

ÉVTIZEDEK A SZÁMVITELBEN

CONTROLLER INFO TANULMÁNYKÖTET



Tartalomjegyzék

<i>Ágoston Anita – Varga József</i>	
A „3E” kritériumok értékelésének problémái a hazai felsőoktatási intézmények beszámolási rendszerében	7
<i>Dr. Bozsik Sándor</i>	
Mérlegalkalmazkodás a közép-kelet európai országokban a gazdasági válság előtt és után	17
<i>Csáki-Darabos Rita</i>	
A Webáruház-marketing és az e-kereskedelem pénzügyi teljesítménye	31
<i>Dániel Zoltán András – Károly Anna Mária</i>	
Személyi jellegű ráfordítások alakulása komplex technológiafejlesztésre kapott Uniós támogatást elnyert vállalkozásoknál Veszprém megyében	41
<i>Droppa Dóra</i>	
Immateriális eszközök a hazai és a nemzetközi számvitelben	53
<i>Dr. Füredi-Fülöp Judit – Dr. Pál Tiborné – Várkonyiné dr. Juhász Mária</i>	
Az osztalék meghatározásának és elszámolásának aktuális kérdései	67
<i>Gábor Ágnes – Dr. habil Zéman Zoltán – Szőke Brigitta</i>	
A controlling szerepe a fenntartható fejlődésben	79
<i>Hágen István Zsombor</i>	
A kontrolling szerepe, jelentősége a kis és középvállalkozások fejlesztésben	95
<i>Dr. habil Katits Etelka – Dr. Szemán Judit</i>	
A tőkestruktúra vizsgálata a magyar nemzetgazdaságban, avagy finanszírozás gazdasági (de)konjunktúrában	103
<i>Kerecsi Dóra</i>	
Nyereségadók elszámolása a hazai és a nemzetközi szabályok szerint	117
<i>Dékán Tamásné Orbán Ildikó – Kiss Ágota</i>	
Az IFRS-ek szerinti beszámolásra történő áttérés gyakorlati kérdései	133
<i>Kiss Anita</i>	
Vállalatértékelési módszerek gyakorlati megvalósulásának újszerű megközelítései	145
<i>Kondoros Ferencné Dr. habil – Zsidó Kinga</i>	
Pénzügyi kontrolling a vállalkozások versenyképességének szolgálatában	157
<i>Prof. Dr. Lentner Csaba</i>	
Az államháztartás számviteli alapelveinek és kontrolrendszerének vázlatos bemutatása	165
<i>Máté Domicián – Bodnár Zita</i>	
Az SAP bevezetésének tapasztalatai az oktatásban a hallgatók önértékelésén keresztül	175

Nyereségadók elszámolása a hazai és a nemzetközi szabályok szerint

Kerecsi Dóra

Bevezetés

A globalizáció napjainkban egyre inkább felgyorsult, ezt támasztja alá a gyors áramlás, a vállalati kapcsolatok kiszélesedése, a nemzeti határok átlépése, illetve az, hogy a vállalatok folyamatosan növekvő tőkeigénye mellett a befektetési lehetőségek köre kiszélesedett. Ezen folyamatokból következtethetünk arra, hogy a számvitel nemzetközi szabályozásának jelentősége és szükségessége elengedhetetlen egy multinacionális vállalat terjeszkedéséhez és piaci részesedésének növeléséhez. Az egységes szabályozási rendszer bevezetésének és alkalmazásának a célja egy egységes beszámolási rendszer megteremtése, illetve az, hogy a tőzsdén jegyzett és a tőzsdén kívüli vállalkozások teljesítménye összehasonlítható legyen a befektetők számára. (Orbán, 2016a)

Jelenleg több mint 100 ország teszi lehetővé, vagy követeli meg a gazdasági szereplőktől az IFRS szabályainak alkalmazását. Ezen tendencia kialakulásában jelentős szerepet játszott az, hogy 2005-től valamennyi európai uniós tőzsdén jegyzett vállalkozás számára kötelezővé vált az összevont, konszolidált éves beszámoló IFRS előírásait figyelembe véve történő elkészítése. (Rózsa, 2015). 2016. január 1-től választható, majd 2017. január 1-től kötelezővé válik az IFRS bevezetése azon cégeknél, amelyek értékpapírjait az Európai Gazdasági Térség bármely tagállamának szabályozott piacán forgalmazzák. Továbbá 2016-tól választani még az IFRS bevezetése azon cégeknél, ahol a legfelső anyavállalata IFRS szabályok alapján készíti el a beszámolóját. 2017 januárjától a biztosítók, illetve Magyar Nemzeti Bank felügyelete alá tartozó intézmények (kivételt képeznek

a pénztárak) dönthetnek, hogy bevezetik-e a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok alkalmazását. Ezen felől 2018. január 1-től szintén kötelezővé válik a hitelintézetek, továbbá a hitelintézetekkel egyenértékű szabályozásnak megfelelő pénzügyi vállalkozások számára IFRS alkalmazása. (Adó, 2016)

Témaválasztásom egyik oka az, hogy a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok alkalmazása jelenleg hazánkban egyre több vállalkozást fog érinteni az elkövetkezendő években. A másik oka pedig az, hogy a 2000. évi C törvény a számvitelről és az IFRS alapján elért eredményt terhelő adófizetési kötelezettség jelentősen eltér, hiszen míg a számviteli törvény csak az adott időszak adóráfordításait veszi figyelembe, ezzel ellentétben az IFRS-ben megjelennek az IAS 12 standard szabályozása alá tartozó halasztott adók is.

