IFRS pénzügyi kimutatások	Konszolidált Pénzügyi helyzet kimutatása (Mérleg) Konszolidált Átfogó eredménykimutatás Konszolidált Saját tőke változás kimutatás Konszolidált Cash-flowk kimutatása Konszolidált Notes (kiegészítő melléklet)

Forrás: 2000. évi C. törvény a számvitelről [4]

Míg a számviteli törvény megadja azokat a sémákat a beszámoló egyes kimutatásai kapcsán, amiktől a vállalatoknak nem lehet eltérni, addig a Pénzügyi kimutatások prezentálására vonatkozó IAS 1 csak a minimálisan kötelezően megjelenítendő sorokat adja meg. A mérleg, azaz pénzügyi helyzet kimutatásának minimálisan kötelezően megjelenítendő sorait a következő táblázat tartalmazza (2. táblázat).

2. Táblázat. Az egyszerűsített éves beszámoló, illetve az IFRS-ek szerinti pénzügyi kimutatások mérlegének összehasonlítása

	<i>Egyszerűsített Éves beszámoló (Sztv)</i>	<i>IFRS-ek szerint készített pénzügyi kimutatások</i>
Mérleg (Pénzügyi helyzet kimutatása)	<p>A. Befektetett eszközök</p> <p>I. Immateriális javak</p> <p>II. Tárgyi eszközök</p> <p>III. Befektetett pénzügyi eszközök</p> <p>B. Forgóeszközök</p> <p>I. Készletek</p> <p>II. Követelések</p> <p>III. Értékpapírok</p> <p>IV. Pénzeszközök</p> <p>C. Aktív időbeli elhatárolások</p> <p>D. Saját tőke</p> <p>I. Jegyzett tőke</p> <p>II. Jegyzett, de még be nem fizetett tőke (-)</p> <p>III. Tőketartalék</p> <p>IV. Eredménytartalék</p> <p>V. Lekötött tartalék</p> <p>VI. Értékelési tartalék</p> <p>VII. Adózott eredmény</p> <p>E. Céltartalékok</p> <p>F. Kötelezettségek</p> <p>I. Hátrasorolt kötelezettségek</p> <p>II. Hosszú lejáratú kötelezettségek</p> <p>III. Rövid lejáratú kötelezettségek</p> <p>G. Passzív időbeli elhatárolások</p>	<p>a. ingatlanok, gépek és berendezések – IAS 16</p> <p>b. befektetési célú ingatlanok – IAS 40</p> <p>c. immateriális javak – IAS 38</p> <p>d. pénzügyi eszközök (kivéve az e, h és i pontokban leírt összegek) – IFRS 9</p> <p>e. tőke módszerrel elszámolt befektetések – IAS 28</p> <p>f. biológiai eszközök – IAS 40</p> <p>g. készletek – IAS 2</p> <p>h. vevő- és egyéb követelések – IFRS 9</p> <p>i. pénzeszközök és pénzeszköz-egyenértékesek – IFRS 9</p> <p>j. értékesítésre tartott minősített eszközök – IFRS 5</p> <p>k. szállítói és egyéb kötelezettségek – IFRS 9</p> <p>l. céltartalékok – IAS 37</p> <p>m. pénzügyi kötelezettségek (a k és l pontokban szereplő összegek kivételével) – IFRS 9</p> <p>n. tényleges adókötelezettségek és adókövetelések – IAS 12</p> <p>o. halasztott adókötelezettségek és adókövetelések – IAS 12</p> <p>p. értékesítésre tartott minősített eszközökhöz kapcsolódó kötelezettségek – IFRS 5</p> <p>q. kisebbségi részesedések</p> <p>r. anyavállalat tulajdonosaira jutó jegyzett tőke és tartalékok – IAS 1</p>

Forrás: Lakatos et al., 2013 [5]

A magyar számviteli beszámolók és az IFRS-ek szerint készült beszámolók közötti eltérések nem csupán más jellegű, tartalmú, nevű vagy kinézetű kimutatásokat jelentik, hanem az egyes sorokhoz tartozó értékelésbeli, módszertani különbségeket,

amelyek számszerűsíthető eltéréseket okoznak az eredményben és a mérlegfőösszegekben is.

2. Anyag és Módszer

Kutatásunk elsődleges célja annak vizsgálata, hogy az áttérő vállalatok kimutatásai, az azokban kimutatásra kerülő tételek, és azok értéke mennyiben változott a standardokban rejlő értékelési lehetőségek megfelelő megválasztásával, alkalmazásával. Megpróbálunk választ keresni annak a kérdésnek a megválaszolására is, hogy mertek-e elmozdulni a vállalkozások új értékelési lehetőségek felé, vagy ahol lehetett, megmaradtak a magyar számvitelből már ismert értékelési mechanizmusoknál.

A mérlegtételekre vonatkozó standardokban rejlenek azok az értékelésbeli különbségek, melyek legjellemzőbb mérlegtételeket érintő nagyon rövid összefoglalására szolgál az alábbi táblázat (3. táblázat).

3. Táblázat. Az egyszerűsített éves/éves beszámoló, illetve az IFRS-ek szerinti pénzügyi kimutatások mérlegtételeinek főbb értékelési eltéréseinek összehasonlítása

<i>Mérlegtételek</i> <i>Sztv/IFRS szerinti meghatározás</i>	<i>Sztv.</i>	<i>IFRS</i>
Immateriális javak / Immateriális eszközök	<ul style="list-style-type: none"> • écs korlátok és osztalék fizetési korlátok • maradványértéket nem szabályozza <ul style="list-style-type: none"> • Alapvetően bekerülési érték alapú értékelés (- terv szerinti értékcsökkenés +/- terven felüli értékcsökkenés) • Az értékhelyesbítés piaci értékre csupán lehetőség • Az értékhelyesbítés nem képezi az értékcsökkenés alapját 	<ul style="list-style-type: none"> • alapítási és átszervezési költségek nem aktiválhatók • a kutatási fázis költségei ráfordítások, a fejlesztési fázis költségei aktiválhatók bizonyos feltételek teljesülése esetén. • Határozott és határozatlan élettartam elkülönítése • maradványérték várhatóan nulla, néhány kivétellel <ul style="list-style-type: none"> • Követő értékeléshez két modell közül lehet választani: <ul style="list-style-type: none"> ◦ bekerülési érték modell (- értékcsökkenés +/- értékvesztés) ◦ átértékelési modell (+/-valós értékre történő átértékelés - értékcsökkenés +/- értékvesztés) • Az átértékelt érték lesz mindig az értékcsökkenés alapja

