

Bekerülési érték – mennyi az annyi



Jelen kiadványunk a számviteli törvény bekerülési értékre vonatkozó szabályaival kapcsolatos gyakorlati kérdésekből szemezget.

Eszközhöz kapcsolódó költségek

A számviteli törvény úgy határozza meg a bekerülési (beszerzési, előállítási) értéket, hogy az az eszköz megszerzése, létesítése, üzembe helyezése érdekében, az üzembe helyezésig, a raktárba történő beszállításig felmerült, az eszközhöz egyedileg hozzákapcsolódó tételek együttes összege. De melyek is azok a költségek, amelyek az eszközhöz egyedileg hozzákapcsolódnak?

Saját vagy vásárolt?

Az eszköz létesítését végezheti a társaság maga, vagy igénybe veheti más vállalkozók szolgáltatásait. E tekintetben nehézséget okoz annak meghatározása, hogy milyen szempontok alapján lehet elkülöníteni a saját rezsiz beruházást a más vállalkozó által megvalósított beruházástól. Számít-e például, hogy ki szervezi össze az egyes munkafolyamatokat, van-e fővállalkozó, ki adja az alapanyagot és a munkaerőt, vagy milyen arányban vállal részt ebben a társaság és a külső vállalkozó? A válasz a konkrét helyzet és mérlegelés függvénye, de jellemzően minél nagyobb a vállalkozó saját hozzáadott értéke, annál inkább érvelhet azzal, hogy saját előállítású eszökről van szó.

Fentiekhez kapcsolódóan, ha a beruházást külső fél végzi, akkor nem szabad megfeledkezni a külső fél által számlázott összegben felül arról, hogy a társaságnál nem merülnek-e fel a beruházáshoz közvetlenül kapcsolódó költségek,

amelyeket esetleg aktiválni kellene a bekerülési értékben. Ilyen eset lehet például, ha a társaság szolgáltatja az energiát a külső vállalkozónak a beruházáshoz kapcsolódóan (amelyet nem számláz ki a vállalkozónak), vagy a társaság adja az alapanyagot, illetve ha a társaság műszaki vezetője végzi az üzembe helyezést.

A gyakorlatban előforduló hasonló kérdéskör, hogy a bér munka költsége része-e a készlet bekerülési értékének. Attól függően, hogy a beszerzési-termelési-értékesítési folyamat mely fázisában és milyen célra vesszük igénybe a bér munkát, más és más választ kaphatunk. Ezzel kapcsolatban több szakmai állásfoglalás is elérhető, azonban minden esetben érdemes alaposan átgondolni, hogy az adott körülmények között milyen számviteli elszámolási mód tükrözi leginkább az ügylet gazdasági tartalmát.

Projektársaságok

Projektársaság esetén, ami például egy konkrét eszköz (például ingatlan) létesítésére és értékesítésére jött létre, kérdés lehet, hogy melyek azok a költségek, amelyek az eszköz létesítése érdekében merültek fel, vagy amelyek egyébként eszközként aktiválhatók, tekintve, hogy a társaság más tevékenységet nem végez, így tulajdonképpen minden költség a projekt érdekében merül fel. Ilyen költség-e például az ügyvezető költsége, vagy annak a költsége, hogy az építkezést megelőzően óriásplakáton hirdetik a projektet? Egyes szakmai vélekedések szerint a társaság általános ügyvezetésének, működtetésének költségei, valamint a későbbi értékesítés elősegítésére irányuló marketingköltségek ilyen esetben sem tekinthetők a bekerülési érték részének.

Bekerülési vagy értékesítési költség?

Egyes költségek esetén mérlegelni kell, hogy az adott költség az eszköz létesítése, előállítása, vagy pedig az értékesítés miatt merült-e fel, és így része-e a bekerülési értéknek. Jogi költségek felmerülhetnek például a beszállítókkal kötött szerződésekhez kapcsolódóan, de felmerülhetnek az értékesítésre vonatkozó formaszerződések elkészítéséhez kapcsolódóan is. A költségek elkülönítése, és annak meghatározása, hogy a bekerülési értéknek része-e, a gyakorlatban nem mindig egyértelmű, illetve, ha a költségek mind az eszköz létesítéséhez, mind az értékesítéshez kapcsolódnak, szükségessé válhat a költségek felosztása.