A nyereségadók elszámolása egy gyógyszeripari vállalatnál keresztül

A vizsgált vállalkozás, a Hungaropharma Zrt. beszámolója kerül elemzésre az elmúlt két évet, azaz 2014. és 2015. üzleti évet, figyelembe véve a számvitelről szóló 2000. évi C törvény és a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standard előírásai alapján. A vállalat a könyveit és nyilvántartásait a magyar számviteli törvénynek megfelelően vezeti, és ezeket módosítja, korrigálja az IFRS előírások követelményeinek megfelelően. Az elkészített beszámolókon belül a nyereségadók területét ragadtam ki és mutatom be a társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény és az IAS 12 standard felhasználásának segítségével. Viszont az általam választott vállalkozás társasági adója vizsgálatának korláta az volt, hogy az Európai Unió tagállamainak tőzsdei társaságai csak a konszolidált éves beszámolójukat kötelesek IFRS szerint elkészíteni és közzétenni, az egyedi beszámolójukat viszont nem. Jelen esetben a Hungaropharma Zrt. is csak a konszolidált éves beszámolóját készítette el az IFRS előírásainak megfelelően, ebből kifolyólag az ebben szereplő társasági adó és a Számviteli törvény előírásainak megfelelő éves beszámolóban szerepeltetett társasági adó kerül összehasonlításra. Az IFRS beszámoló keretében kötelező elkészíteni az IFRS könyvvezetéssel alátámasztott mérleget, átfogó eredménykimutatást, saját tőke változás kimutatást, cash flow kimutatást és a kiegészítő megjegyzéseket (Orbán, 2013). A kimutatások kapcsán nyereségadók a mérlegben, a nettó eredményben, és az egyéb átfogó eredményben jelenhetnek meg.

Társasági adó elszámolása a 2000. évi C törvény szerint

Első körben a hazai szabályozás szerint összeállított beszámolóban meghatározott vállalkozás nyereségét terhelő adók kerülnek bemutatásra a 2014. és 2015. üzleti évben.

A számviteli törvény szerint a társasági adófizetési kötelezettség az eredménykimutatás XII. sorában Adófizetési kötelezettség néven kerül kimutatásra, míg a mérlegben az eszköz oldalon a B/II-n belül a 05. sorban Egyéb követelések soron vagy a forrás oldalon az F/III-an belül a 08. sorban Egyéb rövid lejáratú kötelezettségek néven, attól függően, hogy a vizsgált vállalatnak adókövetelése vagy adókötelezettsége van.

Az 1. táblázatban bemutatásra kerül a Hungaropharma Zrt. 2014-es és 2015-ös üzleti évében elkészített eredménykimutatás egy része. A számított társasági adó az adózás előtti eredményből kerül meghatározásra. Az adózás előtti eredmény korrigálásra kerül első lépésben adóalap növelő és csökkentő tételekkel, mely az adóalap védelmét szolgálja. Ezt követően az így kiszámított adóalap két részre bontható. A 2011. január 1-jétől hatályos előírások szerint 500 000 ezer Ft adóalapig 10%-os adókulcs, míg 500 000 ezer Ft felett 19%-os adókulcs alkalmazása kötelező. Az így megállapított, majd korrigált társasági adókötelezettség a vállalat végleges adófizetési kötelezettsége.

1. táblázat: A Hungaropharma Zrt. 2014. évi és 2015. évi adózott eredményének levezetése

Adatok: ezerFt-ban

Megnevezés	2014. év	2015. év
Adózás előtti eredmény	2 386 337	3 887 946
Adóalapot növelő tételek	2 724 668	2 277 029
Adóalapot csökkentő tételek	3 800 143	2 463 591
Adóalap összesen	1 310 862	3 701 384
Számított társasági adó	204 064	658 263
Adókedvezmény	115 000	459 000
Előző évek társasági és külön adókötelezettsége	41 179	31 420
Társasági adókötelezettség	130 243	230 683
Adózott eredmény	2 256 094	3 657 263

Forrás: Saját szerkesztés a Hungaropharma Zrt. éves beszámolója alapján, 2016

Az 1. táblázatot vizsgálva megfigyelhetjük, hogy a vállalkozás nyereségesebb volt a 2015. évben, így az adózás előtti eredménye körülbelül másfélszerese az előző évhez képest. Az adóalap növelő tételei közel megegyeznek a két évben, viszont a csökkentő tételek értéke 2014-ben másfélszerese a 2015-ös értéknek. Ebből kifolyólag a korrigált adóalap 2015-ben arányaiba véve is jóval magasabb értéket mutat, majdnem háromszorosa a 2014-es évben meghatározott adóalaphoz képest.