	<ul style="list-style-type: none"> • Az értékhelyesbítés elszámolás értékelési tartalékkal szemben történik, nincs eredményhatása <p>Immateriális javakra adott előlegek megjelenítése az Immateriális javak között</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Az átértékelés gyakorisága több évente is történhet • Az átértékelés OCI-val (egyéb átfogó eredménnyel) szemben történik – NINCS tényleges adóhatása • Immateriális javakra adott előlegek megjelenítése a követelések között
<p>Tárgyi eszközök / Ingatlanok, gépek, berendezések</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Alapvetően bekerülési érték alapú értékelés (- terv szerinti értékcsökkenés +/- terven felüli értékcsökkenés) • Az értékhelyesbítés piaci értékre csupán lehetőség • Az értékhelyesbítés nem képezi az értékcsökkenés alapját <p>Az értékhelyesbítés elszámolás értékelési tartalékkal szemben történik, nincs eredményhatása</p> <ul style="list-style-type: none"> • Beruházásra adott 	<ul style="list-style-type: none"> • Bekerülési értéket módosítják az Sztv. szerinti tételeken túl: <ul style="list-style-type: none"> ◦ leszerelésének, elszállításának és a terület helyreállításának becsült költsége ◦ halasztott fizetés kamatráfordítása ◦ kapott állami támogatások ◦ hitelfelvételi költségek • Komponens megközelítés • Követő értékeléshez két modell közül lehet választani: <ul style="list-style-type: none"> ◦ bekerülési érték modell (- értékcsökkenés +/- értékvesztés) ◦ átértékelési modell (+/-valós értékre történő átértékelés - értékcsökkenés +/- értékvesztés) • Az átértékelt érték lesz mindig az értékcsökkenés alapja • Az átértékelés gyakorisága több évente is történhet • Az átértékelés OCI-val (egyéb átfogó eredménnyel) szemben történik – NINCS tényleges adóhatása • Beruházásra adott előlegek megjelenítése a követelések között

	előlegek megjelenítése a Tárgyi eszközök között	
-/ Befektetési célú ingatlanok	<ul style="list-style-type: none"> • A téma nem szabályozott az Sztv-ben • Tárgyi eszközként kerül megjelenítésre annak értékelési szabályai szerint 	<ul style="list-style-type: none"> • IFRS-ek szerint elkülönített bemutatása szükséges a mérlegben • Követő értékeléshez két modell közül lehet választani: <ul style="list-style-type: none"> ◦ valós érték modell (+/-valós értékre történő átértékelés, NINCS értékcsökkenés) ◦ bekerülési érték modell (-értékcsökkenés +/-értékvesztés) • A valós értékelés évente történik • Az átértékelés nettó eredménnyel szemben történik – VAN tényleges adóhatása
Készletek / Készletek, Biológiai eszközök	<ul style="list-style-type: none"> • Biológiai eszközök is a készletek részét képezik • Követő értékelés: +/- értékvesztés (leírás eredmény terhére történik) 	<ul style="list-style-type: none"> • Biológiai eszközök külön soron kerülnek megjelenítésre, külön standard, az IAS 41 szabályozza • Bekerülési érték (hulladék, üres költség, finanszírozási elem, minősített eszköz stb.megjelenése) • Követő értékelés: piaci értékre, azaz nettó realizálható értékre történő leírás (az eredményben) • Nettó realizálható érték (net realisable value) = Várható (szokásos, becsült) eladási ár - A befejezés becsült költségei (befejezésig felmerülő további ktg) - Az értékesítés becsült költségei (értékesítéshez szükséges ktg)
Céltartalékok / Céltartalékok (HLK, RLK)	<ul style="list-style-type: none"> • Megjelenés a mérlegben külön soron E. főkategóriában. A standarddal ellentétben a magyar szabályok nem tekintik a céltartalékot a kötelezettség egy fajtájának. • Az Sztv. nem követeli meg azt, hogy múltbeli 	<ul style="list-style-type: none"> • Az IAS 37 standard a céltartalékokat a kötelezettségek egy fajtájának tekinti, és a hosszú vagy a rövid lejáratú kötelezettségek között kerülnek kimutatásra, önálló soron.

	<p>eseményre legyen visszavezethető a céltartalék. Pl.: jövőbeni költségekre képzett céltartalék is megjeleníthető</p> <ul style="list-style-type: none"> • Nem realizált árfolyamveszteségre is képezhető céltartalék. • Nincs módszertani útmutató a becslés végrehajtásához. • Nem alkalmazza a jelenértéket a céltartalék értékének meghatározásakor. • Elszámolás másik lába: A magyar szabályok szerint a céltartalék képzés és feloldás minden esetben az egyéb ráfordítás, illetve egyéb bevétel lesz (nettó eredménnyel szemben számolandó el, eszközzel szemben nem) 	<ul style="list-style-type: none"> • Nem lehet céltartalékot képezni jövőbeni költségekre • IFRS-ek szerint nem lehet nem realizált árfolyamveszteségre céltartalékot képezni. • Módszertani útmutató a becslés végrehajtásához. • Jelenérték-számítás alkalmazása az éven túli et a céltartalék értékének meghatározásakor. • Elszámolás másik lába a céltartalék jellegéhez igazodik, pl.: végkielégítés esetén személyi jellegű költségekkel szemben képzik, garanciális jellegű céltartaléknál közvetlen ráfordítással szemben, a bekerülési értékben figyelembe vehető diszkontált leszerelési kötelezettség esetén az elszámolás másik lába maga az eszköz is lehet (ez esetben a képzésnek nincs eredményhatása, csak a diszkontálásnak)
<p>- / Értékesítésre tartott eszközök, illetve a kapcsolódó kötelezettségek</p>	<ul style="list-style-type: none"> • A téma nem szabályozott az Sztv-ben • Tárgyi eszközként kerül megjelenítésre 	<ul style="list-style-type: none"> • Alapelv: befektetett eszköz v. elidegenítési csoport csak akkor jelenhet meg értékesítésre tartóként, ha a könyv szerinti érték megtérülése elsősorban értékesítésen keresztül várható, semmint a további használatból. Ehhez az szükséges, hogy: <ul style="list-style-type: none"> ◦ Jelenlegi állapotában kész az értékesítésre... ◦ ...a szokásos értékesítési feltételek mellett... ◦ ...és az értékesítés nagyon valószínű. • Bekerülési érték: a k.sz.é. és az értékesítési költségekkel csökkentett valós érték közül az

		<p>alacsonyabbikon</p> <ul style="list-style-type: none"> • Követő értékelés: -/+ értékvesztés, NINCS értékcsökkenés
<p>Adófizetési kötelezettség és Visszaigényelhető adó / Adókötelezettségek és adóeszközök</p>	<ul style="list-style-type: none"> • A visszaigényelhető tényleges adó: Követelés (forgóeszköz) • Fizetendő adó: rövid lejáratú kötelezettség • A tényleges adó az eredményben kerül elszámolásra • A halasztott adó nem jelenik meg sehol a számviteli rendszerben 	<ul style="list-style-type: none"> • IAS 12 Nyereségadók standard kezeli • Tényleges adó: A visszaigényelhető tényleges adó Követelés (forgóeszköz), a fizetendő adó rövid lejáratú kötelezettség • A tényleges adó az eredményben kerül elszámolásra • A halasztott adó mindig hosszú távú eszköz, illetve kötelezettség, a halasztott adókövetelés befektetett eszköz, a halasztott adókötelezettség hosszú lejáratú kötelezettség • A halasztott adók összegét általában az eredményben adóráfordításként kell kimutatni. Kivétel: <ul style="list-style-type: none"> ◦ Valós érték növekedése a felvásárláskor (goodwill) ◦ Saját tőkében elszámolt valós értékre történő értékelés hatása (OCI) • A halasztott adók egyenlegétől függően az adóráfordítás akár adóbevétele (negatív ráfordítás) értéket is felvehet
<p>Pénzügyi lízingelt eszközök</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Befektetett eszközként jelennek meg • Értékcsökkenésük nettó eredményt érint • A lízingkötelezettség hosszú lejáratú kötelezettség 	<ul style="list-style-type: none"> • Fontos különbség, hogy a lízingbevevő oldaláról minden lízingelt eszköz pénzügyi lízingnek minősül (kivéve rövid távú és kisértékű lízingek) • A mérlegben a lízingelt eszközre vonatkozó használati jog eszköz jelenik meg, külön, vagy a mögöttes eszköz csoportjába sorolva (ekkor Notes!) • Lízingkötelezettség: Külön a többi kötelezettségtől, vagy egyben más kötelezettségekkel (ekkor közzététel valahol, Notes!) • Értékcsökkenés (külön a kamatráfordítástól) – nettó eredményt érint

Forrás: Saját összeállítás, 2021

Ahogy a fenti táblázatban is látszik, a két rendszer egyes mérlegelemeire vonatkozó értékelési eljárások összehasonlítása kapcsán látható, hogy hol vannak/lehetnek nagyobb eltérések az áttérő cégek beszámolóiban.