Kötbérek, bírságok, késedelmi kamatok

Elsősorban hosszabb időtávú projektek (például értékesítési célú ingatlanfejlesztés, beruházások) esetén lehet kérdés, hogy a projekt során felmerülő bírságok, kötbérek, késedelmi kamatok részét képezik-e a bekerülési értéknek. Állíthatjuk-e azt, hogy ezek az előállítás, létesítés érdekében merültek fel? Ilyen eset lehet például, ha engedély nélkül kezdtek építkezni, vagy helyezték üzembe az eszközt, és emiatt a hatóság bírságot szabott ki, vagy ha késedelmesen fizették a beruházási hitel törlesztését, és emiatt késedelmi kamatot számolt fel a bank. Vagy például, ha kötbért fizetett a társaság a projekt csúszása miatt, de ugyanakkor ezzel elkerüli azt, hogy a sietős korai átadás – és az ebből eredő meghibásodások – miatt esetleg magasabb garanciális kötelezettségek merüljenek fel.

Felújítás esetén lehet kérdés, hogy a felmerülő kártérítés része-e az eszköz bekerülési értékének? Például, ha a felújítás miatt fel kell mondani egy szerződést, és ezért kártérítést kell fizetni a másik fél részére. A válasz ezúttal is a konkrét körülmények függvénye, és alapos mérlegelést igényelhet.

Finanszírozási költségek

Telek- és épületberuházás és értékesítési célú ingatlanfejlesztés esetén merülhet fel kérdésként (elsősorban projektársaságoknál, de akár más vállalkozóknál is), hogy aktiválhatók-e a fejlesztés alatt felmerülő, a telekhez kapcsolódó finanszírozási költségek (hitel kamata, árfolyama), illetve mely időpontig aktiválhatók ezek a költségek, valamint hogy azokat a telek vagy az épület bekerülési értékében vegyék-e figyelembe. Telek esetén például nem feltétlenül kezdődhet el rögtön az építkezés, hiszen szükség lehet szabályozási tervek módosítására, régészeti feltárássra, bontásra, környezeti ártalmak elhárítására, vagy különböző engedélyek beszerzésére. De azt se feledjük, hogy például telek után jellemzően nem lehet terv szerinti értékcsökkenést elszámolni. Továbbá gondoljunk arra a helyzetre, amikor a telek beszerzésének tulajdonképpen az a célja, az a telek rendeltetése, hogy a vállalkozó a telekre felépített épülettel gazdasági tevékenységet végezzen, a telekkel önmagában nem végez bevételtermelő gazdasági tevékenységet, amíg az épületet üzembe nem helyezik, illetve amíg az el nem készül, így tulajdonképpen az épület üzembe helyezéséig, elkészültéig a telekhez kapcsolódóan felmerülő költségek is az épület révén elért hasznokból térülnek meg. A számviteli törvény rendelkezései e témakör tekintetében nem mélyednek el a részletekben, ezért vannak, akik úgy gondolják, hogy nem lehet általános érvényű választ adni, és a válasz a körülményeket mérlegelve egyrészt attól függ, hogy mit tekintenek a számvitelben egy elszámolási egységnek: külön a telket és külön az épületet, vagy pedig a telket és az épületet együtt, másrészt, hogy mit tekintenek a

telek üzembe helyezési időpontjának, a telek raktárba történő beszállítása időpontjának. Az alkalmazott módszer, és a figyelembe vett tényezők a számviteli politikában, önköltség-számítási szabályzatban dokumentálhatók. A finanszírozási költségek aktiválása esetén kérdésként felmerül az is, hogy az eszköz nem vált-e túlértékeltté, nem kell-e terven felüli értékcsökkenést elszámolni utána.