A 2. táblázatban részletezésre kerülnek a társasági adóalapot módosító tételek. Az adóalap növelő tételei esetében 2014-es üzleti évben a követelésre és befektetésre elszámolt értékvesztés a jelentős, míg 2015-ben ez a felére csökkent, de még mindig magas értéket képvisel, illetve itt már az adóellenőrzés, önellenőrzés költsége is szintén magas összegben mutatható ki. Az adóalapot csökkentő tételeket vizsgálva 2014-ben a követelések visszaírt értékvesztése és a társasági adótörvény szerinti behajthatatlan követelés közel 80%-át teszi ki az összes csökkentő tételeknek, míg 2015-ben ez csupán a 40%-a az összes tételnek. 2015. üzleti évben jelentősebb értékű tétel a céltartalék visszavezetése, ez 25%-a az összes csökkentő tételnek.

A 2011. január 1-jétől hatályos előírások szerint Magyarországon 500 000 ezer Ft adóalapig 10%-os adókulcsot, míg 500 000 ezer Ft felett 19%-os adókulcsot kell alkalmazni. Itt megjegyezném, hogy 2017. január 1-jétől hatályba lépő rendelet alapján a vállalkozásoknak az ettől az évtől elkészített beszámolójukban egységes 9%-os társasági adókulcs alkalmazása kerül bevezetésre. (Fekete, 2016)

Továbbá a 3. táblázatban látható, hogy a vizsgált üzleti években 10%-os adókulcs alá 500 000 ezer Ft számított adóalap esik, az e feletti rész, 2014-ben 1 810 862 ezer Ft, 2015-ben pedig 3 201 384 ezer Ft, 19%-os adókulccsal számítandó. Így 2014-ben a vállalkozás számított adója 204 064 ezer Ft, míg 2015-ben 658 263 ezer Ft volt. Ahhoz, hogy a vállalkozás tényleges adófizetési kötelezettsége meghatározásra kerüljön, ezt még csökkentheti számos adókedvezménnyel, illetve előző évek társasági és külön adókötelezettségével, melyet jelen esetben a Hungaropharma Zrt. ki is használt, így a társasági adókötelezettsége 130 243 ezer Ft volt 2014-ben, 2015-ben pedig 230 683 ezer Ft-ra csökkent.

**2. táblázat: Hungaropharma Zrt. társasági adóalap módosító tételei
a vizsgált években**

Adatok: ezer Ft-ban

Korrektációs tételek	2014. évi	2015. évi
Adóalapot növelő tételek összesen	2 724 668	2 277 029
Céltartalék képzése	310 864	111 944
Terv szerinti, terven felüli ÉCS, kivezetéskori nettó érték	383 712	390 113
Reprezentáció	11 176	9 251
Visszafizetési kötelezettség nélkül adott támogatás, térítés nélkül átadott eszköz, térítés nélkül nyújtott szolgáltatás	34 976	84 516
Követelésre és befektetésre elszámolt értékvesztés	1 807 333	750 472
Átvállalt tartozás, elengedett követelés, kölcsönkamat, hitelezési veszteség	137 116	115 327
Adóellenőrzés, önellenőrzés költsége, ráfordítása, bírsága	39 491	815 406
Adóalapot csökkentő tételek összesen	3 800 143	2 463 591
Céltartalék visszavezetése	33 673	600 000
Adótörvény szerinti ÉCS, kivezetéskori érték, fejlesztési tartalék miatti korrekció	262 675	286 943
Fejlesztési tartalék képzés	250 000	300 000
Követelések visszaírt értékvesztése, Tao.tv.sz behajthatatlan követelés	3 093 630	960 544
Kapott osztalék	8 980	10 980
Adóellenőrzés, önellenőrzés bevétele	150 009	303 962
Adomány- kiemelten közhasznú 50%-a	1 176	1 162

Forrás: Saját szerkesztés a Hungaropharma Zrt. éves beszámolója alapján, 2016

3. táblázat: Hungaropharma Zrt. számított adója 2014-ben és 2015-ben

Adatok: ezer Ft-ban

Megnevezés	2014. év		2015. év	
	Számított adóalap	Számított adó	Számított adóalap	Számított adó
10%-os adókulcs alá tartozó	500 000	50 000	500 000	50 000
19%-os adókulcs alá tartozó	1 810 862	344 064	3 201 384	608 263
Összesen	1 310 862	204 064	3 701 384	658 263

Forrás: Saját szerkesztés a Hungaropharma Zrt. éves beszámolója alapján, 2016

Végezetül a vállalkozás társasági adókötelezettsége az eredménykimutatásban az Adófizetési kötelezettségek soron található meg 2014-ben 130 243 ezer Ft értéken, míg 2015-ben 230 683 ezer Ft összegben. Ezen túl pedig a mérlegben az egyéb rövid lejáratú kötelezettségek értékét növeli, hiszen a vállalatnak adófizetési kötelezettsége keletkezett, mint a két vizsgált üzleti évben.