Kutatásunkban azokat a vállalkozásokat vizsgáltuk meg, akik a magyar számviteli szabályozásról Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok (IFRS) alapján történő beszámolóképzésre tértek át. Adatbázisunkban 241 vállalat szerepelt, amelyeket 12 szektorra, iparágra osztottunk fel tevékenységük alapján.

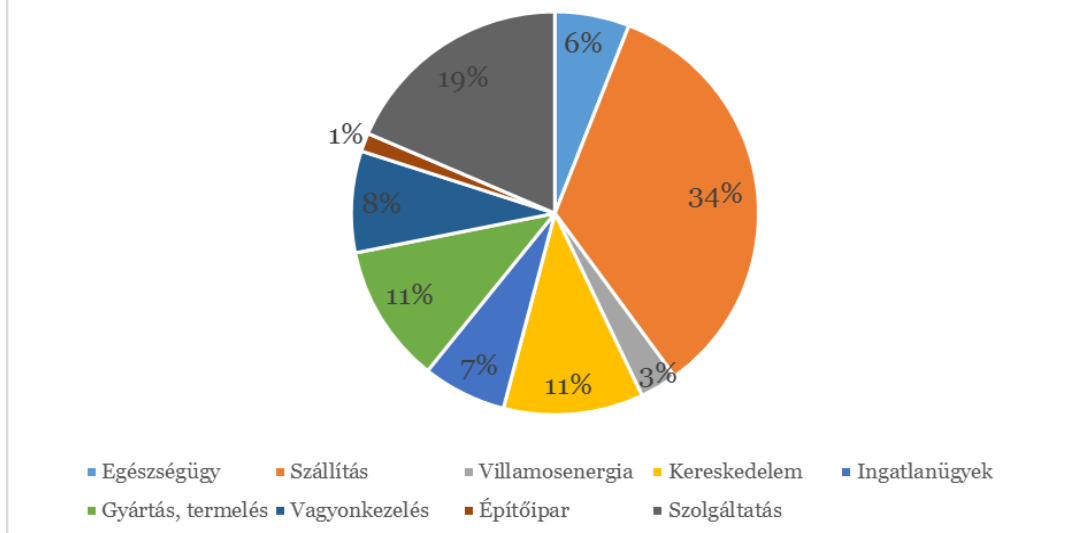
4. Táblázat. Az egyszerűsített éves/éves beszámoló, illetve az IFRS-ek szerinti pénzügyi kimutatások mérlegtételeinek főbb értékelési eltéréseinek összehasonlítása

	<i>Részvénytársaság</i>	<i>Korlátolt felelősségű társaság</i>	<i>Összesen</i>
Egészségügy	4	4	8
Szállítás	5	41	46
Villamosenergia	4	0	4
Kereskedelem	1	14	15
Ingatlanügyek	6	3	9
Gyártás, termelés	8	7	15
Vagyonkezelés	11	0	11
Építőipar	1	1	2
Szolgáltatás	12	13	25
Összesen	52	83	135

Forrás: Saját összeállítás, 2021

A következő ábra szemlélteti az IFRS-ekre áttérő vállalatok iparági megoszlását (2. ábra).

Az IFRS-ekre áttérő vállalatok iparági megoszlása



2. ábra. Az IFRS-ekre áttérő vállalatok iparági megoszlása

Forrás: saját szerkesztés

Célunk az volt, hogy az áttérés hatásait iparáganként megvizsgálva következtetéseket tudjunk levonni a magyarországi tőzsdei, és tőzsdén kívüli vállalatok IFRS-ekre történő áttérések tapasztalatairól. Ebben a tanulmányban – tevékenységük és elszámolási jellegzetességeik miatt – pénzügyi, biztosítási tevékenységet végzők szektorainak (hitelintézetek, egyéb pénzügyi, biztosítási tevékenységet végzők és a pénzügyi lízingsel foglalkozó társaságok, összesen 62 társaság) bemutatása nem szerepel, későbbi kutatás irányul majd a szektorra vonatkozó áttérési sajátosságok elemzésére. A fennmaradó 179 cégből pedig csupán 135 beszámolóit voltak alkalmasak az elemzésre (4. táblázat). Ennek több oka is volt. Egyrészt voltak olyan cégek, akiknek a beszámolóit nem voltak alkalmasak egy összehasonlító elemzésre (elsősorban a kisebb, pl. betéti társasági formában működő cégek) az adatok, információk hiányossága miatt. Másrészt bár az Adatbázisban az áttérő cégek kerültek megjelenítésre, az e-beszámoló rendszeréből letöltött beszámolók tanúsága szerint több cég mégis maradt a korábbi szabályozási környezetben, és soha nem készített IFRS beszámolót. Voltak olyan vállalkozások is, akik bár áttérő cégek, mégsem alkalmazták az IFRS 1 Első alkalmazás standardot, mert már korábban valamikor készítettek IFRS beszámolót.

A vizsgált társaságok zöme korlátolt felelősségű (kft) társasági formában működik (61,5%), a többi cég pedig részvénytársasági formában (37,7%), egy kivétellel, a teljes vizsgált minta egy európai részvénytársaságot tartalmaz. A vagyonekezeléssel foglalkozó, illetve a villamosenergia szektorba tartozó cégek mindegyike részvénytársaságként végzi tevékenységét. Érdekes, hogy a szállítási szektorban viszont túlnyomó részben kft-ként tevékenykednek a vállalatok.

3. Eredmények

Az áttérés indoka leggyakrabban az anyavállalati döntés volt, illetve a tőzsdei jelenlét kívánta meg az IFRS beszámolást.

A listában szereplő vállalkozások könyvvizsgálóit tekintve az IFRS-ek szerint beszámolót készítő gazdálkodók körében a BIG4 cégek közül mindegyik megjelenik, rajtuk kívül több nagyobb könyvvizsgáló társaság, de több esetben magánszemélyként tevékenykedő könyvvizsgálót is találunk. Észrevehetőek szektorális összefüggések is: a szállítási szektorban például a cégek több mint 90%-ánál, a gyártás/termelés szektorban a cégek több mint 50%-a esetén az Ernst & Young Könyvvizsgáló Kft. látja el a könyvvizsgálói feladatokat (tételes, összehasonlítható mérleget és eredménykimutatást hozva), a többi szektornál nagyon vegyesen szerepelnek a könyvvizsgálók. Összességében is elmondható, hogy az áttérést, IFRS beszámolót a leggyakrabban az Ernst & Young Könyvvizsgáló Kft. könyvvizsgálta.

