

Tárgyi eszközök és készletek közötti átsorolás – Egyik kutya, másik eb

A számviteli törvény szabályaival foglalkozó jelen hírlevél aktualitását a számviteli törvény 2014. november 26-án kihirdetett módosítása adja, amely meghatározza azt az időpontot, amikor a tárgyi eszközök és készletek besorolását meg kell változtatni, az adott eszközt át kell sorolni.

Kezdeti besorolás

Egy eszköz beszerzésénél számos döntést kell hozni, egyebek között arról is, milyen céllal szerzik azt be. A számviteli törvény előírásai szerint, amennyiben az eszköz várhatóan tartósan – legalább egy éven túl – szolgálja a vállalokozási tevékenységet, akkor befektetett eszközként (az immateriális javak, a tárgyi eszközök között) kell kimutatni. Ezzel szemben, ha az eszközt a rendszeres (szokásos) üzleti tevékenység keretében értékesítési céllal szerzik be, és az a beszerzés, valamint az értékesítés között változatlan állapotban marad, akkor a készletek között áruként kell kimutatni. Ha az eszközt az értékesítendő termék előállítására vagy a szolgáltatások nyújtására során fogják felhasználni, akkor a készletek között anyagként kell kimutatni. A számviteli törvény a készletek között rendeli kimutatni többek között a használatba vételükig a vállalkozó tevékenységét legfeljebb egy évig szolgáló anyagi eszközöket (szerszám, műszer, berendezés, felszerelés, munkaruha, egyenruha, védőruha), továbbá a befektetett eszközök közül átsorolt eszközöket. Az értékesítési céllal beszerzett, előállított, az értékesítésig (vagy az állományból történő kivonásig) átmenetileg használatba vett eszközöket a használatba vétel időpontjától áruként kell kimutatni.

A fenti meghatározás alapján általában nem okoz nehézséget eldönteni, hogy a beszerzett eszközt melyik mérlegcsoportba sorolják ki, azonban a gyakorlatban előfordulhatnak olyan esetek is, amelyek megfontolásra készítetik a számviteli szakembert.

Az egyik ilyen eset, ha az eszköz beszerzésekor még nem határozták meg, hogy azt milyen célra szerezték be. Például egy ingatlanfejlesztő és -forgalmazó társaság telket vásárol, amelyre bérbeadási célú ingatlant tervez építeni, de még nem dönt el, hogy amikor elkészül az ingatlan, akkor azt eladja, vagy tovább fogja üzemeltetni. Az ingatlan jövőbeli hasznosítása a piaci körülmények alakulásának függvénye lesz. Ilyen helyzetben az eszközt tárgyi eszközként kell-e felvenni a mérlegbe, tekintve, hogy nem kimondottan értékesítési céllal szerezték be?



A besorolás szintén kérdéses lehet, ha az eszközt kettős céllal szerzik be. Például a beszerzett gépjárművet vagy fénymásológépet egy ideig bérbe adják, majd a bérleti időszak végén értékesítik. Az eszközt részben értékesítési célból szerzik be, de előtte tartósan, a szolgáltatás nyújtása céljából használják. Ennek fényében az eszközt a bérbeadási időszak alatt tárgyi eszközként kell kimutatni és az értékesítés is tárgyi eszközként történik-e, vagy a bérleti időszak végén át kell sorolni készletbe, esetleg már eleve a beszerzéskor készletként kellene kimutatni? Megfontolandó szempont lehet, hogy mi a gazdálkodó üzleti modellje, például az eszközt bérbe adják, majd értékesítik, vagy a bérbeadás csak ideiglenes, amíg nem találnak megfelelő vevőt? Elbillenti-e a mérleget valamelyik irányba, ha a bérlőnek vételi opciója van? Hasonló kérdés merülhet fel például telek beszerzése esetén is, ahol parkolót üzemeltetnek addig, amíg az értékesítési szándékkal építendő ingatlan fejlesztése vagy a telek értékesítése meg nem történik.