Beruházások, illetve például ingatlanfejlesztéseknél készlet esetén, különösen a gazdasági válság kapcsán merülhet fel kérdésként, hogy amennyiben a fejlesztés leáll, és érdemi tevékenység nem történik, mert például nincs finanszírozási forrás, vagy a piaci kereslet visszaesése miatt felfüggesztik a fejlesztés megvalósítását, akkor a felfüggesztés időszaka alatt felmerülő finanszírozási költségekről (például a hitelek kamata, a beruházási hitel árfolyama) állíthatjuk-e azt, hogy azok az eszköz létesítése, előállítása érdekében merültek fel, kell-e/lehet-e ezeket a költségeket aktiválni a bekerülési értékben? Ha megnézzük a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokat (IFRS-eket), akkor azt találjuk, hogy az IFRS-ek szerint a felmerülő finanszírozási költségek aktiválását fel kell függeszteni azokra a hosszabb időszakokra, amely alatt az aktív fejlesztés szünetel. A számviteli törvény ezzel szemben nem tartalmaz erre vonatkozó szabályt, ezért szakmailag nehéz azzal vitatkozni, ha egy társaság aktiválja a finanszírozási költségeket a fejlesztés elhúzódásának időszaka alatt is. Ugyanakkor a fenti körülmények között a költségek aktiválása felveti annak a kérdését, hogy az eszköz nem válik-e túlértékeltté, nem kell-e értékvesztést, terven felüli értékcsökkenést elszámolni?

Mindezeknek adóvonzata is van, így a költségek aktiválása tekintetében körültekintően kell eljárni. A költségek aktiválásának kérdése a tőkemegfelelést is befolyásolhatja, hiszen az eredményben elszámolt költségek, ráfordítások csökkentik a saját tőke összegét, míg a fejlesztés ideje alatt esetleg nincs árbevétel, amely ezt kompenzálná.

Próbaüzem

Beruházások üzembe helyezéséhez kapcsolódóan szükség lehet próbaüzemre. Ezzel kapcsolatos egyik teendő annak meghatározása, hogy a próbaüzem mikor kezdődik és meddig tart, mikor lehet üzembe helyezni az eszközt. Köthető-e vagy kell-e kötni a próbaüzemet például hatósági engedélyhez, ideiglenes vagy végleges használatba vételi engedélyhez? A válasz befolyásolja a próbaüzem során felmerült költségek számviteli elszámolását, hiszen a számviteli törvény előírásai alapján a próbaüzem alatt a termékek, szolgáltatások előállítási értékével csökkenteni kell a beruházás bekerülési értékét, míg a próbaüzem alatt az eszköz után nem számolnak el terv szerinti értékcsökkenést. A számviteli törvény nem ad útmutatót a próbaüzem kezdő és befejezési időpontjára, azonban 2013-tól meghatározza, hogy az üzembe helyezés időpontja az eszköz szokásos vállalkozási tevékenység keretében történő rendeltetésszerű hasznosításának a kezdő időpontja, amelyet hitelt érdemlő módon dokumentálni kell. Ebből következően a próbaüzem legkésőbb ezzel az időponttal ér véget. A számviteli törvény tehát nem köti az üzembe helyezést hatósági engedélyhez, ami által felmerül annak a lehetősége, hogy egyes, a rendeltetésszerű használatot érdemben nem befolyásoló hatósági engedélyek csúszása ellenére is üzembe helyezhető az eszköz. A próbaüzem és az üzembe helyezés megfelelő dokumentálására adózási szempontból is oda kell figyelni.

Felújítás

Tárgyeszköz-felújítás esetén előfordulhat, hogy egyes tárgyakat le kell bontani, egyes berendezéseket le kell cserélni. Például ingatlan esetén a csempét feltörik, és új csempét fektetnek le, vagy egy berendezést áthelyeznek, és e miatt a berendezés egyes részeit el kell távolítani, és a továbbiakban azokat már nem lehet felhasználni. Ebben az esetben felmerül, hogy a lebontott tárgyakat le kellene selejtezni, a könyvekből ki kellene vezetni. Azonban ha a lebontott tárgyak nincsenek külön eszközként nyilvántartva, akkor kérdéses, hogyan lehet ezek könyv szerinti értékét meghatározni, milyen módon lehet a selejtezés tényét adózási szempontból is kielégítő módon dokumentálni? Ha a könyvekből nem vezetnék ki a lebontott tárgyakat, akkor az eszköz túlértékeltté válhatna, hiszen az újonnan beszerelt eszközök értéke növelné a bekerülési értéket, miközben nem vezetnék ki a lebontott tárgyak értékét. Nagyobb volumenű felújításnál ez akár tetemes összeg is lehet a bekerülési értékhez viszonyítva.