Az egészségügyi, a kereskedelmi, a vagyonkezelési, a szolgáltatási és az ingatlanszektorban egy-egy vállalkozás, a gyártás-termelés ágazatban összesen kettő, a szállítási szektorban az összes vállalkozás több mint fele (26 társaság) beszámolási pénzneme az euró. A villamosenergia szektorban és az építőiparban minden vállalkozás forintban készíti a beszámolóját.

Az elemzett társaságok mérlegeit és átfogó eredménykimutatásait tekintve kijelenthető, hogy az átállás minden esetben befolyásolja a kimutatható vagyont és eredményt, ezért a beszámolási forma váltást megelőzően széleskörűen átgondolt, szakmailag megalapozott döntések alapján kell kialakítani az új számviteli politikát, mely alapján a későbbiekben is készítik az IFRS beszámolókat, és amely az átállás évét, és a megelőző összehasonlító üzleti évek kimutatásait is érinti. A standardok adta elszámolási, értékelési, megjelenítési lehetőségek közül választott eljárások az átállás évében jelentős eltéréseket okozhatnak, melyek kezelésére érdemes előre felkészülni. Ráadásul az is valószínűsíthető, hogy az IFRS-ekre történő áttérés, sok egyéb gazdasági hatás mellett hatással lehet a tőzsdei forgalomra is.

A számviteli politika szempontjából, az értékeléseket és eredményességet szem előtt mindenképp érdemes a 3. táblázatban megjelenített választási lehetőségeket, értékelési módszereket hatásait szem előtt tartani. Az egyes cégek pénzügyi kimutatásai ezeket a választásokat a Notes (Kiegészítő megjegyzések) részben mutatják be a következő bontásban:

- számviteli politika meghatározó elemei:
 - Pénzügyi helyzet kimutatáshoz kapcsolódó számviteli politikák,
 - Átfogó eredménykimutatáshoz kapcsolódó számviteli politikák,
 - egyéb számviteli politikai döntések;
- számviteli politika változásai;

A téma volumenére és a tanulmány terjedelmi korlátaira tekintettel a példa kedvéért csupán egy jellemző számviteli politikai döntést, és annak hatásmechanizmusa kerül e helyen bemutatásra. A valós értékelés alkalmazása esetében mindig meg kell nézni, melyik mérlegtétel esetén hol jelenik meg a valós értékelés hatása, nettó eredményben (bevétel/ráfordítás), ami tényleges adóra is hatással lesz, vagy esetleg az egyéb átfogó eredményben, aminek nincs tényleges adóhatása. Mindenképp figyelni

kell továbbá arra, hogy a valós értékelésnek halasztott adóhatása is lesz. A saját használatú ingatlanok, gépek, berendezések valós értékelése például egyéb átfogó eredményen keresztül történik, tényleges adóra közvetlenül nincs hatása. De az átértékelt értékek fognak az értékcsökkenés alapjául szolgálni, azaz egy megnövelt eszközérték magasabb értékcsökkenése a nettó eredményt fogja csökkenteni adott esetben.

Az IFRS beszámolásra áttérő vállalkozásoknál az áttérés pénzügyi kimutatásokra gyakorolt hatást az alábbi fő területeken vizsgáltuk:

- mérlegfőösszeg
- ingatlanok, gépek berendezések értéke
- immateriális eszközök értéke
- befektetésicélú ingatlanok megjelenése
- korábban eszközként meg nem jelenő lízingek megjelenítése
- halasztott adóhatások,
- nettó működőtőke,
- nettó eredmény,
- egyéb átfogó eredmény,
- EPS,
- ROE.

Az IFRS áttérés a gazdálkodók mérlegfőösszegére kifejtett hatása vonatkozásában elmondható, hogy az összes áttérő céget tekintve 60% esetben növekedett a mérlegfőösszeg, 31,1% esetben csökkenés, és 8,9% esetben pedig nem történt változás, ezen elmozdulások okaira világítanak rá az egyes mérlegtételek változásaira irányuló, később bemutatásra kerülő vizsgálataink. Véleményünk szerint egy áttérés mindenképp hatást gyakorol valamilyen szinten a mérlegfőösszegre, a magyar számviteli szabályozástól eltérő IFRS értékelési logika, és többek között a halasztott adó felvétele miatt. Azokban az esetekben, ahol nem tapasztalható változás a mérlegfőösszegben, ott felvetődik az IFRS-ek megfelelő szintű ismeretének a kérdése. Természetesen lehetséges magyarázat az is, hogy annyira kicsi, tevékenységét tekintve annyira jelentéktelen egy cég, hogy a kevés tétel kevés eltérést okoz, de talán ez ritkán ad magyarázatot a változatlan mérlegfőösszegre. A szállítási szektor esetében nagyon jellegzetes volt a mérlegfőösszeg növekedése, de a többi szektorban is inkább növekedés volt tapasztalható, vagy körülbelül ugyanannyi cégnél csökkent, mint nőtt a mérlegfőösszeg. Egyetlen szektorban volt inkább csökkenés a mérlegfőösszegben, ez pedig a szolgáltatási szektor. Érdemes továbbá megjegyezni, hogy az eltérések a legtöbb esetben nem meghatározóak a korábbi, és az IFRS pénzügyi kimutatások között. Összesen 40 társaság esetében volt tapasztalható a 135 cégből 100%, vagy annál nagyobb eltérés a mérlegfőösszegek között, ezen társaságok jelentős többsége a szállítási szektorban tevékenykedik, a szállítási szektor szereplőinek 80%-a 100% és 252% közötti mérlegfőösszeg növekedést mutatott ki IFRS beszámolójában. Mindössze 4 cég mutatott ki az összes átváltó cégből 10-50% közötti, és 14 esetben 10% körüli mérlegfőösszeg változást.

A továbbiakban a mérlegfőösszeg változásának indokait vizsgáltuk meg, azaz, hogy szorosabban véve milyen tételek változásának köszönhetőek az elmozdulások a mérlegfőösszegben a két számviteli szabályozás közötti áttérés miatt.

Először e befektetett eszközöket vizsgáltuk meg. Általánosságban azt tapasztaltuk az elemzés során, hogy a mérlegfőösszeg eltérése elsősorban a befektetett eszközök érték módosításainak a következménye.