A társasági adó és a halasztott adó elszámolása a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok alapján

A vállalatcsoportnak kötelezően csak a konszolidált éves beszámolójára kell IFRS szerinti beszámolót készítenie és nyilvánosságra hoznia, így az egyedi éves beszámolójára nem állított össze nemzetközi szabályok alapján csak hazai szabályozás szerinti beszámolót. Ebből kifolyólag az itt következő vizsgálatokban a konszolidált éves beszámoló kerül elemzésre.

A nyereségadókat a nemzetközi szabályozásban az IAS 12-es standard szabályozza. A standard fő célja meghatározni a tárgydíszaki, illetve a jövőbeni adóhatások elszámolásának módját, illetve az előírásait kell a vállalkozásoknak alkalmazni valamennyi nyereség jellegű adó elszámolására, ide értendő a társasági adó és helyi iparűzési adó, függetlenül attól, hogy az belföldre vagy külföldre szóló adó. Az adó a számviteli eredményt terhelő ráfordításként jelenik meg, elismerése pedig akkor történik, amikor az alapját képző bevételek, illetve ráfordítások elszámolásra kerülnek. (Orbán, 2016b)

4. táblázat: Hungaropharma Zrt. adófizetési kötelezettsége 2015-ben és 2014-ben

Adatok: ezer Ft-ban

Megnevezés	2015. év	2014. év
Tárgyévi társasági adó	253 834	138 284
Iparűzési adó, innovációs járulék	306 264	278 636
Gyógyszerbefizetési ráfordítás	174 110	163 630
Folyó adófizetési kötelezettség	734 208	580 550
Halasztott adó	202 884	219 461
Nyereségadó ráfordítás	937 092	800 011

Forrás: Saját szerkesztés a Hungaropharma Zrt. konszolidált pénzügyi beszámolója alapján, 2016

A 4. táblázatot vizsgálva megfigyelhetjük, hogy az IFRS szerinti beszámoló a két vizsgált üzleti év sorrendjében is eltér, hiszen a hazai szabályozás szerint az adott üzleti évet a második oszlop tartalmazza, ezzel ellentétben a nemzetközi szabályozás kimondja, hogy az első oszlopban kell szerepeltetnie a vállalkozásnak a tárgyévet. Ennek oka az, hogy a bemutatott információ adott évi fontossága jelentősebb, illetve a befektetőket, külső szereplőket is ez az információ érdekel leginkább.

A tárgyévi társasági adó az adott időszak adótörvények szerint számított adózás előtti eredménye alapján számított fizetendő adó összege. A halasztott adó halasztott adókövetelésből és halasztott adókötelezettségből tevődik össze. Az adókötelezettség az adóköteles átmeneti különbségeken alapuló, a jövőben fizetendő jövedelemadók összege, míg az adókövetelés a jövőben levonható, bizonyos feltételek teljesülése esetén visszaigényelhető jövedelemadók összege. (Orbán, 2016b)

A 4. táblázatot elemezve megfigyelhető, hogy a Hungaropharma Zrt. nyereségadója összesen 2015-ben 937 092 ezer Ft, míg 2014-ben 800 011 ezer Ft volt, mely folyó adófizetési kötelezettségből és halasztott adóból tevődik össze. A folyó adófizetési kötelezettség az összes adókötelezettségének 70-80 %-át teszi ki. Továbbá megfigyelhető, hogy a folyó adófizetési kötelezettsége 2015-re 20%-kal növekedett, melynek oka főleg a társasági adó növekedése volt. A folyó adófizetési kötelezettség jelen esetben a vállalatnál a tárgyévi társasági adó mellett iparűzési adóból, innovációs járulékból és gyógyszerbefizetési ráfordításból áll. Ezeket megvizsgálva a helyi iparűzési adó teszi ki az összes nyereségadó ráfordítás legnagyobb arányát, közel 35%-át. A folyó adófizetési kötelezettségek a tárgyévet közvetlenül érintik, ezzel ellentétben a 200 000 ezer Ft körüli értékű halasztott adófizetési követelés és kötelezettség nettósított értéke, amely elhatárolódik az adott időszakban ténylegesen jelentkező adófizetési kötelezettségtől. Jelen esetben a körülbelül 200 000 ezer Ft értékű halasztott adóbevételről beszélhetünk a vállalkozásnál, a mérlegben befektetett eszközön belül adókövetelésként jelenik meg.

