

***Készletek* magyar számviteli standard
részletes szakmai koncepció
Tervezet**

A standard részletes szakmai koncepciója tervezetének nyilvános vitára bocsátásáról a Standard Előkészítő Testület a 2012. június 25-i ülésén döntött.

A véleményezési határidő: 2012. augusztus 21.

A véleményeket az Országos Számviteli Bizottság Titkárságához kérjük eljuttatni.

Levél cím: 1051 Budapest, József nádor tér 2-4.

E-mail: oszb@ngm.gov.hu

Készletek Magyar Számviteli Standard

1. A számvitelről szóló 2000. évi C. törvényt (a továbbiakban: számviteli törvény) e standard előírásainak figyelembevételével kell alkalmazni.

I. Cél

2. A standard célja
 - a) a készletekkel kapcsolatos számviteli politika, a készletek elszámolási, értékelési és bemutatási követelményeinek a meghatározása;
 - b) a készletekre vonatkozó fogalmak, elszámolási-, nyilvántartási- és értékelési lehetőségek, valamint bemutatás olyan egységes értelmezésének megalapozása, amely a beszámolót készítő számára a szokásos üzletmenet keretei között útmutatást nyújt;
 - c) a magyar számviteli jogszabályok, az Európai Unió számviteli előírásai és a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok közötti lehetséges legmagasabb szintű összhang megteremtésével a magyar számviteli előírások egységes végrehajtásának, az egységes számviteli gyakorlatnak az elősegítése a készletek területén.

II. Hatókör

Személyi hatály

3. A standard minden, a számviteli törvény hatálya alá tartozó vállalkozóra vonatkozik, kivéve azokat, akik a *Mikrogazdálkodói beszámoló* standard alkalmazását választották.

Tárgyi hatály

4. A standard hatálya a forgóeszközökön belül készletként értelmezett eszközökre terjed ki, ide nem értve az e standard 23. pontja szerinti készletnek minősülő biológiai eszközöket.

III. Értelmező rendelkezések, fogalmak

E standard alkalmazásában:

5. **Készletek:** Forgóeszközök, amelyek a vállalkozó tevékenységét közvetlenül vagy közvetve, általában egy évnél rövidebb ideig szolgálják, és amelyek a tevékenység keretében felhasználásra, értékesítésre vagy átalakításra kerülnek. Lehetnek vásárolt készletek vagy saját termelésű készletek. Nem minősülnek készletnek a forgóeszközök között kimutatott követelések, hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok, tulajdoni részesedést jelentő befektetések és a pénzeszközök.
6. Készletnek minősülnek az anyagok, a befejezetlen termelés, a félkész termékek, a késztermékek, az áruk. A készletek között kell kimutatni különösen
 - a) az olyan eszközöket, amelyeket a befektetett eszközök közül a használat, a rendeltetés megváltozása miatt soroltak át a készletek közé,
 - b) az idegen helyen tárolt készleteket,
 - c) az úton lévő készleteket, feltéve, hogy az azokhoz kapcsolódó kockázatok és hasznok viselője bizonyíthatóan a vállalkozó,
 - d) a beérkezett, nem számlázott készleteket,
 - e) a mérleg fordulónapjáig elvégzett, ki nem számlázott, el nem ismert szolgáltatást,[1]
 - f) a közvetített szolgáltatást,
 - g) a bér munka, a javítás igénybevétele céljából átadott készleteket (feltéve, hogy az eszközök nem kerülnek a bér munkát, a javítást végző tulajdonába),

- h) a bizományi, ügynöki, közvetítói értékesítésre átadott készleteket (feltéve, hogy az eszközök nem kerülnek a bizományos, az ügynök, a közvetítő tulajdonába).
7. A készletek között nem szabad kimutatni
- a vállalkozó telephelyén tárolt idegen készleteket,
 - az úton lévő készleteket, feltéve, hogy az azokhoz kapcsolódó kockázatok és hasznok viselője bizonyíthatóan nem a vállalkozó,
 - a bér munka, a javítás nyújtása céljából átvett készleteket (feltéve, hogy az eszközök nem kerülnek a bér munkát, a javítást végző tulajdonába),
 - a bizományi, ügynöki, közvetítói értékesítésre átvett készleteket (feltéve, hogy az eszközök nem kerülnek a bizományos, az ügynök, a közvetítő tulajdonába).
8. **Vásárolt készletek:** Az anyagok, az áruk.[2]
9. **Saját termelésű készletek:** A biológiai eszköznek nem minősülő befejezetlen termelés, félkész termékek és késztermékek.
10. **Idegen helyen tárolt készletek:** A vállalkozó olyan készletei, amelyeket – megállapodás alapján – nem a vállalkozó telephelyein tárolnak.
11. **Úton lévő készletek:**
- beszerzés esetén: olyan vásárolt készletek, amelyek tekintetében a szerződéses teljesítés (a leszállítás) helye nem a vevő telephelye, és amelyeknél a készlethez kapcsolódó kockázatok és hasznok átszállása vevőre a mérleg fordulónapjáig már megtörtént, azonban a készletek vevő általi tényleges birtokba vétele még nem történt meg.
 - értékesítés esetén: olyan vásárolt vagy saját termelésű készletek, amelyek tekintetében a szerződéses teljesítés (a leszállítás) helye nem az eladó telephelye, és amelyeknél a készlet kiszállítása az eladó telephelyéről a mérleg fordulónapjáig már megtörtént, azonban a készletek vevő általi tényleges birtokba vétele valamint a készlethez kapcsolódó kockázatok és hasznok átszállása vevőre a mérleg fordulónapjáig még nem történt meg.
12. **Beérkezett, nem számlázott készletek:** Olyan, a vállalkozó által vásárolt készletek, amelyek bizonyíthatóan a vállalkozó tulajdonában vannak, és amelyekről a számla még nem érkezett meg a vállalkozóhoz.
13. **Bér munka:** Olyan tevékenység, amelynek keretében a megrendelő készletet ad át a bér munkát végzőnek abból a célból, hogy azon a bér munkát végző további műveletet vagy műveleteket hajtson végre, végezzen el. A bér munka ellenértéke a bér munkára átadott készletek értékét növeli, azok bekerülési (beszerzési vagy előállítási) értékének részeként.
14. **Bizományi ügylet:** Olyan ügylet, amelynek során a bizományi szerződés alapján a bizományos díjazás ellenében köteles a megbízó javára a saját nevében adásvételi szerződést kötni.
15. **Közvetített szolgáltatás:** A vállalkozó által saját nevében vásárolt és a harmadik személlyel (a megrendelővel) kötött szerződés alapján, a szerződésben rögzített módon részben vagy egészben, de változatlan formában továbbértékesített (továbbszámlázott) szolgáltatás. Közvetített szolgáltatásnál a vállalkozó vevője és nyújtója is a szolgáltatásnak, a vállalkozó a vásárolt szolgáltatást részben vagy egészben közvetíti úgy, hogy a megrendelővel kötött szerződésből a közvetítés lehetősége, a számlából a közvetítés ténye, vagyis az, hogy a vállalkozó nemcsak a saját, hanem az általa vásárolt szolgáltatást is értékesíti változatlan formában, de nem feltétlenül változatlan áron, egyértelműen megállapítható.
16. **Anyagok:** Olyan készletek, amelyek közvetlenül vagy közvetve a saját termelésű készletek előállítása vagy a szolgáltatások nyújtása során kerülnek felhasználásra. Lehetnek alap-, segéd-, üzem- és fűtőanyagok, alkatrészek, építési anyagok, egyéb anyagok (például csomagolóanyagok, nyomtatványok, irodaszerek). Az anyagok között kell kimutatni továbbá a használatba vételükig azokat az anyagi eszközöket is (szerszám, műszer, berendezés, felszerelés, munkaruha, egyenruha, védőruha stb.), amelyek a vállalkozó tevékenységét legfeljebb egy évig szolgálják, valamint a tárgyi eszközök közül átszállított, anyagként hasznosítani kívánt eszközöket.
17. **Befejezetlen termelés:** Olyan saját termelésű készletek, amelyek az értékesítést megelőzően a termelés, a feldolgozás valamely fázisában vannak, további megmunkálásra várnak, és amelyeken már legalább egy munkaműveletet végrehajtottak. Befejezetlen termelésnek minősül a mérleg fordulónapjáig elvégzett, ki nem számlázott, el nem ismert szolgáltatás (többek között az építési-szerelési, technológiai-szerelési szolgáltatás) is.