Az ingatlanok, gépek és berendezések kezelésére vonatkozó IAS 16 standard alapvetően két értékelési modellt alkalmaz, a kezdeti megjelenítés és értékelés során a bekerülési érték modell, míg a későbbi értékelés során a bekerülési érték modell vagy az átértékelési modellt. A bekerülési érték modell a magyar számviteli eljárásokból is ismert, a modell az eredeti bekerülési értéket terv szerinti értékcsökkenésekkel, értékvesztésekkel (a magyar számvitelben ezt nevezzük terven felüli értékcsökkenésnek) és annak visszairásával korrigálja. Ez alapján az eszközként való megjelenítését követően az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tételét bármely halmozott értékcsökkenéssel és bármely halmozott értékvesztés miatti veszteségekkel csökkentett bekerülési értéken kell nyilvántartani. Az átértékelési modell már a valós értéket helyezi előtérbe. A valós érték az az összeg, amelyért jól tájékozott, üzleti szándékkal rendelkező felek között szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet keretében egy eszközt el lehet cserélni. A modell szerint az eszközként való megjelenítését követően az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tételét, amelynek valós értékét megbízhatóan meg lehet határozni, az átértékelés időpontjában érvényes valós értékkel egyenlő átértékelt értéken kell nyilvántartani, csökkentve bármely későbbi halmozott értékcsökkenéssel és bármely későbbi halmozott értékvesztés miatti veszteségekkel. Az átértékeléseket olyan rendszerességgel kell elvégezni, hogy a beszámolási időszak végén az eszköz könyv szerinti értéke ne térjen el lényegesen annak valós értékétől. Míg az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele kivezetéséből származó nyereséget vagy veszteséget a kivezetéskor az eredményben kell elszámolni, csakúgy mint az értékcsökkenést és az értékvesztést, addig az átértékelési modell alkalmazása esetén az átértékelés pozitív különbözetét az egyéb átfogó eredményben kell elszámolni, a negatív különbözettel pedig szintén az egyéb átfogó eredményt kell csökkenteni annak pozitív összegéig (ezt követően már a veszteség nettó eredményben jelenik meg ráfordításként, annak pozitív változása esetén később ez a nettó eredmény változik a visszafordítás bevételeként történő elszámolása miatt, de csak addig a mértékig, amíg a nettó eredményben korábban elszámolt veszteség visszafordul, ezt követően ismét az egyéb átfogó eredményben jelentkezik a pozitív különbözet).

Az ingatlanok, gépek, berendezések kimutatásával kapcsolatos változások hatásai kapcsán általánosságban elmondható, hogy a vizsgált IFRS-ekre áttérő vállalkozások többségénél ennek a mérlegtételnek az értéke jellemzően csökkent. Ez a csökkenés többek között a beruházásokra adott előlegek forgóeszközök közé történő átsorolásának következménye.

Egyetlen ágazatban volt tapasztalható az ingatlanok, gépek, berendezések értékének jelentős növekedése, ez a szállítás ágazata volt. Ebben az ágazatban volt ugyanis a legjellemzőbb az IFRS 16 Lízingek standard hatása. Míg a szállítás ágazatában elsősorban a járművek kapcsán, addig a vagyongazdálkodási ágazatban az ingatlanok kapcsán jelentek meg a lízingekhez kapcsolódó használati jog eszközök, de előfordult a gyógyszeriparban, szolgáltatási ágazatban is. Több ingatlan, jármű és gép kezelése esetében ugyanis a magyar számviteli szabályok szerinti operatív lízing helyett az IFRS áttérést követően a lízingelt eszköz pénzügyi lízingként, használati jog eszközként jelenik meg. A vizsgált vállalkozások közül többen írták ki

beszámolójukban, hogy egyelőre nem mutatnak ki használati jog eszközt, de vizsgálják az IFRS 16 megjelenítési követelményeit saját lízingelt eszközeik kapcsán (valószínűleg az áttérést követő beszámolóikban már a standardnak megfelelően kerülnek ezen tételek megjelenítésre). Az IAS 17-ről IFRS 16 új lízingstandardra való áttérés hatására az érintett társaságok vagyona növekszik, mérlegében az eszköz oldalon megjelenik a használati jog-eszköz, forrás oldalon pedig az eszközhöz tartozó lízingkötelezettség. A használati jog-eszköz után értékcsökkenést és értékvesztést, a lízingkötelezettség után pedig kamatot számolnak el. A lízingbe vevő egyetlen lízingmodellt alkalmazhat, vagyis minden lízingügyletét pénzügyi lízingként köteles kezelni, másrészt az IFRS 16 gyakorlati könnyítéseket tartalmaz: a rövid lejáratú és a kis értékű eszközök esetében a lízingbe vevő nem köteles lízingügyleteit eszközként kimutatni beszámolójában, hanem elegendő költségként elszámolni (megjelenítés alóli mentesség). Lízingbe adói oldalon az új standard bevezetése nem hozott nagyfokú változást, megmaradt a kettős lízingmodell a hazai és nemzetközi számvitelben egyaránt.

Az IAS 1 Pénzügyi kimutatások prezentálása standard megköveteli a befektetési célú ingatlanok saját használatuaktól való elkülönítését, a pénzügyi helyzet kimutatásban önálló soron szerepeltetését. Befektetési célú ingatlannal az egészségiparban csak a Hungaropharma Zrt. rendelkezik, a villamosenergia szektorban az ELMŰ és az ÉMÁSZ (ezen ágazatban a szereplők 50%-a), az ingatlanszektorban és a vagyonnevelés ágazatban, azok természeténél fogva többen, a társaságok 44,44, illetve 27,3%-a. a gyártás/termelés ágazatban a vállalkozások 1,33%-a, a szolgáltató ágazatban a vállalkozások 16%-a. A szállítás, kereskedelem és építőipari szektorban egyáltalán nem található kimutatott befektetési célú ingatlan. Az IAS 40 standard az eszközök között a pénzügyi instrumentumok után először a befektetési célú ingatlanok esetében vetette fel a valós értékelés lehetőségét. A vizsgált esetekben azonban a vállalkozások döntő többségben maradtak a bekerülési értéken történő értékelésnél, és csak ritkán választották a valós értékelést. Ennek oka valószínűleg abban keresendő, hogy ebben a kategóriában a valós értékelésnek a nettó eredményre van hatása, azaz értéknövekedés esetén bevételként kerül elszámolásra, ami közvetlenül gyakorol hatást a megfizetendő adóra. Fontos megemlíteni azt is, hogy a valós értékelés kötelező évenkénti gyakorisága miatt ez a módszer minden évben újabb és újabb piaci értékbecslést igényel, aminek költségvonzata sem elhanyagolható. A valós értékelést a vagyonnevelés, ingatlanügyletek és gyártás/termelés ágazatban szereplő cégek alkalmazták csupán. Ennek oka lehet egyrészt, hogy a magyarországi vállalatok 2011. óta működhetnek szabályozott ingatlanbefektetési társaságként (SZIT státusz), 2017-ben módosították a státusz peremfeltételeit, ezzel kedvezőbb adózási környezetet teremtve a státuszt megszerző vállalkozások számára, a SZIT mentesül a társasági adóvalamint a helyi adó fizetési kötelezettség alól, a realizált jövedelem csak a részvényesek szintjén adózik, de kötelező a piaci értéken történő értékelés, nyilvános részvénytársaságként pedig a kapcsolódó IFRS-ek értékelési módszereinek alkalmazása.

A valós értékelés kapcsán mindenképp el kell mondani, hogy a vizsgált vállalatok többsége csak a kötelező esetekben vállalja a valós értékelést, azaz a pénzügyi eszközök és kötelezettségek, vevők, szállítók, stb. esetén.

Az immateriális eszközök értékének az átállás hatására bekövetkező változásai nem mondhatóak általánosan véve jelentősnek. Sok társaság egyáltalán nem mutat ki

ilyen eszközöket, és a vállalkozások többségénél változatlan maradt az immateriális javak értéke, csupán néhány esetben tapasztaltunk nagymértékű eltérést a két beszámolórendszer által levezetett értékek között. A változások okai sokszor nem jelennek meg a beszámolóokban. Néhány eltérést az okoz, hogy az IFRS-ek rendszerében más elszámolási logikák működnek, és például néhány esetben vagyoni értékű jogok, szellemi termékek felvételének köszönhető az immateriális eszközök növekedése, vagy például a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok nem teszik lehetővé a kutatás költségeinek kimutatását az immateriális eszközök között (az IAS 38 Immateriális eszközök standard szerint a kutatás minden esetben ráfordításként számolandó el, és nem aktiválható), ez lehet például az immateriális eszközök értékében bekövetkező csökkenés egyik oka. Ezek az eltérések a vizsgált vállalkozásokat tekintve elsősorban a gyógyszergyártás iparágban merülnek fel, azok kutató-fejlesztő tevékenysége következtében.