Bizonyos eszközök esetén nehézséget okozhat annak meghatározása, hogy az adott eszközt éven belül vagy éven túl használják-e. Ilyen eszközök lehetnek például egyes szerszámok, amelyek akár nagy értéket is képviselhetnek. A használat mértékétől függően a szerszám éven belül elhasználódhat, de akár éven túl is használható maradhat. Ha egyedileg nem határozható meg kellő pontossággal a várható elhasználódási idő, akkor az ilyen eszközök elhasználódásának átlagos élettartamát vegyük-e figyelembe annak meghatározásához, hogy tárgyi eszközként aktiváljuk-e?

Átsorolás

A gyakorlatban előfordul, hogy a beszerzéskor tárgyi eszközként aktivált és használt eszköz használata, rendeltetése megváltozik, például az eszközt értékesíteni kívánják, de említhetnénk a térítés nélküli átadást, vagy a használaton kívül helyezést, selejtezést is. Egy termelő gép esetén jellemzően le kell állítani és használaton kívül kell helyezni a gépet, hogy értékesítésre, átadásra kész állapotba hozzák, de számít-e ez, ha a leállítás és leszerelés csak azt követően történik, hogy a gép értékesítéséről megállapodtak

a vevővel. Egy ingatlan pedig akár használat közben is értékesíthető, például bérebe adott állapotban vagy üzletág-értékesítésnél sem kell leállítani az eszközök használatát ahhoz, hogy az üzletágot a hozzá tartozó eszközökkel együtt eladjuk.

Feltehetően kevésbé gyakori eset, de egy beszerzéskor készletnek minősített eszköz rendeltetése is megváltozhat, és dönthetnek úgy később, hogy eladás helyett tartósan használatba veszik.

Mindezek felvetik azt a kérdést, hogy ezekben az esetekben át kell-e sorolni az eszközt a tárgyi eszköz és a készlet között, illetve milyen időponttal kell az átsorolást elvégezni. A számviteli törvény eddigi előírásai szerint, amennyiben az eszközök használata, rendeltetése a besorolást követően megváltozik, mert az eszköz a tevékenységet, a működést tartósan már nem szolgálja vagy fordítva, akkor azok besorolását meg kell változtatni; a befektetett eszközt át kell sorolni a forgóeszközök közé vagy fordítva. Azonban a számviteli törvény jelenleg nem ad útmutatót arra nézve, hogy mit tekintünk a használat, a rendeltetés megváltozásának, és milyen időponttal kell az eszközt átsorolni. Az értékesítésről szóló döntés például releváns-e? Gondoljunk arra, hogy minden értékesítést megelőzi az értékesítésről szóló döntés, így viszont eladás előtt minden immateriális jószágot és tárgyi eszközt át kellene sorolni a készletek közé. Esetleg csak akkor változik meg az eszköz rendeltetése, ha és amikor az eszköz eddigi használatával felhagyunk, és ezt követően kívánjuk értékesíteni? Vagy az üzleti modell alapján kell a besorolást meghatározni? A fentebb tárgyalt kettős céllal beszerzett eszköz példája esetén megváltozik-e az eszköz rendeltetése a bérleti időszak végén, ha már a beszerzéskor is az volt az üzleti cél, hogy a bérleti időszak végén értékesíteni fogják? Ha a használat, rendeltetés a fordulónap után, de még a mérlegkészítés előtt megváltozik, akkor a fordulónapon már át kell-e sorolni az eszközt?

A számviteli törvény 2014. évi módosítása részben választ ad az átsorolás időpontjának kérdésére. A törvényt módosítás szerint legkésőbb a mérlegkészítés időszakában, a mérlegfordulónapra vonatkozóan kell az eszközt átsorolni a befektetett eszközök közül a forgóeszközök közé vagy fordítva. Azonban a törvényt módosítás továbbra sem ad útmutatót arra nézve, hogy mit tekintünk a használat, a rendeltetés megváltozásának, így ennek megítélése továbbra is a gazdálkodókra van bízva.