18. **Félkész termékek:** Olyan saját termelésű készletek, amelyek az értékesítést megelőzően a termelés, a feldolgozás valamely fázisában vannak, egy teljes megmunkálási folyamaton keresztülmentek, azonban késztermékeknek még nem minősíthetők, de továbbfelhasználhatók, értékesíthetők.
19. **Késztermékek:** Olyan saját termelésű készletek, amelyek már feldolgozott, elkészült, a vonatkozó előírásoknak (például műszaki, minőségi, szakmai szabványoknak, jogszabályoknak) megfelelő állapotban értékesítésre várnak.
20. **Áruk:** Olyan készletek, amelyeket a rendszeres (szokásos) üzleti tevékenység keretében értékesítési céllal szereztek be, és a beszerzés és az értékesítés között általában változatlan állapotban maradnak (árúk, betétdíjas göngyölegek, közvetített szolgáltatások), bár értékük változhat. Az árúk között kell kimutatni a tárgyi eszközök közül átsorolt értékesítési célú eszközöket is. Árunak minősül az áruval együtt értékesített csomagolóanyag (például konzervdoboz, tubus, üveg- vagy műanyagpalack) is.
21. **Betétdíjas göngyöleg:** Olyan csomagoló eszköz, amely többször is felhasználható, és amelyre vonatkozóan a kibocsátónak visszaváltási kötelezettsége van.
22. **Biológiai eszközök:** Az élő állat és növény. Biológiai eszközök különösen a tenyész-, a növendék-, a hízó és az egyéb állatok, valamint az erdő, az ültetvény, a lábön álló gabona, takarmány-növények, a földben lévő vetés, a zöldség- és egyéb élő növények.
23. **Készletgazdálkodás:** A működéssel (beszerzéssel, termeléssel és értékesítéssel) összefüggő készletezési tevékenységek és folyamatok összessége.
24. **Készletre vétel:** A raktárba történő, fizikailag is megvalósított beszállítások, valamint a fizikai értelemben raktárra nem vehető olyan eszközök számviteli nyilvántartásba vétele, amelyeket készletként kell besorolni. Ilyenek különösen: a készletként nyilvántartott ingatlanok, a vadaskertben lévő vadállomány, a csemetekertben lévő fenyőfák, a lábön álló gabona, a futószalagon lévő befejezetlen termelés, a befejezetlen és a befejezett, de ki nem számlázott szolgáltatások.
25. **Próbaüzem:** A tevékenység megkezdésének olyan ésszerű hosszúságú időszaka, amelynek célja az eszköz rendeltetésszerű használatra való alkalmasságának bizonyítása. A próbaüzem befejezésének és az eszköz aktiválásának nem feltétele a hatósági engedélyek (használatba vételi engedélyek) megléte, elegendő lehet az üzembe helyezés elfogadásáról szóló aláírt jegyzőkönyv is.

IV. A készletek bekerülési értéke

A bekerülési érték fogalma

26. A bekerülési (beszerzési, előállítási) érték a készlet beszerzése, előállítása, átalakítása érdekében a raktárba történő beszállításig (készletre vételig) felmerült, a készlethez egyedileg hozzákapszolható tételek együttes összege.[3]
27. A bekerülési érték vásárolt készletek esetében a beszerzési érték, a saját termelésű készletek esetében az előállítási érték.

A bekerülési érték részét képező tételek figyelembevétele

28. A bekerülési érték részét képező tételeket a felmerüléskor, a gazdasági esemény megtörténtekeor (legkéssőbb a raktárra vételkor, készletre vételkor) kell számításba venni a számlázott, kivetett összegben. A készletek beszerzési értékét a raktárra vételkor (készletre vételkor) meg kell állapítani. Amennyiben a raktárba történő beszállításig (készletre vételig) a számla, a megfelelő bizonylat nem érkezett meg, a fizetendő összeget az illetékes hatóság nem állapította meg, akkor a készlet értékében e tételeket a rendelkezésre álló dokumentumok (szerződés, piaci információ, jogszabályi előírás vagy egyéb információ) alapján kell elszámolni.
29. A rendelkezésre álló dokumentumok alapján meghatározott érték és a ténylegesen számlázott vagy késsőbb módosított fizetendő (kivetett) összeg közötti különbözettel a beszerzési értéket a végleges bizonylatok kézhezvétele időpontjában akkor kell módosítani, ha a különbözet összege a készlet értékét jelentősen módosítja. Amennyiben a különbözet összege a készlet beszerzési értékét jelentősen nem módosítja, annak összegét a végleges bizonylatok kézhezvétele időpontjában egyéb ráfordításként vagy egyéb bevételként kell elszámolni. A jelentős mértéket a számviteli politikában kell meghatározni.

A bekerülési érték tartalma

A vásárolt készletek bekerülési (beszerzési) értéke

30. A vásárolt készletek beszerzési értékének részét képezi
- a) az engedményekkel csökkentett, felárakkal növelt vételár,
 - b) a raktárba történt beszállításig felmerült
 - (i) szállítási, rakodási költség,
 - (ii) közvetítői díjak,
 - (iii) bizományi díjak,
 - (iv) fizetett vagy fizetendő illeték,
 - (v) a raktárba történő beszállításig (készletre vételig) terjedő időszakra elszámolt biztosítási díj,[4]
 - c) a beszerzéshez kapcsolódó vissza nem igényelhető adók,
 - d) a vámárut terhelő vámterhek,
 - e) a hatósági igazgatási, szolgáltatási díjak (például környezetvédelmi termékdíj, szakértői díj),
 - f) a bér munkadíj (idegen vállalkozó által bér munka szerződés alapján végzett tevékenység számlázott összege),
 - g) a készlet beszerzéséhez közvetlenül igénybevett hitelek, kölcsönök
 - (i) felvétele előtt fizetett bankgarancia díja,
 - (ii) szerződésben rögzített, az igénybevétel miatt fizetett kezelési költség, folyósítási jutalék, a hitel igénybevételéig felszámított rendelkezésre tartási jutalék,
 - (iii) szerződés közjegyzői hitelesítésének díja,
 - (iv) raktárba történt beszállításig (készletre vételig) felszámított időarányos kamata.
31. A 30. pont szerinti tételek akkor számolhatók el a beszerzési érték részeként, amennyiben azok egyértelműen, bizonyíthatóan hozzárendelhetők a készlethez.

A devizás beszerzések értéke

32. A devizás beszerzések értékét a következő módon kell meghatározni:
- a) ha a beszerzés ellenértékének kiegyenlítése számla alapján devizában, valutában történik, akkor a számla szerinti – levonható általános forgalmi adót nem tartalmazó – devizának, valutának a beszerzéskor, a szolgáltatás igénybevételekor (teljesítéskor) érvényes, a vállalkozás számviteli politikájában meghatározott árfolyamon átszámított forintértéke a termék, szolgáltatás értéke,
 - b) ha a beszerzés ellenértékének kiegyenlítése valutában történik, akkor a termék, a szolgáltatás értéke az ellenértékként fizetett valuta könyv szerinti árfolyamán is meghatározható,
 - c) ha a beszerzés ellenértékének kiegyenlítése exportáruval, exportszolgáltatással történik (barter-ügylet), a beszerzés forintértékét az első ügylet (export vagy import) teljesítésének napjára vonatkozó, a vállalkozás számviteli politikájában meghatározott árfolyamon átszámítva kell meghatározni.
 - d) Azon gazdasági események esetén, amelyeknél az ellenérték külföldi pénzürtékben kerül meghatározásra, a külföldi pénzürtékre szóló követelés, illetve kötelezettség forintértékének meghatározása során – a vállalkozó számviteli politikájában rögzített döntése alapján – alkalmazható az általános forgalmi adóról szóló törvénynek az adóalap forintban történő megállapítására vonatkozó előírásai szerinti árfolyam is.

Nem pénzbeli (vagyoni) hozzájárulásként (apportként) átvett készletek bekerülési értéke

33. A nem pénzbeli (vagyoni) hozzájárulásként (apportként) átvett készletek bekerülési értéke a létesítő okirat vagy annak módosítása szerinti érték.
34. Átalakulás esetén a jogutód gazdasági társaság végleges vagyonmérlegében szereplő értéket kell a bekerülési értéknek tekinteni.

Tulajdoni részesedés csökkenése fejében átvett készletek bekerülési értéke

35. A tulajdoni részesedés csökkenése fejében átvett készletek bekerülési értéke:
- folyamatos működés során, tökeleszállítás keretében a részesedés csökkenése ellenében átvett készletek bekerülési értéke a tőkéjét leszállító gazdasági társaság által közölt, illetve számlázott (piaci) érték,
 - jogutód nélküli megszűnéskor (felszámolás vagy végelszámolás végén) a részesedés csökkenése ellenében átvett készletek bekerülési értéke a vagyonfelosztási javaslat szerinti érték.

Követelés fejében átvett készletek bekerülési értéke

36. A követelés fejében átvett készletek bekerülési értéke:
- ha folyamatos működés során, külön megállapodás alapján kerül erre sor, akkor a megállapodás szerinti piaci érték,
 - ha csődeljárás keretében történik az átvétel, akkor a csődegyezség szerinti érték,
 - ha a végelszámolás, a felszámolási eljárás végén kerül sor az átvételre, akkor a vagyonfelosztási javaslat szerinti érték.

Csere útján beszerzett készletek bekerülési értéke

37. A csere útján beszerzett készletek bekerülési értéke a készletek csereszerződés szerinti értéke, a cserébe adott eszköz eladási ára.