A magyar számviteli rendszer nem ismeri a halasztott adó fogalmát, csupán az IFRS-ek hazánkban történő megjelenésével kezdett el a gyakorlatban is megjelenni a halasztott adó, és annak számításának kérdésköre. A halasztott adó az IFRS-ekre történő átállás következtében az egyik legjellemzőbb újonnan kimutatott mérlegfőjel, illetve eredményt befolyásoló tényező, ezért itt egy kis elméleti és gyakorlati ismertetésre is sort kerítünk. Az IAS 12 Nyereségadó standard a nyereségadó (társasági adó, helyi iparüzési adó, stb.) számviteli elszámolásának és kimutatásának előírásait tartalmazza. Alapvetően azt vizsgálja, hogy a tárgyidőszaki és jövőbeli adókövetkezmények hogyan legyenek elszámolva. Az összemérés elvén alapszik a halasztott adók rendszere, azaz halasztott adók elszámolásának lényege, hogy az adót a számviteli elszámolás szerinti (átfogó) eredményt terhelő ráfordításként értelmezik, amelynek elismerése akkor történik, amikor az alapját képező bevételek és ráfordítások elszámolásra kerültek. A halasztott adók alapja egy mérlegben szereplő eszköz vagy kötelezettség könyv szerinti értéke és társasági adó törvény által elfogadott értéke közötti eltérés. Ezek az eltérések valamilyen jövőben adóelőnyt vagy adófizetési kötelezettséget mutatnak. Az adóalap módosító tételeket kell a standard értelmében vizsgálni annak vonatkozásában, hogy milyen jövőbeni adóhatást gyakorolnak. A módosító tételek vizsgálatakor megkülönböztethetünk átmeneti különbözetheket és állandó különbségeket. Az átmeneti különbözet egy eszköz vagy kötelezettség könyv szerinti értéke és adózás szerinti értéke közötti különbözet, mely később adóköteles vagy levonható átmeneti különbözetheként jelenik majd meg, melyek a jövőben eredményeznek adóköteles összeget, akkor, amikor az eszköz vagy kötelezettség könyv szerinti értéke megtérül vagy teljesítésre kerül (tulajdonképpen halasztott adókötelezettség). A levonható átmeneti különbözethek pedig levonhatók annak az időszaknak az adóköteles nyereségéből, amikor az eszköz vagy kötelezettség könyv szerinti értéke megtérül vagy teljesítésre kerül (tulajdonképpen halasztott adókövetelés). Átmeneti különbözethek, amelyek halasztott adót keletkeztethetnek, a következők:

- **Értékcsökkenési leírás:** a számviteli és a társasági adótörvény szerinti értékcsökkenési kulcsok eltéréséből származó átmeneti különbözethek. A számviteli értékcsökkenés adóalap növelő tétel, az adótörvény szerinti értékcsökkenés adóalap csökkentő tétel. Amennyiben a számviteli törvény szerint gyorsabban kerülnek leírásra az eszközök, akkor a következő években számítani lehet arra, hogy számviteli értelemben az eszköz teljesen leírásra kerül, adótörvény szerinti értékcsökkenés

azonban továbbra is fennáll. Ennek következtében az adótörvény szerinti értékcsökkenéssel csökkenni fog az adóalap, azaz a jelenben tulajdonképpen egy rejtett, látens jövőbeni adókövetelést kell kimutatnunk, ennek a látens követelésnek az értékét pedig halasztott adókövetelésként mutatjuk ki. Fordított esetben, azaz ha az adótörvény szerint gyorsabban leírásra kerül az eszköz, mint a számviteli elszámolásokban, halasztott adókötelezettséget mutatunk ki a jövőbeni látens adókötelezettség-többlet miatt. A maradványérték meghatározása is átmeneti különbözetet eredményez, hiszen a társasági adótörvény nem számít maradványértékkel, ezért az esetek döntő többségében szintén eltérés lesz a leírás “gyorsaságában”, ezért szintén halasztott adó következményekkel jár a maradványérték.

- Fejlesztési tartalék: A fejlesztési tartalék képzésének évében adóalap csökkentő tételként jelentkezik a képzett tartalék értéke, más szavakkal; egyösszegű társasági adótörvény szerinti értékcsökkenési leírásra kerül sor, a jövőben tehát már csak a számviteli értékcsökkenés adóalap korrekciós hatása merül fel az eszköz leírásáig. A tartalékképzés évében tehát kevesebb adót fizetünk, azonban az eszköz hasznos élettartama alatt ez az adóhaszon visszafordul, hiszen a jövőben adótöbbletet fogunk fizetni. Emiatt a képzés évében halasztott adókövetelést mutatunk ki.

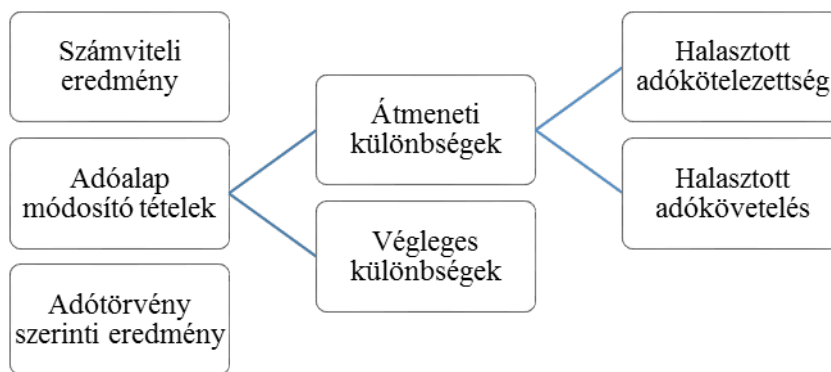
- Vevő értékvesztés: A vevőkövetelésekre elszámolt értékvesztés összege mindenképp jövőben visszaforduló elem. Két lehetőség következhet be a jövőben: az kedvezőbb opció, hogy vevőnkkel szembeni követelésünk befolyik, kifizeti tartozását, a kevésbé kedvező helyzet, ha a követelés igazoltan is behajthatatlanná válik. A képzett és adóalap növelő tételként elszámolt értékvesztés a jövőben adóalap csökkentő tétellé válik, a különbözet visszafordul, halasztott adó követelés elszámolásával jár együtt a vevőkre képzett értékvesztés a képzés évében.

- Céltartalékok: A céltartalékok tipikus halasztott adókövetelést generáló tételek, az előző tételekhez hasonlóan ugyanis a társasági adótörvény nem ismeri el a céltartalékokat az adóalapban, ezért korrekciós tételként jelentkeznek az adókötelezettségek kalkulálásakor. A céltartalékok a képzés évében adóalap növelő, feloldás és felhasználás esetén pedig csökkentő korrekciós tételekként jelentkeznek. Belátható ezek alapján, hogy a képzett céltartalék által generált adótöbblet valamikor a jövőben vagy felhasználás, vagy feloldás következtében visszafordul, azaz kevesebb adót kell majd fizetni a csökkenés évében. Így a képzett céltartalék értékére halasztott adó alapként tekinthetünk.