**5. táblázat: Hungaropharma Zrt. nyereségadójának levezetése
a vizsgált években**

Adatok: ezer Ft-ban

Megnevezés	2015. év	2014. év
Adózás előtti eredmény folytató tevékenység	5 109 471	4 164 976
Adózás előtti eredmény megszűnő tevékenység	424 434	327 526
Adózás előtti eredmény	5 533 905	4 492 502
Törvényes adókulccsal számított adó	1 317 069	847 268
Egyéb nyereségadók eltérő adóalapjának adóhatása	302 398	373 646
Egyéb nyereségadók társasági adóalap-csökkentő hatásának adóhatása	(118 951)	(108 887)
Adókulcs változás hatása	(10 714)	(6 573)
Végleges eltérések	(35 092)	(132 341)
Leányvállalatok el nem ismert vesztesége	20 221	2 897
Nem adózó nyereség	(2 269)	(4 923)
Adókedvezmény	(484 438)	(115 000)
Egyéb	(621)	(173)
Nyereségadó ráfordítás	987 603	855 914
Nyereségadó ráfordítás folytatódó tevékenység	937 092	800 011
Nyereségadó ráfordítás megszűnő tevékenység	50 511	55 903

Forrás: Saját szerkesztés a Hungaropharma Zrt. konszolidált pénzügyi beszámolója alapján, 2016

A vállalkozás az előírásoknak megfelelően elkülönítetten mutatja ki a folytatódó tevékenységét és a megszűnő tevékenységét, ez az 5. táblázatban szerepeltetett adatokból is jól látható. Az adózás előtti eredmény közel 93%-át a működő tevékenység során megállapított adózás előtti eredmény teszi ki, így a megszűnő tevékenysége szinte elhanyagolható.

A törvényes adókulccsal számított adó értéke az adózás előtti eredmény és a 23,8%-os adókulcs (19%-os társasági adó, 2%-os helyi iparűzési adó, 0,3%-os innovációs járulék és 2,5%-os gyógyszerbefizetési kötelezettség) szorzataként került meghatározásra. (Hungaropharma, 2016b) Ez alapján a vállalkozás számított adója a vizsgált tárgyévben 1 317 069 ezer Ft volt, míg a tárgyévet megelőző évben csak 847 268 ezer Ft. Ez a számított adó részletezésre nem került, viszont jelen esetben a folyó adófizetési kötelezettséget és a halasztott adót egyaránt tartalmazza.

Ahhoz, hogy a tényleges nyereségadó ráfordítást meghatározza a cégkülönböző korrekciókra van szükség. Az egyéb nyereségadók eltérő adóalapjának hatása soron szerepeltetett több mint 300 000 ezer Ft-os összeg abból következik, hogy társasági adó kivételével a folyó adófizetési kötelezettségek adóalapja magasabb, mint a társasági adó esetében, így adóalap növelő tételként jelenik meg. Az egyéb nyereségadók társasági adóalap-csökkentő hatásának adóhatása soron megjelenő érték abból adódik, hogy az adózás előtti eredmény meghatározásánál a hazai szabályok alapján a folyó adófizetési kötelezettségek a társasági adó kivételével elszámolhatóak ráfordításként, így ez adóalap csökkentő tételként jelenik meg a vállalkozásnál. Az adókulcs változás hatása esetében csökkentő tételként mutatható be az átlagos adókulcs változásának halasztott adóban megjelenő hatása. Végleges eltérésként jelenik meg a cégnél az adóalap részét nem képző számos tétel, ennek az értéke 2015-ra jelentősen lecsökkent, 2014-ben több mint háromszorosa volt. A leányvállalatok el nem ismert vesztesége adóalap növelő tétel, itt azok a tételek jelennek meg, melyek a jövőre nézve bizonytalanok. A nem adózó nyereséggel csökkenteni kell a számított adót, mivel ez a társult és közös vezetésű vállalkozások eredményéből való részesedés és az eredmény ezt már tartalmazza, így ennek hatását kiszűrjük. Továbbá 2015-re megnégyszereződött az adókedvezmény értéke, itt a vállalkozás látványcsapat-sport és előadó-művészeti támogatások adóhatását tartalmazza, így a számított adó szintén csökkenthető vele az előírásoknak megfelelően. (*Hungaropharma, 2016b*)

A megfelelő korrekciós tételeket figyelembe véve megállapítható a vállalkozás nyereségadó ráfordítása, melyből a folytatódó tevékenységé 937 092 ezer Ft a tárgyévben, a tárgyévet megelőző évben pedig 800 011 ezer Ft. Ez az összeg van szerepeltetve a konszolidált átfogó eredménykimutatásban is.

A 4. táblázatban szerepeltetett adatokból is látható, hogy a nyereségadó sora az eredménykimutatásnak tartalmazza a halasztott adókat is.