A térítés és visszaadási kötelezettség nélkül átvett, az ajándékként, hagyatékként átvett, vagy többletként fellelt készletek bekerülési értéke

38. A térítés és visszaadási kötelezettség nélkül átvett, az ajándékként, hagyatékként átvett, vagy többletként fellelt (nem adminisztrációs hibából származó többlet) készletek bekerülési értéke a készletre vétel időpontjára vonatkozó piaci érték, ha más jogszabály eltérően nem rendelkezik.[5]

A saját termelésű készletek bekerülési (előállítási) értéke

39. A saját termelésű készletek előállítási értékének részét képezik mindazon költségek, amelyek
- a termék előállítása során közvetlenül felmerültek,
 - a termék előállításával szoros kapcsolatban voltak, valamint
 - a termékre megfelelő mutatók, jellemzők segítségével elszámolhatók
- (mindösszesen: közvetlen önköltség).
40. A saját termelésű készletek előállítási értékének részét képezik
- egyéb költségek olyan mértékben, amilyen mértékben a készleteknek a jelenlegi helyükre és állapotukba kerüléséhez merültek fel,
 - a saját termelésű készletek saját kiskereskedelmi egységbe történő kiszállítása, saját vállalkozásban történő felhasználása esetén a forgalmi érték után fizetendő adó, járulék, termékdíj összege.
41. A 40. pont b) alpontja szerinti adót, járulékot, termékdíjat az egyéb szolgáltatások költségeként (költségviselő elszámolás esetén a közvetlen költségek között) kell elszámolni. A költségelszámolást követően kell a saját termelésű készletek értékét növelni az adó, járulék, termékdíj összegével.

A próbaüzem során termelt készletek, teljesített szolgáltatások bekerülési értéke

42. A próbaüzem során előállított termékek, teljesített szolgáltatások bekerülési értéke az előállítási költségük, ennek hiányában a készletre vételkori piaci értékük, illetve a még várhatóan felmerülő költségekkel csökkentett (várható) eladási árak (amely hasonló termékek eladási ára alapján is meghatározható), amely nem haladhatja meg a próbaüzemeltetés összes költségét.

Szolgáltatást nyújtó vállalkozó esetében a készletre vett szolgáltatás bekerülési (előállítási) értéke

43. Az elvégzett, nyújtott, teljesített szolgáltatások előállítási értékének részét azok a költségek képezik, amelyek
- a szolgáltatás végzése, nyújtása, teljesítése során közvetlenül felmerültek,
 - a szolgáltatás végzésével, nyújtásával, teljesítésével szoros kapcsolatban voltak, valamint
 - a szolgáltatásra megfelelő mutatók, jellemzők segítségével elszámolhatók
- (mindösszesen: közvetlen önköltség).
44. A 39. és a 43. pont szerinti közvetlen önköltség részét képezik többek között a termék előállításában, a szolgáltatás nyújtásában közvetlenül résztvevő alkalmazottak – ideértve az irányítást végző (például projektvezető, művezető) alkalmazottakat is – bér- és egyéb költségei. Az értékesítésben dolgozó, illetve az általános igazgatási alkalmazottak bér- és egyéb költségei felmerülésük időszakában kerülnek költségként elszámolásra, azok nem képezik részét az elvégzett, nyújtott, teljesített szolgáltatás közvetlen önköltségének.

Befejezetlen építési-szerelési, illetve technológiai-szerelési munkák bekerülési értéke

45. A befejezetlen építési-szerelési, illetve technológiai-szerelési munkák előállítási értéke a kalkulációs egység összes elszámolt közvetlen költségéből a megrendelővel még el nem számolt, de ténylegesen elvégzett munkák közvetlen önköltsége, amely utókalkulációval, továbbá – a megrendelő igazolása alapján – a teljesítési fok alapján arányosítással is meghatározható. A kalkulációs egység egy szerződés szerinti munkánál (egy létesítménynél) nagyobb egység nem lehet.

A bekerülési értékből kizárt tételek[6]

46. A bekerülési érték köréből kizárt és a felmerülésük időszakában közvetlenül az eredmény terhére vagy javára elszámolt tételek különösen a következők:
- szerződésen alapuló, konkrét készletbeszerzéshez, szolgáltatás-beszerzéshez csak közvetve kapcsolódó, utólag kapott engedmény összege,
 - nem szokásos mértékű: anyagveszteség, munkaerő (munkabér-), vagy más termelési költségek,
 - tárolási költségek, kivéve, ha azok a költségek szükségesek a gyártási folyamat során, a következő gyártási szakaszt megelőzően,
 - igazgatási és egyéb általános költségek, amelyek nem kapcsolódnak a készletek jelenlegi helyre és állapotba hozásához,
 - értékesítési és egyéb marketing költségek,
 - a saját termelésű készleteknél a nem saját kiskereskedelmi egységben történő értékesítéskor és nem saját vállalkozáson belüli felhasználáskor fizetendő adó, járulék, termékdíj.

A bekerülési érték meghatározásának módszerei

47. A bekerülési érték az e standard V. fejezetében meghatározott módszerek szerint határozható meg.
48. Saját termelésű készletek esetében:
- a közvetlen önköltség utókalkulációval meghatározott vagy norma szerinti közvetlen önköltség lehet.
 - a befejezetlen termelés norma szerinti közvetlen önköltsége a félkész termék, a késztermék norma szerinti közvetlen önköltségéből a teljesítési fok alapján arányosítással is meghatározható.

V. Készletek értékelési eljárásai

49. A készleteket, a készletekben bekövetkezett mozgásokat a vállalkozó az e fejezetben meghatározott értékelési eljárásokkal rögzítheti a beszámolót alátámasztó könyvviteli nyilvántartásaiban (főkönyvi könyvelésében, illetve az ahhoz kapcsolt analitikus nyilvántartásában).

50. A készletek egyes értékelési eljárásai – kivéve azokat, amelyeknél ez az értékelési eljárás bemutatásánál külön meghatározásra kerül – alkalmazhatóak mind a vásárolt, mind a saját termelésű készletek, az elvégzett, nyújtott, teljesített szolgáltatások esetében.
51. A vállalkozónak ugyanazt a készletértékelési eljárást kell alkalmaznia a hasonló jellegű és rendeltetésű összes készletére. A készletek eltérő jellemzőkkel bíró vagy eltérő rendeltetésű csoportjaira vonatkozóan azonban a vállalkozó választhat eltérő készletértékelési eljárásokat. A készletek különböző földrajzi elhelyezkedése (és a vonatkozó adószabályok eltérése) önmagában nem kellő indok az eltérő készletértékelési eljárások alkalmazására.
52. A jellegük és rendeltetésük tekintetében hasonló, illetve eltérő készletcsoportok körének egy adott vállalkozónál történő meghatározása a vállalkozó sajátos adottságaitól és körülményeitől függ.
53. A vállalkozó által a készletek egyes csoportjaira választott értékelési eljárásokat, valamint a hasonló, illetve eltérő jellegű és rendeltetésű készletcsoportok meghatározásának szempontjait a vállalkozónak a számviteli politika részét képező *Eszközök és források értékelési szabályzatában* kell rögzítenie.
54. A vállalkozó által választott készletértékelési eljárást, illetve eljárásokat a kiválasztást követően következetesen kell alkalmazni, valamint megfelelően be kell mutatni a beszámoló részét képező kiegészítő mellékletben.
55. A jelen standardban bemutatott készletértékelési eljárásokon kívüli más készletértékelési eljárás csak a vállalkozó könyvvizsgálójának egyetértésével és abban az esetben alkalmazható, ha a vállalkozó bizonyítani tudja, hogy csak e más készletértékelési eljárás alkalmazásával biztosítható a megbízható és valós összkép a beszámolóban. Ezen más készletértékelési eljárás alkalmazásának indoklását, a választott készletértékelési eljárást, annak lényegét a vállalkozónak a számviteli politika részét képező *Eszközök és források értékelési szabályzatában* kell rögzítenie, valamint megfelelően be kell mutatnia a beszámoló részét képező kiegészítő mellékletben.

Egyedi azonosítású készletértékelési eljárás

56. Az egyedi azonosítású készletértékelési eljárás olyan készletértékelési eljárás, amelyben a vállalkozó képes egyedileg azonosítani a konkrét készletet (a készlet egyes tételeit), annak nyilvántartásba vételekor, valamint a készletben bekövetkezett mozgások során, egészen a készlet könyvekből történő kivezetéséig. Az egyedi azonosíthatóság feltétele jellemzően olyan készletféleségek esetében teljesül, ahol a konkrét készletek egymással fel nem cserélhetőek, egyedi jellegűek, egyedi értékük általában magas, tranzakciószámuk alacsony. Az egyedileg értékelt készletek esetében azok bekerülési (beszerzési, előállítási) értékét egyedenként kell megállapítani, az egyedi készlet beszerzése, előállítása érdekében közvetlenül felmerült tényleges tételek hozzárendelésével. A bekerülési (beszerzési, előállítási) értékben figyelembe vehető tételek körét a jelen standard IV. fejezete tartalmazza.
57. Az egyedi azonosítású készletértékelési eljárás nem megfelelő értékelési módszer olyankor, amikor a készlet nagyszámú, általánosságban egymással felcserélhető tételből áll.
58. Az egyedi azonosítású készletértékelési eljárás – az előzőeken túlmenően is – akkor alkalmazható, ha a vállalkozó e készletek esetében biztosítja azok folyamatos mennyiségi és értékbeni készletnyilvántartását.
59. Ha a vállalkozó nem rendelkezik az 58. pont szerinti nyilvántartással és a készlet egyébként megfelel az 56. pont szerinti feltételeknek, akkor a készlet fordulónapi értékelésekor az egyedi azonosítású készletértékelési eljárást kell alkalmazni.