- Tipikus halasztott adót generáló tétel még az előző évek elhatárolt veszteségei, illetve

- A valós értékelésből eredően is lehetnek halasztott adóhatások.

Az állandó különbözet: egy eszköz vagy kötelezettség könyv szerinti értéke és adózás szerinti értéke közötti különbözet, mely belátható időn belül, vagy soha nem fordul vissza. Ilyen lehet a társasági adótörvényben foglalt adóalap módosító tételek esetében például a különböző adóbírságokra, pótlékokra, nem a vállalkozás érdekében felmerült költségekre, selejtezett eszközök, áruk értéke, ha nincs megfelelően dokumentálva, jegyzőkönyvezve, stb. Ezek mind olyan tételek, melyekkel kapcsolatban lehetőség sincs a jövőbeni adómegettérülésre, a jövőben semmiféle adóhatásra nem lehet számítani velük kapcsolatban, ezért nem számolunk velük a halasztott adó kalkuláció során.



3. ábra. A halasztott adó keletkezésének folyamata

Forrás: Lakatos et al., 2013 [3]

A halasztott adó kapcsán meg kell említeni annak eredményhatását is. Amennyiben az eszköz, illetve kötelezettség könyv szerinti és adóértéke közötti eltérés indoka maga is a nettó eredményben jelenik meg (pl. értékcsökkenés), akkor annak halasztott adója is, azaz az adórátfordítás során az adott időszakban fizetendő tényleges adó mellett a halasztott adó is megjelenik. Amennyiben az értékeltérés oka az egyéb átfogó eredményben található, úgy annak halasztott adó hatása is (pl. immateriális eszközök, ingatlanok, gépek, berendezések valós értékelése, vagy FVTOCI pénzügyi instrumentumok értékelése).

A vizsgált vállalkozások esetén elmondható, hogy egyeseken jelenik meg a beszámolóban halasztott adókötelezettség, és követelés, melynek okai jellemzően az immateriális eszközök, ingatlanok, gépek, berendezések esetében a leirási kulcsok eltérésére, a követelésekre képzett értékvesztésre, előző évek veszteségére, céltartalékképzésre vezethetők vissza, ritkán, specifikusan a gyártás/termelés ágazatban fejlesztési tartalék képzésre, az ingatlanügyletek és vagyonkezelés ágazatban befektetési célú ingatlanok valós értékelésére vezethetőek vissza, melyek adórátfordításként nettó eredményre gyakorolnak hatást.

Viszonylag ritkábban jelenik meg egyéb átfogó eredményben halasztott adó hatás, mely értékesíthető pénzügyi eszközök kategóriába sorolt pénzügyi eszközök valós értékelésére, tárgyidőszaki aktuáriusi értékelésre (OCI-ra, egyéb átfogó eredményre gyakorol hatást) vezethető vissza. Magának az IFRS átállásnak a halasztott adó hatásával is kell számolni.

Az összes vállalkozás közül mindössze 16 esetben nem jelenítettek meg halasztott adót, ez 11%-ot jelent. Ennek oka lehet, hogy az eszközök és kötelezettségek értékelésében ezen vállalkozások nem tértek el a korábbi gyakorlatuktól, illetve szűkebb eszközállománnyal rendelkeztek. Valamivel többen mutattak ki halasztott adókövetelést, mint kötelezettséget a fennmaradó többi vállalkozásban. Halasztott adókövetelést a vállalkozások csak abban az esetben mutathatnak ki, ha bizonyítottan látják, hogy a jövőben adóköteles eredményt érnek el, amivel szemben ez érvényesíthetővé válik. Pozitív, hogy a vállalkozások többsége bízik a nyereséges jövőbeli gazdálkodásában az áttérés évében. A halasztott adókövetelés kimutatása elsősorban menedzsment döntés, de természetesen a könyvvizsgálót kell meggyőzni annak realitásáról. A pandémia következtében például az érintett években a

vállalkozások kevesebb halasztott adó követelést mutatnak ki a korábbi években tapasztaltnál.

Az áttérés következtében a vizsgált vállalkozások beszámolóiban bekövetkező változásokat a nettó működőtőket tekintve is megvizsgáltuk, ami a rövid lejáratú kötelezettségek és forgóeszközök értékmódosulásának hatására alakul. A nettó működőtőke változása sok esetben rengeteg tétel egyidejű, pozitív vagy negatív változása idézte elő. Egyrészt hosszú lejáratú kötelezettségből rövidbe, illetve az aktív és passzív időbeli elhatárolások átsorolásai mozgatták, másrészt néhány tételnél értékelésbeli eltérések (pl. készletek leírása nettó realizálható értékre, követelések, kötelezettségek értékelése) módosították. Az IAS 1 szabályainak való megfelelés miatt néhány tétel új soron jelent meg a kimutatásokban, például több vállalkozásnál külön sor jelent meg a nyereségadó követelések bemutatása céljából a forgóeszközök között. A vállalatok döntő többségénél a nettó működőtőke az áttérés hatására csökkent (70,4%), a vállalatok közel 20%-ánál növekedett, míg a többi esetben, főleg ahol nem volt adat, vagy kevés mérlegtételt tartalmazott a beszámoló, nem változott. A nettó működőtőke csökkenésének az esetek többségében a rövid lejáratú kötelezettség állomány növekedése a felelős. A növekedés legfőbb oka, hogy az IFRS-ekben a rövid lejáratra képzett céltartalékokat, illetve a passzív időbeli elhatárolásokat a rövid lejáratú kötelezettségek között kell kimutatni.

Az átfogó eredmény vizsgálatát két részben végeztük el, a nettó eredmény, majd az egyéb átfogó eredmény változására elkülönítve a hatásokat. Egyrészt az áttérés hatására a kimutatott nettó eredményt vizsgáltuk, nagyjából hasonló arányban változott pozitív és negatív irányba, bár valamivel több cégnél volt csökkenés tapasztalható az áttérés hatására. A társaságok 6%-ánál az eredmény vagy nem változott, vagy nem volt adat a helyzet megítélésre. Az egyes ágazatok esetében az eredmény növekedése vagy csökkenése a vállalkozások esetében arányos volt, két ágazat kivételével. A villamosenergia szektorban minden esetben a nettó eredmény csökkenése volt tapasztalható (elsősorban az árbevétel jelentős csökkenése okozta), míg az építőiparban, és vagyongazdálkodás ágazatában minden vállalat esetében növekedett a nettó eredmény (itt elsősorban az értékesítés nettó árbevételének jelentős növekedése, illetve a működési ráfordítások csökkenése okozta az eredménynövekedést). A nettó eredményben sok társaságnál a több tétel együttes hatására nagy eltérés összességében nincs a nettó eredményben, jellemzően átcsoportosításokra kerül sor. Az IAS 12 szabályozás miatt minden cégnél felmerülő tétel a halasztott adóval kapcsolatos tételek miatti eredménykorrekció, illetve a helyi iparüzési adó és innovációs járulék átsorolása a működési költségek/ráfordítások közül az adóráfordítások (Nyereségadók) közé. Sok esetben történik elszámolásbeli eltérés az Árbevétel kapcsán: Az Utólag adott engedmény, utólag adott utalvány vagy szkontó átsorolandó egyéb ráfordításból, vagy pénzügyi ráfordításból, vagy értékesítés önköltségéből árbevétel csökkentőbe, illetve néhol az egyéb bevételből árbevételbe kerülnek át bizonyos költségátszámlázások. Több esetben az IAS37 miatt a céltartalékképzés is korrekcióra került, például személyi jellegű ráfordításba került át néhány, tartalmilag oda tartozó tétel. A legtöbb eltérést okozó tényező az egészségügyi és a szolgáltatási szektorban volt megfigyelhető.