A tényleges adó az eredményben kerül elszámolásra, a halasztott adók pedig általában adóráfördításként szintén az eredménykimutatásban, kivételt képez ez alól a valós érték növekedése felvásárláskor, illetve a saját tőkében elszámolt valós értékre történő értékelés hatása. Ebből következik az is, hogy a halasztott adó elszámolható adóráfördítással szemben, egyéb átfogó eredménnyel (OCI) szemben, illetve goodwill-lel szemben. (*Orbán – Kiss, 2016, Orbán, 2016b*)

A Hungaropharma IFRS szerint elkészített konszolidált pénzügyi beszámolója alapján a vállalkozás a halasztott társasági adójának a meghatározása a

mérlegfordulónapon hatályos törvényben előírt adókulcsok alkalmazásával történik, melyek valószínűleg várhatóan érvényben lesznek akkor, amikor a halasztott adóeszköz realizálódik, vagy a halasztott adókötelezettség kifizetésre kerül, erre vonatkozik a fentebb említett kalkulált 23,8%-os kulcs. Továbbá halasztott adókövetelésként vagy kötelezettségként kerülnek elszámolásra a leányvállalati és társult vállalkozásban lévő részesedések alapján felmerülő ideiglenes különbségek is.

Mind az eredménykimutatásban, mind a mérlegben nettósítva kell a vállalkozásoknak a halasztott adó eszközét vagy kötelezettségét, bevételét vagy ráfordítását kimutatni. Ezek akkor kerülnek összevezetésre, amikor a társasági adókövetelés vagy kötelezettség jogilag elszámolható egymással szemben, illetve amikor olyan adóhoz kapcsolódnak, amelyeket ugyanaz az adóhatóság vetett ki. (Hungaropharma, 2016b)

6. táblázat: Hungaropharma Zrt. halasztott adóeszköz/kötelezettsége a vizsgált években

Adatok: ezer Ft-ban

Megnevezés	2015. év	2014. év
Halasztott adó követelés	263 489	464 728
Halasztott adókötelezettség folytatódó tevékenység	(3 922)	(4 745)
Halasztott adókötelezettség megszűnő tevékenység	(2 468)	-
Nettó halasztott adóeszköz/kötelezettség	257 099	459 983

Forrás: Saját szerkesztés a Hungaropharma Zrt. konszolidált pénzügyi beszámolója alapján, 2016

Egy vállalkozás attól függően tud halasztott adó követelést vagy halasztott adó kötelezettséget kimutatni, ha a következő összefüggések teljesülnek rá:

- Sztv/IFRS eszköz > TAO eszköz – halasztott adó kötelezettség
- Sztv/IFRS eszköz < TAO eszköz – halasztott adó követelés
- Sztv/IFRS kötelezettség < TAO kötelezettség – halasztott adó kötelezettség
- Sztv/IFRS kötelezettség > TAO kötelezettség – halasztott adó követelés.

(Orbán, 2016b)

A halasztott adó kötelezettséget a könyvekben kötelezően ki kell mutatni, viszont az adó követelést adózás szerint elhatárol veszteségek jogcímen és adójóváírás összegéből akkor mutat ki a könyvekben, ha az valószínű (50% felett), hogy a jövőben olyan összegű adóköteles eredményt fog elérni, mellyel szemben érvényesíthetők vesznek. (Orbán, 2016b)

A Hungaropharma Zrt.-nek a 2015. üzleti évre körülbelül a felére csökkent a nettó halasztott adóeszköz/kötelezettsége, 459 983 ezer Ft-ról 257 099 ezer Ft-ra csökkent, mindezt a 6. táblázatban szerepeltetett értékek mutatják. Ennek oka a halasztott adó követelések csökkenése, melyek a nettósított érték majdnem egészét kiteszik. 2014-ben nem jelenített meg a könyveiben a vállalkozás halasztott adókötelezettséget megszűnő tevékenység kapcsán, 2015-ben viszont 2 468 ezer Ft értékben megjelentek. Folytatódó tevékenység halasztott adókötelezettsége szinte jelentéktelennek mondható az egészhez viszonyítva és ez is tovább csökkent 2015-re körülbelül 800 ezer Ft-tal.

A 6. táblázatban összesítve megjelenített nettó halasztott adóeszköz/kötelezettség részletezésre került a 7. táblázatban.