FIFO készletértékelési eljárás[7]

60. A FIFO (first in first out) készletértékelési eljárás abból a feltételezésből indul ki, hogy az elsőként bevételezett készletelem kerül elsőként kiadásra; az elsőként megvásárolt, illetve előállított készletelem kerül először értékesítésre, illetve felhasználásra (függetlenül a készletelemek tényleges fizikai mozgásától). A FIFO készletértékelési eljárás feltételezése alapján az időszak végén a készletek között maradó készletelemek azok, amelyeket a vállalkozó legutoljára vásárolt (szerzett) meg, illetve állított elő.
61. A FIFO készletértékelési eljárás alkalmazásának feltétele, hogy a vállalkozó olyan készletnyilvántartási módszert alkalmazzon, amelyben a készletmozgások mind mennyiségben, mind értékben kimutatásra kerülnek. A készletnyilvántartási módszer keretében biztosítani kell, hogy az egyes készletnövekedésekhez tartozó bekerülési (beszerzési, előállítási) értékek a készletnövekedések mennyiségéhez ren-

delten elkülöníthetően meghatározhatóak legyenek, így biztosítva, hogy a készletcsökkenések tényleges mennyiségi adataihoz a mindenkori, még készleten lévő legrégebbi beszerzésű készletek bekerülési (beszerzési, előállítási) értékei legyenek hozzárendelhetőek.

62. A FIFO készletértékelési eljárás a mérlegfordulónapra vonatkozó készletnyilvántartási módszer alkalmazása mellett is választható.

Rögzített áras, árkülönbözetet kezelő készletértékelési eljárás

63. A rögzített áras készletértékelési eljárás lényege, hogy a vállalkozó minden mennyiségi készletmozgást azok bekövetkezésekor egy készletfésülésenként előre meghatározott, rögzített egységár alkalmazásával értékkel és számol el könyveiben, amelyet időszakonként utólag korrigál a készletre jutó, illetve a készletcsökkenésre jutó árkülönbözet összegével. A rögzített áras, árkülönbözetet kezelő készletértékelési eljárás alapján az időszak végén a készletek között maradó készlet mennyisége az időszaki (havi, negyedéves, éves) átlagos tényleges bekerülési (beszerzési, előállítási) értéken kerül értékelésre (a készletegységre eső időszaki átlagos árkülönbözettel korrigált rögzített egységáron).
64. Az árkülönbözet a készletfésülés rögzített egységárának és tényleges bekerülési (beszerzési, előállítási) értékének egy meghatározott időszakra (hónapra, negyedévre, üzleti évre) vonatkozóan megállapított külön bözete.
65. A rögzített egységár és a kapcsolódó árkülönbözet a készlet fajtájától függően lehet
- elszámoló ár és elszámolóár-különbözet (anyag- és árukészletek esetében),
 - tervezett vagy norma szerinti önköltség és készletérték-különbözet (a saját termelésű készletek esetében),
 - betéti díjas ár és betétdíjasár-különbözet (a betétdíjas göngyölegek esetében).
66. A rögzített áras, árkülönbözetet kezelő készletértékelési eljárás alkalmazása akkor elfogadható, ha a rögzített egységár időszakonként (havonta, negyedévente, de üzleti évenként legalább egyszer) felülvizsgálatra és szükség szerint helyesbítésre kerül annak érdekében, hogy mértéke az aktuális körülményeket tükrözze.
67. A rögzített áras, árkülönbözetet kezelő készletértékelési eljárás alkalmazásának feltétele, hogy a vállalkozó olyan készletnyilvántartási módszert alkalmazzon, amelyben a készletmozgások mind mennyiségben, mind értékben kimutatásra kerülnek. A készletnyilvántartás keretében a készletmozgások mozgáskori értékének elszámolásához az előre rögzített egységár alkalmazandó.
68. A készletfésülésenként előre rögzített egységár és a tényleges bekerülési (beszerzési, előállítási) érték közötti külön bözet a főkönyvi könyvelésben – az adott készletfésülés nyilvántartására szolgáló számlákon belül – elkülönítetten kerül kimutatásra, mint árkülönbözet. Az árkülönbözetet időszakonként (havonta, negyedévente, de üzleti évenként legalább egyszer, a mérlegfordulónapra vonatkozóan) meg kell osztani készletre jutó és készletcsökkenésre jutó részre. A készletcsökkenésre jutó árkülönbözet összegét az eredmény terhére vagy javára kell elszámolni, a készletcsökkenéssel érintett számlára történő könyveléssel.

Csúszó átlagáras (önköltséges) készletértékelési eljárás

69. A csúszó átlagáras (önköltséges) készletértékelési eljárás szerint az egyes készletfésülések egy egységének bekerülési (beszerzési, előállítási) értéke az adott készletfésülésnek az időszak elején érvényes bekerülési értékének, valamint az időszak során vásárolt (szerzett) vagy előállított készlet bekerülési értékének a készletnövekedés mennyiségével súlyozott átlagából kerül meghatározásra oly módon, hogy az átlagár, átlagönköltség minden egyes készletnövekedést követően ismételtlen meghatározásra kerül. Az így meghatározott, egységre eső aktuális átlagár, átlagönköltség segítségével kell meghatározni a készletcsökkenés mennyiségének értékét mindaddig, amíg újabb készletnövekedés nem következik be. A csúszó átlagáras (önköltséges) készletértékelési eljárás szerint az időszak végén készleten maradó készlet mennyisége az időszak legutolsó készletnövekedését követően megállapított átlagár, átlag önköltség segítségével kerül értékelésre.
70. A csúszó átlagáras (önköltséges) készletértékelési eljárás alkalmazásának feltétele, hogy a vállalkozó olyan készletnyilvántartási módszert alkalmazzon, amelyben a készletmozgások folyamatosan, naprakészen mind mennyiségben, mind értékben kimutatásra kerülnek. A folyamatos készletnyilvántartási módszer keretében biztosítani kell, hogy az egyes készletnövekedéseket követően az átlagár, átlagönköltség (automatikusan) ismételtlen meghatározásra kerüljön, így biztosítva, hogy a készletcsökkené-

sek tényleges mennyiségi adataihoz a mindenkori, legutolsó készletnövekedést követően megállapított átlagár, átlagönköltség legyen hozzárendelhető.

71. A csúszó átlagár (önköltséges) készletértékelési eljárás nem alkalmazható a befejezetlen termelés értékelése során (ideértve a mérleg fordulónapjáig elvégzett, ki nem számlázott szolgáltatásokat is).

Súlyozott átlagár (önköltséges) készletértékelési eljárás

72. A súlyozott átlagár (önköltséges) készletértékelési eljárás szerint az egyes készletfélések egy egységének bekerülési (beszerzési, előállítási) értéke az adott készletféléseknek az időszak elején érvényes bekerülési értékének, valamint az időszak során vásárolt (szerzett) vagy előállított készlet bekerülési értékének a készletnövekedés mennyiségével súlyozott átlagából kerül meghatározásra, oly módon, hogy az átlagár, átlagönköltség csak a vállalkozó által meghatározott időszak (általában hónap) végén kerül meghatározásra. Az így meghatározott, egy egységre eső időszaki átlagár, átlagönköltség segítségével kell meghatározni az adott időszak minden készletcsökkenése mennyiségének értékét. A súlyozott átlagár (önköltséges) készletértékelési eljárás szerint az időszak végén készleten maradó készlet mennyisége a legutolsó időszakra vonatkozóan megállapított átlagár, átlagönköltség segítségével kerül értékelésre.
73. A súlyozott átlagár (önköltséges) készletértékelési eljárás alkalmazásának feltétele, hogy a vállalkozó időszakos (évközi) mennyiségi és értékbeni készletnyilvántartási módszert alkalmazzon. Az időszakos (évközi) készletnyilvántartási módszer keretében biztosítani kell, hogy az egyes készletcsökkenések csak a súlyozott átlagár, átlagönköltség időszak végi meghatározását követően kerüljenek rögzítésre, értékelésre (az időszakai súlyozott átlagár, átlagönköltség alkalmazásával), valamint elszámolásra.
74. A súlyozott átlagár (önköltséges) készletértékelési eljárás nem alkalmazható a befejezetlen termelés értékelése során (ideértve a mérleg fordulónapjáig elvégzett, ki nem számlázott szolgáltatásokat is).