Árfolyamkülönbözet

Az árfolyamkülönbözetekről már volt szó a hírlevelünk [2013. márciusi számában](#). Az ott felvetett kérdéseken túl azonban további kérdések is felmerülhetnek a bekerülési érték meghatározása kapcsán.

A számviteli törvény beruházások, vagyoni értékű jogok esetén előírja, hogy a bekerülési érték része az eszközhez kapcsolódó – devizaszámlán meglévő devizakészlettel nem fedezett – devizakötelezettségnek az eszköz üzembe helyezésig terjedő időszakra elszámolt árfolyamkülönbözete.

A korábbi hírlevelünkben már felvetettük, és ezért jelen hírlevelünkben részletesen nem térünk ki arra a kérdésre, hogy a fenti szabály alkalmazható-e egy olyan készletként kimutatott eszköz előállításánál, amely eszköz előállítása az eszköz jellege miatt hosszabb időt – akár több évet – vesz igénybe, valamint, hogy a bekerülési érték és az eredmény befolyásolható-e az üzembe helyezési időpont megválasztásával (például annak megválasztásával, hogy az üzembe helyezés december 30-án, vagy csak a következő év január 1-jén történik).

A fentiekben túl kérdés lehet, hogy melyik devizakötelezettség árfolyamkülönbözetét kell figyelembe venni a bekerülési értékben, azaz melyik devizakötelezettség kapcsolódik az eszközhez? Szükséges-e, hogy a hitelszerződésben szerepeljen a hitel céljaként a megvalósítandó eszköz finanszírozása? Az eszközhez kapcsolódó devizakötelezettségnek tekinthető-e az, ha a hitelszerződés ugyan nem határozza meg a hitel célját, azonban a hitelt nyilvánvalóan a beruházás finanszírozására használták fel? Az ilyen általános célú hitelek árfolyamkülönbözetének egy részét rá lehet-e osztani az eszközre, és ha igen, milyen módszerrel? Megvizsgáljuk-e például a pénzmozgásokat annak megállapítására, hogy a hitelt mire használták fel? Utóbbi kérdések a hitel kamata esetén is felmerülhetnek. Egyes szakmai vélekedések szerint, ha kellő módon alátámasztható, hogy a hitelt egy adott eszköz létesítéséhez használták fel, akkor indokolt lehet a hitel finanszírozási költségeinek az adott eszközre való aktiválása.

Fentiekhez kapcsolódó további kérdés lehet, hogy ha egy hitel több beruházást is finanszíroz, vagy több hitel kapcsolódik több beruházáshoz (eszközhez), akkor milyen módszerrel lehet megosztani a beruházások (eszközök) között a hitelek árfolyamkülönbözetét, kamatát?

Összegezve

Jelen hírlevelünknek nem volt célja, hogy a témával kapcsolatos minden felmerülő kérdésre választ adjon. Ha maradtak Önökben bizonytalanságok, vagy éppen hírlevelünk kapcsán merültek fel, javasoljuk, hogy keressék meg jogi-, adó- vagy számviteli tanácsadójukat, vagy bennünket, mert egy alaposan átgondolt, jól kidolgozott számviteli rend jelentősen hozzájárulhat ahhoz, hogy a beszámoló valós és hű képet adjon a vállalkozás vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetéről.

Kapcsolat

Boros Judit

Partner

T: +36 1 887 7196

Kajtár László

Partner

T: +36 1 887 7324

Rakó Ágnes

Igazgató

T: +36 1 887 7438

KPMG Hungária Kft.

Váci út 99. H-1139 Budapest

E: kerdojelek@kpmg.hu

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 időszerű 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 korlátozott 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.