7. táblázat: Hungaropharma Zrt. nettó halasztott adóeszköz/kötelezettség levezetése a vizsgált üzleti évek alatt

Adatok: ezer Ft-ban

Megnevezés	2015. év	2014. év
Előző évek elhatárolt vesztesége	75 279	60 434
Céltartalékok	20 569	101 190
Értékcsökkenés és amortizáció	(4 451)	(6 939)
Üzleti kombináció során megszerzett eszközök valós értékelése	(2 224)	(2 225)
Követelések értékvesztése	411 947	453 135
Csoporton belüli tranzakciók kiszűrése	5 313	4 780
Fejlesztési tartalék	(274 034)	(220 205)
Effektív kamatláb halasztott adó hatása	(1 540)	(6 062)
Egyéb	(26 240)	75 875
Nettó halasztott adóeszköz/kötelezettség	257 099	459 983

Forrás: Saját szerkesztés a Hungaropharma Zrt. konszolidált pénzügyi beszámolója alapján, 2016

A Hungaropharma Zrt. kiegészítő mellékletében nem került kellőképpen részletezésre, hogy melyik jogcímre mekkora halasztott adóeszköz vagy halasztott adókötelezettség keletkezett, ebből kifolyólag a 7. táblázatban csak nettósítva lettek ezek jogcímekre bontva bemutatva.

Az IAS 12 Nyeréségadók standard alapján halasztott adó a következő jogcímeken keletkezhet:

- Időbeli eltérések esetén, ha a számvitelben és az adóban eltérő értékkel mutatkoznak be az alábbi tételek: értékcsökkenés, értékvesztés, céltartalék, fejlesztési tartalék
- Fel nem használt negatív adóalapok és adójóváírások
- Számviteli törvény szerint készített beszámoló IFRS-re való átforgatása
- Valós értéken nyilvántartott eszközök
- Üzleti kombinációk, goodwill
- Leányvállalatokban, társult vállalkozásokban és közös vezetésű vállalkozásokban lévő befektetések. (Orbán, 2016b)

A vállalkozás halasztott adót számol el eszközként vagy kötelezettségként összevontan előző évek elhatárolt veszteségére, céltartalékokra, értékcsökkenésre és amortizációra, üzleti kombináció során megszerzett eszközök valós értékelésére, követelések értékvesztésére, csoporton belüli tranzakciók kiszűrésére, fejlesztési tartalékra, effektív kamatlábak halasztott adó hatásának kiszűrésére, illetve egyéb tételekre.

A 7. táblázat jól szemlélteti, hogy a vállalkozás áthozott veszteségként jelenít meg a vállalkozás tárgyévben 75 279 ezer Ft, tárgyévet megelőző évben pedig 60 434 ezer Ft halasztott adókövetelést. Céltartalék jogcímen szintén halasztott adókövetelés jelenik meg, 2014-ben 101 190 ezer Ft-os érték 2015-re 1/5-re csökken, 20 569 ezer Ft-ra. A magyar számviteli törvényben képzett céltartalékot az adótörvény nem ismeri el, így az megnöveli az adóalapot, továbbá halasztott adókövetelésként ez kimutatható, mivel a képzés a jövőben valószínűleg felhasználásra kerül, tehát a hatás visszafordul. Szükséges még halasztott adókövetelés kimutatása a csoporton belüli tranzakciók kiszűrése érdekében, ez mind a két vizsgált évben körülbelül 5000 ezer Ft összegű volt. Ezen túl legnagyobb összegű halasztott adókövetelés a követelések értékvesztésére keletkezett, összege a vizsgált két évben egyaránt 400 000 ezer Ft felett van. Ennek oka az, hogy a követelések értékvesztése mindig adóalap növelő tételként jelentkezik, viszont az adott időszak értékvesztése után a társasági adót meg kell fizetnie a vállalatnak. Azonban ez is a későbbiekben visszafordulhat, így halasztott adókövetelés lehet. Értékcsökkenés, üzleti kombináció során megszerzett eszközök valós értékelése és effektív kamatláb halasztott adó hatása esetén a vállalkozásnak halasztott adókötelezettsége keletkezett, viszont ezek értéke a nettósított összeghez képest szinte jelentéktelen, mind a két évben ezen jogcímekre képzett halasztott adókötelezettség csak pár százaléka a nettó halasztott adóeszköz/

kötelezettségnek. A legmagasabb összegű halasztott adókötelezettség pedig fejlesztési tartalék képzésére történt, amely jövőbeli eszközbeszerzés céljára lett képezve. Ezt a fejlesztési tartalékot a vállalkozás kiegészítő megjegyzéseit figyelembe véve már 2003-as üzleti évtől kezdve képzik.

Ezeken túl a vállalat egyéb jogcímenek jelenített meg halasztott adóeszközt a könyveiben, méghozzá 2014-ben 75 875 ezer Ft összegben, míg ez 2015-re lecsökkent az 1/3-ra 26 240 ezer Ft-ra. Ennek az oka az volt, a kiegészítő melléklet alapján, hogy az anyavállalattal szemben az adóhatóság valamennyi adónemre kiterjedő teljes körű adóellenőrzést hajtott végre 2011-2012 üzleti évre vonatkozóan. 2015-ben adókülönbözet még nem került megállapításra és az adóhatóság a könyveket és a számviteli nyilvántartásokat az 2011-2012 évet követő 6 éven belül bármikor megvizsgálhatja, és pótlólagos adót róhat ki. (*Hungaropharma, 2016b*)

Összefoglalás

Az elmúlt évtizedek során a számvitelre egyre nagyobb jelentőséget fektettek mind a vállalkozások, mind a külső és belső szereplők, így a beszámolóban szereplő adatok információtartalma felértékelődött. (*Vén, 2015*) Egy beszámoló akkor felel meg a törvényes előírásoknak, ha az megbízható és valós képet mutat a vállalkozás vagyonáról, pénzügyi, illetve jövedelmezőségi helyzetéről.