Fogyasztói áras készletértékelési eljárás

75. A fogyasztói áras készletértékelési eljárás keretében a készletek bekerülési (beszerzési, előállítási) értékének meghatározása oly módon történik, hogy a készletfélések fogyasztói árát csökkenteni kell a megfelelő bruttó haszonkulcs (árrés) százalékának a fogyasztói árra vetített mértékével. A fogyasztói áras készletértékelési eljárás szerint az időszak végén készleten maradó készlet az aktuális fogyasztói ár aktuális bruttó haszonkulccsal (árréssel) korrigált értékével kerül értékelésre.
76. A fogyasztói áras készletértékelési eljárás akkor alkalmazható, ha a bruttó haszonkulcs (árrés) időszakonként (havonta, negyedévente, de üzleti évenként legalább egyszer) felülvizsgálatra és szükség szerint helyesbítésre kerül annak érdekében, hogy mértéke az aktuális körülményeket tükrözze.
77. A fogyasztói áras készletértékelési eljárás alkalmazása során a vállalkozónak biztosítani kell a fogyasztói árakban bekövetkezett változások miatt szükségessé váló átárzások megfelelő végrehajtását a készletnyilvántartásban.
78. A fogyasztói áras készletértékelési eljárást kiskereskedelmi tevékenység végzése esetén indokolt alkalmazni, a kereskedelmi értékesítési egységben lévő nagyszámú, gyorsan változó állományú és hasonló bruttó haszonkulcsú (árrésű) olyan (vásárolt és saját termelésű) készletek értékelésére, amelyre másfajta készletértékelési eljárás gyakorlatilag (ésszerűen) nem alkalmazható.
79. A fogyasztói áras készletértékelési eljárás alkalmazásának feltétele, hogy a vállalkozó valamilyen értékbeni készletnyilvántartási módszert alkalmazzon.

VI. Készletnyilvántartási rendszerek

80. A készletekhez, a készletekben bekövetkezett mozgásokhoz kapcsolódóan a vállalkozó az e fejezet szerinti analitikus készletnyilvántartási rendszerek közül választhat.
81. A vállalkozónak ugyanazt a készletnyilvántartási rendszert kell alkalmaznia a hasonló jellegű és rendeltetésű összes készletére. A készletek eltérő jellemzőkkel bíró, vagy eltérő rendeltetésű csoportjaira vonatkozóan a vállalkozó választhat eltérő készletnyilvántartási rendszereket. A hasonló, illetve eltérő jellegű és rendeltetésű készletekre vonatkozó további előírásokat a jelen standard V. fejezete tartalmazza.

82. A könyvek üzleti év végi zárásához, a beszámoló elkészítéséhez, a mérleg tételeinek alátámasztásához olyan leltárt kell összeállítani és a számviteli törvény előírásai szerint megőrizni, amely tételesen, ellenőrizhető módon tartalmazza a vállalkozónak a mérleg fordulónapján meglévő készleteit mennyiségben és értékben. A vállalkozónak a főkönyvi könyvelés és az analitikus nyilvántartások adatai közötti egyeztetést az üzleti év mérlegfordulónapjára vonatkozóan el kell végeznie.
83. Ha a vállalkozó a készletekről a számviteli alelveknek megfelelő mennyiségi nyilvántartást nem vezet, vagy e nyilvántartást nem folyamatosan vezeti, akkor a leltárba bekerülő adatok valódiságáról – a leltár összeállítását megelőzően – leltározással köteles meggyőződni, és az üzleti év mérlegfordulónapjára vonatkozó leltározást mennyiségi felvétellel kell elvégeznie.
84. Ha a vállalkozó a készletekről a számviteli alelveknek megfelelő folyamatos mennyiségi nyilvántartást vezet, akkor a leltárba bekerülő adatok valódiságáról – a leltár összeállítását megelőzően – leltározással köteles meggyőződni, és azt az *Eszközök és a források leltárkészítési és leltározási szabályzatában* meghatározott időszakonként, de legalább háromévente mennyiségi felvétellel kell elvégeznie.
85. A vállalkozó az árukészletei esetében – a jelen standard 83-84. pontjától eltérően – az üzleti év mérlegfordulónapját megelőző negyedévben vagy az azt követő negyedévben is ellenőrizheti tételes mennyiségi felvétellel nyilvántartásának a mérleg fordulónapjára vonatkozó adatai helyességét. A mennyiségi felvétel alapján szükségessé váló módosításokat (a leltáreltéréseket) az üzleti év mérlegfordulónapjára vonatkozóan kell elszámolni. A vállalkozó nem alkalmazhatja az e pontban foglaltakat, ha árukészleteiről sem mennyiségi, sem értékbeni nyilvántartást nem vezet.
86. A leltáreltérés lehet hiány vagy többlet, melyek csak akkor értelmezhetők, ha a vállalkozás év közben a készleteiről mennyiségi nyilvántartást vezet. Ha a vállalkozás a készleteiről csak értékbeni nyilvántartást vezet, akkor a leltáreltérés nyereség vagy veszteség jellegű leltárértékelési különbözet lehet. E leltáreltéréseket az eredmény terhére vagy javára kell elszámolni. A hiányt és a veszteség jellegű leltárértékelési különbözetet az egyéb ráfordítások között, a többletet és a nyereség jellegű leltárértékelési különbözetet pedig az egyéb bevételek[8] között kell elszámolni.

Folyamatos készletnyilvántartási rendszerek

Folyamatos mennyiségi és értékbeni készletnyilvántartási rendszer

87. A folyamatos mennyiségi és értékbeni készletnyilvántartási rendszer olyan készletnyilvántartási rendszer, melynek keretében a vállalkozó az adott készletfőleségre (készletcsoportra) vonatkozóan minden, a készlet mennyiségében bekövetkezett változást azonnal, naprakészen rögzíti az analitikus nyilvántartásban, valamint a készletmozgással egy időben meghatározza és az analitikus készletnyilvántartásában rögzíti annak értékét is.
88. A folyamatos mennyiségi és értékbeni készletnyilvántartási rendszer mellett az adott készlet értékelésére az egyedi azonosítású, a FIFO, a rögzített áras, árkülönbözetet kezelő vagy a csúszó átlagolás (ön-költséges) készletértékelési eljárások valamelyike választható.
89. Amennyiben a vállalkozó az előzőek szerinti követelményeknek megfelelő folyamatos mennyiségi és értékbeni készletnyilvántartási rendszert alkalmaz, akkor az üzleti év fordulónapjára vonatkozó leltárt az analitikus nyilvántartásai alapján is összeállíthatja. Ilyen esetben is követelmény azonban, hogy a vállalkozó *Eszközök és források leltárkészítési és leltározási szabályzatában* meghatározott időszakonként, de legalább háromévente mennyiségi felvétellel ellenőrizze nyilvántartásai helyességét.

Folyamatos, csak értékbeni készletnyilvántartási rendszer

90. A folyamatos, csak értékbeni készletnyilvántartási rendszer olyan készletnyilvántartási rendszer, melynek keretében a vállalkozó az adott készletfőleségre (készletcsoportra) vonatkozóan minden, a készlet értékében bekövetkezett változást azonnal, naprakészen rögzíti az analitikus nyilvántartásban.
91. A folyamatos, csak értékbeni készletnyilvántartási rendszer csak a kiskereskedelmi tevékenység végzése esetében alkalmazható, a kereskedelmi értékesítési egységben lévő (vásárolt és saját termelésű) készletek nyilvántartására.
92. A folyamatos, csak értékbeni készletnyilvántartási rendszer mellett az adott készlet értékelésére kizárólag a fogyasztói áras készletértékelési eljárás alkalmazható.
93. Amennyiben a vállalkozó folyamatos, csak értékbeni készletnyilvántartási rendszert alkalmaz, akkor a leltárt tételes mennyiségi felvétellel kell alátámasztania.

Időszakos (évközi) készletnyilvántartási rendszerek

Időszakos (évközi) mennyiségi és értékbeni készletnyilvántartási rendszer

94. Az időszakos (évközi) mennyiségi és értékbeni készletnyilvántartási rendszer olyan készletnyilvántartási rendszer, melynek keretében a vállalkozó az adott készletfőlésegre (készletcsoportra) vonatkozóan a készlet mennyiségében bekövetkezett változást, illetve a változások egy részét csak előre meghatározott időszakonként (hetente, havonta, negyedévenként) rögzíti az analitikus nyilvántartásban, valamint ugyanezen időszakonként meghatározza és az analitikus készletnyilvántartásában rögzíti annak értékét is.
95. Az időszakos (évközi) mennyiségi és értékbeni készletnyilvántartási rendszer mellett az adott készlet értékelésére a FIFO, a rögzített áras, árkülönbözetet kezelő vagy a súlyozott átlagolás (önköltséges) készletértékelési eljárások valamelyike választható.
96. Amennyiben a vállalkozó az előzőek szerinti követelményeknek megfelelő időszakos (évközi) mennyiségi és értékbeni készletnyilvántartási rendszert alkalmaz, akkor az üzleti év mérlegfordulónapjára vonatkozó leltárt az analitikus nyilvántartásai alapján is összeállíthatja. Ilyen esetben is követelmény azonban, hogy a vállalkozó *Eszközök és források leltárkészítési és leltározási szabályzatában* meghatározott időszakonként, de legalább háromévente mennyiségi felvétellel ellenőrizze nyilvántartásai helyességét.