A vállalkozások közül IFRS-ek szerinti eredménykimutatásukat többen készítik el funkcionális formában (55%), mint költségnemek (össz költség) szerint (45%). Néhány esetben a cégek a magyar számviteli szabályozás szerint még összköltség

eljárással készítették eredménykimutatásukat, de az IFRS-ek rendszerébe áttérve váltottak funkcionális költség (forgalmi) eljárással készülő eredménykimutatásra.

A vizsgált vállalkozások mindösszesen 6,7%-a mutat ki egyéb átfogó eredményt érintő eseményt az éves pénzügyi kimutatásukban az áttérés évében, az értékesíthető pénzügyi eszközök valós értékének változása, tárgyidőszaki aktuáriusi veszteség, illetve cash-flow hedge ügyletek kapcsán. Az építőipar, szállítás, kereskedelem és ingatlanügyletek ágazataiban tevékenykedők közül senki nem mutat ki egyéb átfogó eredménybe tartozó tételeket.

Megszűnt tevékenységhez tartozó eredmény az átállás hatására csupán a villamosenergia szektorban került kimutatásra, de ott minden vállalkozás esetén.

Az EPS mutató a tőzsdén jegyzett társaságok esetén elérhető, közzétételi kötelezettségeiknek a beszámolóikban ők eleget is tesznek. A többi esetben sem maga a mutató nem szerepel a beszámolóban, sem az üzletrészek, részvények darabszáma, amivel a mutató számolható lenne.

A ROE mutató változása a kalkuláció módszertanából kiindulva a nettó eredmény és a saját tőke változására vezethető vissza, nagyon sok tétel együttes hatására változik, nő vagy csökken, vizsgálataink alapján nem mutatható ki jellegzetes elmozdulás a cégek összességét tekintve.

4. Következtetések

Kutatásunk elsődleges célja annak vizsgálata volt, hogy az áttérő vállalatok kimutatásai, az azokban kimutatásra kerülő tételek, és azok értéke mennyiben változott a standardokban rejlő értékelési lehetőségek megfelelő megválasztásával, alkalmazásával. Megpróbálunk választ keresni annak a kérdésnek a megválaszolására is, hogy mertek-e elmozdulni a vállalkozások új értékelési lehetőségek felé, vagy ahol lehetett, megmaradtak a magyar számvitelből már ismert értékelési mechanizmusoknál.

Az éves beszámólóról IFRS-ek szerinti pénzügyi kimutatásokra történő áttérés tehát számos terület átgondolását igényli a cégektől. Az Sztv. és az IFRS-ek között egyelőre még mindig számos eltérés van, bár az utóbbi években a standardokhoz közeledik a magyar számviteli szabályozás is, az egyes számviteli részterületekben az elszámolások, értékelések közelítésének folytatásával, folyamatos fejlesztésekkel.

A vizsgálatunkat az egyes mérlegtételek változásának elemzésével kezdtük. A készletek kapcsán például nagy eltérés nem tapasztalható. Ugyanez a helyzet a saját használatú ingatlanok, valamint gépek, berendezések, immateriális eszközök kapcsán, amennyiben a vállalkozás a magyar számvitelhez hasonló bekerülési érték modellt választja az IFRS-ek rendszerében is. Nagyobb eltérések a valós értékelés különböző lehetőségeinek választása esetén, illetve a magyar rendszerben nem ismert halasztott adóhatások felvétele miatt jelennek meg a vizsgált cégek eredmény, illetve mérlegfőösszegének adatai között. Az IFRS pénzügyi kimutatások megkövetelik a befektetők hasznos információval való ellátását, ennek érdekében bizonyos mérlegtételeket, és azok értékelését önálló sorra emelnek ki a kimutatásokban (pl. értékesítésre tartott eszközök, befektetési célú ingatlanok).

Az átfogó eredmény vizsgálata során külön elemeztük a nettó eredmény, majd az egyéb átfogó eredmény változását, illetve azok hatásait. Először a kimutatott nettó eredményt vizsgáltuk, amely közel azonos arányban változott pozitív és negatív irányba, bár valamivel több cégnél volt csökkenés tapasztalható az áttérés hatására. A

társaságok 6%-ánál nem tapasztaltunk jelentős változást. Fontos kiemelni, hogy a vizsgált vállalkozások kizárólag 6,7%-a mutat ki egyéb átfogó eredményt érintő eseményt az áttérés évében, amely az értékesíthető pénzügyi eszközök valós értékének változásából, tárgyidőszaki aktuáriusi veszteségből, illetve cash-flow hedge ügyletekből származik.

5. Összefoglalás

Összefoglalásul elmondható, hogy az IFRS-ek szerinti pénzügyi kimutatásokra áttérő cégek esetében iparáganként eltérő hatások azonosíthatók be, a tevékenység jellegére, illetve az iparágra jellemző számviteli politikai döntésekre tekintettel. Vannak azonban olyan gyakorlatok vagy hatások, amelyek túlmutatnak ezen, például a halasztott adóval kapcsolatos, illetve a valós értékelésekkel kapcsolatos értékelési eljárások megismerése, és alkalmazása. Sok esetben megfigyelhető, hogy az áttérés során a vállalkozások az esetleges választási lehetőségek közül azt választották, amelyek a korábbi számviteli rendszerükhöz közel álltak. Az átállás statikus hatásainak elemzését követően azonban a menedzsment felelősségének és előremutató magatartásának a függvényében átgondolásra kerülhetnek az alkalmazott módszerek annak érdekében, hogy az IFRS pénzügyi kimutatások valóban elérjék céljukat, azaz a potenciális befektetők, tulajdonosok számára igazán hasznos információkat közvetítsenek a vállalkozásról, ami mélyebben megalapozhatja az üzleti döntéshozatalt is.

Irodalomjegyzék

[1] 1606/2002/EK rendelet a nemzetközi számviteli standardok alkalmazásáról

[2] 2015. évi CLXXVIII. törvény a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok egyedi beszámolási célokra történő hazai alkalmazásának bevezetéséhez kapcsolódó, valamint egyes pénzügyi tárgyú törvények módosításáról

[3] Kiss, Á., Orbán, I. (2017): Az IFRS-ek szerinti beszámolásra történő áttérés gyakorlati kérdései. CONTROLLER INFO 1K pp. 133-143.

[4] 2000. évi C. törvény a számvitelről

[5] Lakatos, L., Kovács, D., Madarasiné Szirmai, A., Mohl, G. and Rózsa, I. (2013): A Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok elmélete és gyakorlata, Budapest: Magyar Könyvvizsgálói Kamara.

[6] Droppa, Dóra, Becsky-Nagy, Patrícia (2019): Szakemberhiány – az IFRS-ekre való áttérés hátráltató tényezője. CONTROLLER INFO 7 : 1 pp. 15-18. , 4 p.