Ha kitekintünk a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokra (IFRS-ek), az a számviteli törvénynél részletesebb szabályokat határoz meg az eszközök átsorolására, besorolására vonatkozóan. A befektetett eszköz például akkor

tekinthető értékesítésre tartottnak, ha az eszköz a jelenlegi állapotában kész van az azonnali értékesítésre és az értékesítés nagyon valószínű. Utóbbi feltétel akkor teljesül, ha a vezetőség megfelelő szintje elkötelezett az értékesítés terve mellett, a gazdálkodó egység megkezdte a vevő aktív keresését és a terv megvalósítását, az eladási ár a jelenlegi piaci értékhez képest ésszerű, az értékesítést várhatóan egy éven belül elszámolják, és nem valószínű a terv lényeges megváltoztatása vagy visszavonása. Ez alapján nagyon ritka, hogy egy, az eladásig használt eszköz értékesítésre tartottnak tudna minősülni. A bérbeadási célú ingatlanok, a tárgyi eszközök és a készletek közötti átsorolásra szintén találni részletszabályokat az IFRS-ekben. A használat megváltozásának bizonyítéka, és így az átsorolásra okot adó körülmény az ingatlan saját használatának megkezdése vagy befejezése, az ingatlan értékesítési célú fejlesztésének megkezdése, vagy egy másik fél részére történő operatív lízing megkezdése. Konkrét előírás hiányában kérdéses, hogy ezeket a feltételeket, szempontokat mennyiben lehet alkalmazni az átsorolásról a számviteli törvény alapján hozott döntésnél.

Végezetül ne menjünk el szó nélkül amellett sem, hogy az eszközök besorolásának a számviteli elszámolásra, a pénzügyi mutatókra gyakorolt hatásán túl adózási következményei is lehetnek, hiszen a vásárolt készletként (anyag, áru) kimutatott eszköz értékesítése az iparűzési adó és az innovációs járulék összegére is hatással lehet, de a besorolás például a társasági adónál is befolyásolhatja az adókötelezettség összegét.

Végszó

A gazdálkodók nagy része működése során a termeléshez, a szolgáltatásnyújtáshoz szükséges különböző eszközöket vásárol, használ. Mind az eszközök beszerzésénél, mind azok használata során dönteni kell arról, hogy az eszközt befektetett eszközként vagy készletként mutassák-e ki a nyilvántartásokban, azonban a besorolás meghatározása nem mindig egyszerű. A döntés hatással lehet a pénzügyi mutatószámokra is, és az adózási vonatkozásairól sem szabad megfeledkezni.

Jelen hírlevelünknek nem volt célja, hogy a témával kapcsolatos minden lehetséges ügyletet érintsen, vagy minden felmerülő kérdésre válasz adjon. Ha maradtak Önökben bizonytalanságok, vagy éppen hírlevelünk kapcsán merültek fel, javasoljuk, hogy keressék meg adó- vagy számviteli tanácsadójukat, vagy bennünket, mert egy alaposan átgondolt, jól kidolgozott módszertan jelentősen hozzájárulhat ahhoz, hogy a beszámoló valós képet adjon a társaság vagyoni és pénzügyi helyzetéről, a működés eredményéről.

A hírlevél következő számában a számviteli törvény 2014. évi módosításaival részletesen is foglalkozunk.

Kapcsolat

Boros Judit
Partner

T: +36 1 887 7196

Kajtár László
Partner

T: +36 1 887 7324

KPMG Hungária Kft.

Váci út 31. H-1134 Budapest

E: kerdojelek@kpmg.hu

Rakó Ágnes
Igazgató

T: +36 1 887 7438

Az itt megjelölt információk tájékoztató jellegűek, és nem vonatkoznak valamely meghatározott természetes vagy jogi személy, illetve jogi személyiség nélküli szervezet körülményeire. Társaságunk ugyan törekszik pontos és időszzerű információkat közölni, ennek ellenére nem vállal felelősséget a közölt információk jelenlegi vagy jövőbeli hatályosságáért. Társaságunk nem vállal felelősséget az olyan tevékenységből eredő károkért, amelyek az itt közölt információk felhasználásából erednek, és nélkülözik társaságunknak az adott esetre vonatkozó teljes körű vizsgálatát és az azon alapuló megfelelő szaktanácsadást.

A KPMG név, a KPMG logó és a „cutting through complexity” a KPMG International lajstromozott védjegye.

© 2014 KPMG Hungária Kft, a magyar jog alapján bejegyzett korlátolt felelősségű társaság, és egyben a független tagtársaságokból álló KPMG-hálózat magyar tagja, amely hálózat a KPMG International Cooperative-hez („KPMG International”), a Svájci Államszövetség joga alapján bejegyzett jogi személyhez kapcsolódik. Minden jog fenntartva.