Időszakos (évközi) csak értékbeni készletnyilvántartási rendszer

97. Az időszakos (évközi) csak értékbeni készletnyilvántartási rendszer olyan készletnyilvántartási rendszer, melynek keretében a vállalkozó az adott készletfőlésegre (készletcsoportra) vonatkozó, a készlet értékében bekövetkezett változást, illetve a változások egy részét csak előre meghatározott időszakonként (hetente, havonta, negyedévenként) rögzíti az analitikus nyilvántartásban.
98. Az időszakos (évközi), csak értékbeni készletnyilvántartási rendszer csak a kiskereskedelmi ágazatban alkalmazható, a kereskedelmi értékesítési egységben lévő (vásárolt és saját termelésű) készletek nyilvántartására.
99. Az időszakos (évközi), csak értékbeni készletnyilvántartási rendszer mellett az adott készlet értékelésére kizárólag a fogyasztói áras készletértékelési eljárás alkalmazható.
100. Amennyiben a vállalkozó időszakos (évközi), csak értékbeni készletnyilvántartási rendszert alkalmaz, akkor a leltárt tételes mennyiségi felvétellel kell alátámasztania.

A mérlegfordulónapra vonatkozó készletnyilvántartási rendszer

101. A mérlegfordulónapra vonatkozó készletnyilvántartási rendszer olyan készletnyilvántartási rendszer, melynek keretében a vállalkozó az üzleti év során adott készletfőlésegre (készletcsoportra) vonatkozóan semmilyen (sem mennyiségi, sem értékbeni) analitikus nyilvántartást nem vezet, a készlet bekerülési (beszerzési, előállítási) értékét a készlet megvásárlásakor (szerzésekor), illetve előállításakor azonnal elszámolja az üzleti év eredménye terhére.
102. A mérlegfordulónapra vonatkozó készletnyilvántartási rendszer alkalmazása esetén a vállalkozó döntésének megfelelően
 - a) az üzleti év első napjára vonatkozóan ki kell vezetni a könyvekből és a nyilvántartásokból a tárgy üzleti év eredménye terhére az előző üzleti év mérlegfordulónapján a készletnyilvántartásba felvett készletértéket, vagy
 - b) az üzleti év mérlegfordulónapjára vonatkozóan kell az eredménnyel szemben elszámolni a tárgy üzleti év mérlegfordulónapi és az előző üzleti év mérlegfordulónapi készletértékének változását.
103. A mérlegfordulónapra vonatkozó készletnyilvántartási rendszer választása csak olyan készletfőlések (készletcsoportok) esetében alkalmazható, melyek készletmennyisége és forgalma nem jelentős.
104. A mérlegfordulónapra vonatkozó készletnyilvántartási rendszer mellett az adott készlet értékelésére – figyelembe véve az 59. pont előírását - az egyedi azonosítású, a FIFO vagy a fogyasztói áras készletértékelési eljárások valamelyike választható.
105. Amennyiben a vállalkozó mérlegfordulónapra vonatkozó készletnyilvántartási rendszert alkalmaz, akkor a leltárt tételes mennyiségi felvétellel kell alátámasztania. A tételes mennyiségi felvételt az üzleti év mérlegfordulónapjára vonatkozóan kell végrehajtani. E tételes mennyiségi leltár, valamint annak a

választható értékelési eljárások valamelyike szerint számított értéke képezi az alapját a mérlegfordulónapra vonatkozó készletnyilvántartásnak, valamint a készletérték könyvekben történő rögzítésének.

VII. A készletek értékelésének, nyilvántartásának és a választott eredménykimutatás összeállítási eljárásának összefüggései

Éves beszámoló készítése esetén

106. Az éves beszámolót készítő vállalkozó számára év közben a készletekről ajánlott a folyamatos mennyiségi és értékbeni nyilvántartás vezetése, valamint a főkönyvi könyvelésben az elsődleges költségnem vagy elsődleges költséghely-költségviselő elszámolás alkalmazása. Az ajánlott készletnyilvántartások és számviteli elszámolások alapján összeállítható:
- összköltség eljáráson alapuló eredménykimutatás vagy
 - forgalmi költség eljáráson alapuló eredménykimutatás.
107. Magasabb szintű készletnyilvántartás bármely következő üzleti év első napjától választható. A készletnyilvántartások – indokolt esetben – az üzleti éven belül is megváltoztathatók, ha a hiányzó nyilvántartások utólag is elkészíthetők, a folyamatosság biztosítható.
108. Indokolt esetben a vállalkozó áttérhet a magasabb szintű készletnyilvántartás vezetéséről egy alacsonyabb szintű készletnyilvántartás vezetésére. Az áttérésre csak a következő üzleti év első napjától van lehetőség.

Egyszerűsített éves beszámoló készítése esetén

109. Az egyszerűsített éves beszámolót készítő vállalkozó – a 110. pontban foglaltak figyelembevételével – év közben eltekinthet a folyamatos vagy időszaki mennyiségi és értékbeni készletnyilvántartások vezetésétől, elegendő csak az 5. számlaosztályban elszámolnia a költségeket, és összköltség eljáráson alapuló eredménykimutatást összeállítania.
110. Év közben a készletekről azonban ajánlott a folyamatos mennyiségi és értékbeni nyilvántartás vezetése, ha az egyszerűsített éves beszámolót készítő vállalkozó:
- termelő jellegű tevékenységet végez, amelyből bevételének túlnyomó többsége származik és jelentős készletgazdálkodást folytat, vagy
 - olyan szolgáltatás jellegű tevékenységet végez, amely jelentős készletgazdálkodási feladatokkal jár.
111. A nyilvántartások változtatására a 107-108. pontban foglaltakat kell alkalmaznia az egyszerűsített éves beszámolót készítő vállalkozónak is.

VIII. A készletek értékvesztésének és az értékvesztés viszszaírásának elszámolása

Az értékvesztés elszámolási kötelezettsége

112. Ha a vásárolt és saját termelésű készletek beszerzési vagy előállítási költsége az alábbi a) vagy b) pontban foglalt események miatt várhatóan nem térül meg, értékvesztést kell elszámolni.
- A vásárolt, illetve a saját termelésű készlet mérlegkészítéskor ismert piaci értéke (eladási ára) tartósan és jelentősen alacsonyabb a könyv szerinti értékénél. A saját termelésű készlet várható eladási árát – az értékvesztés összegének meghatározásához – csökkenteni kell a még várhatóan felmerülő költségekkel (ide értve a értékesítési költségeket is), illetve növelni kell a várható támogatások összegével.
 - A vásárolt, illetve a saját termelésű készlet a vele szemben támasztott előírásoknak (minőségi követelmények, szabványok stb.) nem felel meg, felhasználása, értékesítése kétségesse válik, megrongálódott, feleslegessé vált.

113. A 112. pont a) alpontja szerinti értékvesztés kizárólag a mérleg fordulónapjára vonatkozó értékelés keretében számolható el.
114. A készletek értékvesztésének vizsgálata során a tartósság megítélésénél többek között az alábbi tényezőket célszerű figyelembe venni:
- a) a készletféleségre jellemző forgási sebesség,
 - b) szezonáltság,
 - c) ciklikusság,
 - d) a készletféleség életciklusa,
 - e) műszaki, technológiai avulás.
115. A tartósság megítélésénél indokolt mind a múltbeli, mind a jövőben várható tendenciákat figyelembe venni.

Az értékvesztés elszámolásának alátámasztása

116. Az értékvesztéshez kapcsolódó értékelést ellenőrizhető módon alá kell támasztani. Nem számolható el értékvesztés a 112. pont a) alpontja alapján azoknál az anyagoknál, amelyeket saját termelésű készletek előállítására használnak fel és e saját termelésű készletek várhatóan legalább az előállítási költséjükön vagy ennél magasabb piaci áron értékesíthetők.

Az értékvesztés visszairása

117. Amennyiben az értékvesztés elszámolásának okai már nem állnak fenn, valamint a mérlegkészítéskor ismert piaci érték tartósan és jelentősen magasabb a könyv szerinti értéknél, az értékvesztést vissza kell írni. A 112. pont a) alpontja szerinti értékvesztés visszairására csak a mérleg fordulónapjára vonatkozó értékelés keretében kerülhet sor.

A fajlagosan kisértékű készletek értékvesztése és az értékvesztés visszairása

118. A számviteli politikában meghatározott feltételek teljesülése esetén az értékvesztés elszámolható a könyv szerinti értékek arányában is. Ehhez szükséges az adott készletek homogén csoportokba sorolása valamilyen (fizikai, kémiai, üzleti, földrajzi stb.) szempont szerint. Az e szempontok szerint csoportosított, egy csoportba tartozó készletek minősülnek az értékvesztés elszámolása szempontjából fajlagosan kisértékű készletnek.
119. A 118. pontban hivatkozott homogén készletcsoportok esetében megállapítandó értékvesztés mértékét ellenőrizhető bizonyítékkal kell alátámasztani.
120. A fajlagosan kisértékű készletek esetében az értékvesztés visszairását ugyancsak a könyv szerinti értékek arányában lehet végrehajtani, figyelembe véve a 117. pontban foglaltakat.

IX. A készletek állományának csökkenései

Felhasználás

121. Anyagokat részben a saját termelésű készletek előállításához, szolgáltatások nyújtásához, részben pedig a saját előállítású eszközök létrehozásához használnak fel. Ha a vállalkozó év közben folyamatos mennyiségi és értékbeni nyilvántartást vezet a készleteiről, akkor a felhasználást költségként számolja el az esemény tényleges bekövetkezésekor. A felhasználás lehet közvetlen költség (ebben az esetben az önköltség része lesz), és lehet közvetett költség, amely a tárgyévi eredményt terheli. Ha a vállalkozás nem vezet év közben folyamatos mennyiségi és értékbeni készletnyilvántartást, akkor a beszerzéskor az anyagokat azonnal anyagköltségként számolja el.

Értékesítés

122. A vásárolt és a saját termelésű készletek értékesítését abban az időszakban kell ráfordításként elszámolni, melyben a kapcsolódó bevétel is elszámolásra kerül. A vásárolt készletek értékesítése az eladott áruk beszerzési értékeként jelenik meg az eredménykimutatásban, függetlenül attól, hogy a vállalkozó

összköltség eljáráson vagy forgalmi költség eljáráson alapuló eredménykimutatást készít-e, és attól, hogy vezet-e év közben folyamatos mennyiségi és értékbeni készletnyilvántartást. Ha a vállalkozó nem vezet évközi folyamatos mennyiségi és értékbeni készletnyilvántartást, akkor a beszerzéskor kell – az eladott áruk beszerzési értékeként – elszámolni a ráfordítást. Ha anyagok értékesítése történik, akkor a folyamatos mennyiségi és értékbeni nyilvántartás hiányában anyagköltségként elszámolt értéket át kell vezetni az eladott áruk beszerzési értékére a bevétel elszámolásának időszakában.

123. A saját termelésű készletek értékesítését forgalmi költség eljáráson alapuló eredménykimutatás összeállításánál (feltételezve a folyamatos évközi mennyiségi és értékbeni nyilvántartást) az értékesítés elszámolt közvetlen önköltségeként kell kimutatni az eredménykimutatásban. Összköltség eljárás alkalmazása esetén az értékesítés ráfordítása nem szerepel közvetlenül az eredménykimutatásban, és csak a termelés költségeinek az aktivált saját teljesítményekkel történő korrekciójaként határozható meg. Összköltség eljárás alapján készülő eredménykimutatás készítése nem zárja ki a készletek évközi folyamatos mennyiségi és értékbeni nyilvántartását (ebben az esetben az értékesítést a negatív állományváltozáshoz hasonlóan kell a főkönyvi könyvelésben elszámolni).

Készletcsökkenések egyes speciális esetei

124. Évközi nyilvántartások hiányában a speciális mozgásokból eredő ráfordítások év közben és év végén is elszámolhatók. Ilyen különösen: a ráfordítások növelése a költségek egyidejű csökkentése mellett, vagy a ráfordítások növelése a saját előállítású eszközök aktivált értékének egyidejű növelésével.
125. Összköltség eljáráson alapuló eredménykimutatás összeállításánál, ha a saját termelésű készleteknél olyan speciális mozgás kerül elszámolásra, melynek eredményeként az egyéb ráfordítások, rendkívüli ráfordítások, egyéb bevételek, rendkívüli bevételek érintettek az elszámolásban, vagy átsorolások következnek be a mérlegcsoportok között (például saját termelésű készletből tárgyi eszköz), akkor helyesbítést kell végrehajtani az aktivált saját teljesítmények tartalmában, melyet a könyvvezetéssel is alá kell támasztani (a saját termelésű készletek állományváltozását a saját előállítású eszköz aktivált értékével szemben el kell számolni).

Káresemény

126. A vásárolt és a saját termelésű készletek káreseménye az egyéb ráfordítások között számolandó el, függetlenül attól, hogy a készletek állományban maradnak-e. Amennyiben a készlet a káresemény után is állományban marad, a káresemény – az egyéb ráfordításokon belül – értékvesztésként kerül elszámolásra.

Alapítás, tőkeemelés, tőke kivonás

127. A vásárolt és a saját termelésű készletek nem-pénzbeli vagyoni hozzájárulásként történő átadása a rendkívüli ráfordítások között számolandó el a készlet könyv szerinti értékén.
128. A tőke kivonással együtt járó jegyzettőke-leszállításkor átadásra kerülő készleteket az értékesítés szabályai szerint kell elszámolni a cégbírósági bejegyzés alapján, a készletek átadásakor.

Térítés nélküli átadás

129. A vásárolt és a saját termelésű készletek térítés nélküli átadása rendkívüli ráfordításként számolandó el a készlet könyv szerinti értékén.

Átsorolás

130. A befektetett eszközök közül a használat, a rendeltetés megváltozása miatt átsorolt eszközöket a vásárolt készletek közé kell átvezetni. A használat, a rendeltetés megváltozása miatt átsorolt készleteket a megváltozott használatnak, rendeltetésnek megfelelő eszközök közé kell átsorolni a készlet könyv szerinti értékén. A saját termelésű készletek bármilyen más eszközzé történő átsorolása együtt jár az aktivált saját teljesítmények helyesbítésével.

Egyéb

131. Az előállítási költségek között – a bekerülési érték részeként – kell elszámolni az idegen vállalkozó által megvalósított beruházáshoz a beruházó által biztosított (nem számlázott) vásárolt anyag bekerülési értékét és a saját előállítású termék, nyújtott szolgáltatás közvetlen önköltségét. E tételre a vásárolt

anyag, a saját előállítású termék tényleges beépítésekor, a szolgáltatásnyújtással egyidejűleg kell elszámolni.

X. Bemutató

A készletekre vonatkozóan bemutatandó információk

A mérlegben bemutatandó információk

132. A mérlegben – a forgóeszközök csoportjába sorolva – be kell mutatni a készletek mérlegfordulónapi könyv szerinti értékét.
133. A mérlegnek – a jelen standard hatálya alá tartozó készletekre vonatkozóan – legalább a következő bon-tásban kell tartalmaznia az egyes készlet-csoportokat[9]:
 1. Anyagok
 2. Áruk
 3. Befejezetlen termelés
 4. Félkész termékek
 5. Késztermékek

Az eredménykimutatásban bemutatandó információk

134. Az eredménykimutatásban az üzleti év során elszámolt, a készleteket érintő események bevételeket (ho-zamokat), illetve költségeket, ráfordításokat érintő hatásait – a 135-138. pontokban foglalt kivételektől eltekintve – az eredmény-megállapítás módjától (az eredménykimutatás választott formájától) függő-en kell bemutatni.
135. Az eredmény-megállapítás módjától függetlenül egyéb bevételként kell az eredménykimutatásban sze-repelteni a készletekkel kapcsolatban elszámolt értékvesztések visszaírt, a készletek többletének, a kereskedelmi áruk nyereség jellegű leltárértékelési különbözetének, valamint a készlet bekerülési ér-tékében figyelembe nem vehető, utólag kapott engedmények összegét.
136. Az eredmény-megállapítás módjától függetlenül az egyéb ráfordítások között kell bemutatni a kárese-mény, hiány (megsemmisülés) miatt bekövetkező készletcsökkenések értékét, a készletek elszámolt értékvesztésének, valamint a kereskedelmi áruk veszteség jellegű leltárértékelési különbözetének ösz-szegét.
137. Az eredmény-megállapítás módjától függetlenül rendkívüli bevételként kell bemutatni a gazdasági tár-saság tulajdonosánál, tagjánál a gazdasági társaság jegyzett tőkéjének leszállításakor vagy a gazdasági társaság megszűnésekor a bevont részesedés névértékének fejében átvett készletek, valamint a térítés nélkül átvett, az ajándékként, hagyatékként kapott készletek értékét.
138. Az eredmény-megállapítás módjától függetlenül rendkívüli ráfordításként kell bemutatni a tulajdonos-nál, tagnál az alapításkor, a jegyzetttőke-emeléskor a gazdasági társaságba bevitt készletek nyilvántar-tás szerinti értékét, valamint a térítés nélkül átadott készletek értékét.
139. A saját termelésű készletek üzleti év végi záró állományának és az üzleti év elejei nyitó állományának különbözeteként megállapított saját termelésű készletek állományváltozása együttes összegét az össz-költség eljárással összeállított eredménykimutatásban az aktivált saját teljesítmények értékén belül összevontan, jellegének megfelelően kell bemutatni.
140. Saját előállítású eszközök aktivált értékeként kell kimutatni a jelen standard szerint az egyéb ráfordítá-sok vagy rendkívüli ráfordítások, valamint az immateriális javak, tárgyi eszközök bekerülési értéké-ben elszámolandó saját termelésű készletek, saját teljesítmények közvetlen önköltségen számított ér-tékét.
141. Az összköltség eljárással összeállított eredménykimutatásban – a jelen standard hatálya alá tartozó kész-letekre vonatkozóan – az anyagjellegű ráfordítások között kell bemutatni a vásárolt és felhasznált anyagok értékét, az eladott áruk beszerzési értékét és az eladott (közvetített) szolgáltatások értékét.
142. A forgalmi költség eljárással összeállított eredménykimutatásban az értékesítés közvetlen költségei kö-zött kell bemutatni az értékesített saját termelésű készletek és teljesített szolgáltatások közvetlen ön-költségét, az eladott áruk beszerzési értékét és az eladott (közvetített) szolgáltatások értékét.

A kiegészítő mellékletben bemutatandó információk

143. A kiegészítő mellékletben ismertetni kell a készletek értékelésére kialakított számviteli politikát, beleértve az egyes készletcsoportokra alkalmazott, a vállalkozó által választott értékelési eljárásokat is.
144. A kiegészítő mellékletben ismertetni kell a készletek nyilvántartására kialakított módszereket, az egyes készletcsoportokra alkalmazott, a vállalkozó által választott nyilvántartási eljárásokat.
145. A készletek értékelése kapcsán elszámolt értékvesztés nyitó értékét, tárgyevi növekedését, tárgyevi csökkenését, a visszaírt értékvesztés összegét, az értékvesztés záró értékét legalább mérlegtételek szerinti bontásban a kiegészítő mellékletben be kell mutatni.
146. A kiegészítő mellékletben be kell mutatni az előző üzleti évtől eltérő eljárásokból eredő, az eredményt befolyásoló eltérések indoklását, valamint a vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetre gyakorolt hatásukat.
147. Amennyiben az ellenőrzés a készleteket érintő jelentős összegű hibát tárt fel, akkor az eredményre, az eszközök és a források állományára gyakorolt hatásokat évenkénti megbontásban összegszerűen be kell mutatni.
148. A kiegészítő mellékletben veszélyességi osztályokba sorolva kell szerepeltetni a veszélyes hulladékok, környezetre káros anyagok nyitó és záró készletének mennyiségi és értékadatait, a veszélyes hulladékok, környezetre káros anyagok mennyiségének és értékének tárgyevi növekedését és csökkenését.
149. A kiegészítő mellékletben be kell mutatni a kötelezettségek biztosítékaként zálogjoggal, vagy hasonló jogokkal terhelt készletek könyv szerinti értékét, megjelölve a biztosítékok fajtáját és formáját.

A készletekre vonatkozóan bemutatni javasolt információk

150. A vállalkozók beszámolójukban készleteikről a 134-149. pontokban nem említett, további információkat is bemutathatnak. Ezeket az információkat a kiegészítő mellékletben külön jelölve, egy csoportba célszerű rendezni. Ajánlott bemutatni a készletek sajátos tulajdonságaival, nyilvántartásával, értékelésével összefüggő, azokat jellemző adatokat.
151. A készletre vonatkozóan elszámolt, majd visszaírt értékvesztés esetében javasolt bemutatni azokat a körülményeket, vagy eseményeket, amelyek a készletek értékvesztésének visszaírásához vezettek.
152. Azonos vagy hasonló termékeket egyidejűleg előállító és forgalmazó (gyártási és kereskedelmi tevékenységet egyaránt végző) vállalkozás esetében célszerű bemutatni a vásárolt, illetve a saját termelésű készletcsoportok egymáshoz, illetve a mérlegfőösszeghez viszonyított arányát, az alkalmazott értékelési eljárásokat, az elkülönítést biztosító nyilvántartási módszereket, illetve az egyes készletcsoportoknál alkalmazott leltározási módszereket.
153. Tevékenységükből következően az eszközökön belül jelentős arányt képviselő készletekkel rendelkező vállalkozásoknak javasolt bemutatni az egyes készletcsoportoknál alkalmazott nyilvántartási módszereik fő vonásait, illetve az egyes készletcsoportoknál alkalmazott leltározási módszereket.
154. Tevékenységükből következően veszélyesnek, környezetre károsnak minősített készletekkel rendelkező vállalkozásoknak javasolt bemutatni az ilyen jellegű készleteknél alkalmazott nyilvántartási módszereik fő vonásait, illetve az egyes készletcsoportoknál alkalmazott leltározási módszereket.
155. Készleteik jelentős részét idegen helyen tároló, illetve jelentős úton lévő készlettel rendelkező vállalkozásoknak javasolt bemutatni ilyen készleteik értékét, készletcsoporthoz, illetve az összes készlethez viszonyított arányát, valamint az alkalmazott nyilvántartási módszereket.

XI. Egyszerűsítési lehetőségek

156. Amennyiben a vállalkozó minden készlete értékelésére azonos készletértékelési eljárást választott, akkor a számviteli politika részét képező *Eszközök és források értékelési szabályzatában* elegendő e döntését kinyilvánítani és megindokolni, és nem kell rögzíteni az azonos és eltérő jellegű és rendeltetésű készletcsoportok meghatározásának szempontjait.
157. Amennyiben a vállalkozó minden készlete nyilvántartására azonos készletnyilvántartási eljárást választott, akkor a számviteli politikában elegendő e döntését kinyilvánítani és megindokolni, és nem kell rögzíteni az azonos és eltérő jellegű és rendeltetésű készletcsoportok meghatározásának szempontjait.

158. Amennyiben a vállalkozó egyszerűsített éves beszámolót készít,
- nem kell alkalmaznia a jelen standard 117., 120., 133., 145. pontjait, valamint
 - a saját termelésű készletét – a számviteli törvény 66. §-ának (1) bekezdésében rögzítettektől eltérően – a még várhatóan felmerülő költségekkel és a kalkulált haszonnal csökkentett eladási áron is értékelheti, és a még várhatóan felmerülő költségek a teljesítési fok alapján arányosítással is meghatározhatók.
159. Azon vállalkozók, amelyek esetében a tevékenység, a működés jellege miatt a készletekre vonatkozó adatok bemutatása nem nyújt lényeges többletinformációt a beszámoló felhasználói számára
- eltekinthetnek az évközi mennyiségi és értékbeni készletnyilvántartások folyamatos vezetésétől, valamint
 - a 29. pont, a 112. pont a) alpontja, valamint a 117. pont szerinti jelentős mértéket a könyv szerinti érték legfeljebb 40%-ában határozhatják meg.
160. Ha a vállalkozó élt a 159. pontban foglalt lehetőségek valamelyikével, és megváltozik a vállalkozó tevékenysége, működésének jellege, akkor a 159. pont alkalmazhatóságát a változást követően felül kell vizsgálni.

XII. Hatályba lépés

161. E standard 2013. január 1-jén lép hatályba
162. E standard előírásait először a 2013. január 1-jén vagy azt követően induló üzleti évről készített beszámolóra kell alkalmazni. E standard előírásainak korábbi alkalmazása megengedett.

- [1] Az IAS 2 második bekezdése szerint a beruházási szerződésekkel kapcsolatban folyamatban lévő munkálatok nem tartoznak a készletek közé. A számviteli törvény ilyen kivételt nem tesz.
- [2] A számviteli törvény 3. §-a (6) bekezdésének 5. pontja szerint vásárolt készletnek minősül a készletre adott előleg is. A számviteli törvény hivatkozott pontjának szövegéből az „, a készletre adott előlegek” szövegrészt törölni indokolt.
- [3] Az IAS 2 standard 20. bekezdése szerint a biológiai eszközökből betakarított mezőgazdasági termékek bekerülési értéke a betakarítás időpontjára vonatkozó, az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értékük. A számviteli törvény nem teszi lehetővé a valós értéken történő értékelést ezen eszközök vonatkozásában.
- [4] A számviteli törvény 47. §-a (4) bekezdésének b) pontja szerint a biztosítási díj csak a beruházások bekerülési értékében vehető figyelembe. Indokolt a számviteli törvény hivatkozott pontjának szövegében a „beruházáshoz” szót lecserélni az „eszközhöz” szóra.
- [5] A számviteli törvény 50. §-ának (4) bekezdése szerint a térítés és visszaadási kötelezettség nélkül átvett eszköz, illetve az ajándékként, hagyatékként kapott eszköz továbbá a többletként fellelt (nem adminisztrációs hibából származó) eszköz bekerülési értéke az állományba vétel időpontjában ismert piaci érték. Indokolt a számviteli törvény hivatkozott pontjának szövegében az „az állományba” kifejezést lecserélni az „a készletre” kifejezésre.
- [6] Az IAS 2 standard költségfelosztásokra vonatkozó része kimondja, hogy az üzemi állandó költségeket fel kell osztani a termékek, szolgáltatások között. Ha ez nem kivitelezhető, akkor az okokat a kiegészítő mellékletben fel kell tüntetni (magyarázattal kell szolgálni a költségfelosztás elmaradására). A számviteli törvény szerint azon üzemi költségek, amelyek nincsenek közvetlen kapcsolatban a termék, szolgáltatás előállításával, nem oszthatók fel.
- [7] A számviteli törvény 3. §-a (6) bekezdésének 7. pontját (a FIFO definícióját) törölni célszerű, mert más készletértékelési eljárások fogalmait sem adja meg a törvény.
- [8] A számviteli törvény szerint a többletet a rendkívüli bevételek között kell elszámolni. Indokolt a számviteli törvény olyan irányú módosítása, amely alapján e többletet az egyéb bevételek között kell elszámolni.
- [9] A standard készlet-bontása a számviteli törvény 1. számú mellékletében meghatározott „A” és „B” változatú mérlegek *Készletek* sorának bontásától eltér. Indokolt a számviteli törvény mellékletét módosítani a következő módon:
„I. Készletek
1. Anyagok
2. Áruk
3. Befejezetlen termelés
4. Félkész termékek
5. Késztermékek
6. Növendék-, hízó- és egyéb állatok
7. Készletekre adott előlegek”.