A gyors tőkeáramlás, a vállalati kapcsolatok kiszélesedése, a nemzeti határok átlépése, illetve az, hogy a vállalatok folyamatosan növekvő tőkeigénye mellett a befektetési lehetőségek köre kiszélesedett alátámasztja a tényt, hogy napjainkban a globalizáció egyre inkább felgyorsult. Ebből arra következtethetünk, hogy a számvitel nemzetközi szabályozásának jelentősége és szükségessége elengedhetetlen egy multinacionális vállalat terjeszkedéséhez és piaci részesedésének növeléséhez. Az egységes szabályozási rendszer bevezetésének és alkalmazásának a célja egy egységes beszámolási rendszer megteremtése, illetve az, hogy a tőzsdén jegyzett és a tőzsdén kívüli vállalkozások teljesítménye összehasonlítható legyen a befektetők számára. (*Orbán, 2016a*)

Hazánk az Európai Unió tagjaként fokozatosan változtatásokat hajtott végre a hazai szabályozásban, így az IFRS rendszer bevezetése folyamatban van néhány vállalat számára. A téma aktualitása során merült fel bennem a kérdés, hogy

milyen akadályokba ütközik majd az a vállalat, melynek kötelezően át kell állni a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok szerinti előírások alapján készített beszámoló alkalmazására, hiszen a két számviteli rendszer között számos területen jelentős eltérések mutatkoznak. Jelen esetben a vállalkozás nyereségét terhelő adók területére szűkítettem le az összehasonlítást a magyar szabályok szerint a számvitelről szóló 2000. évi C törvényt és a társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvényt, valamint a nemzetközi szabályozás

szintén az IAS 12 Nyereségadóról szóló standardot hasonlítottam össze egy általam kiválasztott vállalkozáson, a Hungaropharma Zrt.-n keresztül.

A társasági adókötelezettséget vizsgálva a nyereségadók tekintetében nem tűnik nagy változás a két számviteli szabályozás esetében, viszont az IFRS-ben megjelenő halasztott adókat a magyar számviteli szabályozás nem kezeli. A halasztott adó létrejöttének oka a számviteli és az adórendszer eltérése. Az állam, aki a legfőbb jövedelemtulajdonos számos tételnél mást és más időpontban ismer el, mint a megbízható és valós kép összeállítását szolgáló számviteli törvény. Lényegében az elv hazánkban is él, hiszen az adóalapot különböző növelő és csökkentő tételekkel korrigálja, hogy meghatározhassa a tényleges adófizetési kötelezettséget, mely a számviteli eredmény és az adóalap eltérését okozza. Abban az esetben, ha ez az eltérés csak átmeneti jellegű, azaz a jövőben visszafordul, a különbségre halasztott adókövetelés/kötelezettség képezendő a nemzetközi szabályozás szerint. (Vén, 2015)

Összegzésképpen azt a következtetést vonnám le, hogy az IFRS-nek hazánkban van jövője, hiszen a folyamatos jogszabály változtatások alapján bővül az elkövetkezendő években azon vállalkozások száma, aki az IFRS előírásai alapján készítik el beszámolójukat. Ebből kifolyólag lényegesnek tartom megvizsgálni, hogy a különböző területek hogyan kerülnek elszámolásra a hazai és a nemzetközi számvitelben, hiszen ez megkönnyíti majd a cégek átállását.

Irodalomjegyzék

Adó/online (2016): IFRS: jelentős számviteli változás a cégeknek.

<http://ado.hu/rovatok/szamvitel/ifrs-jelentos-szamviteli-valtozas-a-cegeknek>

Letöltés dátuma: 2016.12.10.

Fekete Z. (2016): Társaságiadó-változások 2017.

- <http://ado.hu/rovatok/ado/tarsasagiado-valtozasok-2017>
 Letöltés dátuma: 2016.12.10.
- Hungaropharma (2016a): Cégünkéről.
<http://www.hungaropharma.hu/cegunkrol>
 Letöltés dátuma: 2016.12.09.
- Hungaropharma (2016b): 2015. évi konszolidált pénzügyi beszámoló
<http://www.hungaropharma.hu/cegunkrol/penzugyi-beszamolok>
 Letöltés dátuma: 2016.12.09.
- Hungaropharma Zrt. 2015. évi pénzügyi beszámoló
<http://www.hungaropharma.hu/cegunkrol/penzugyi-beszamolok>
- Dékán Tamásné dr. Orbán I. (2016a): Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok, IFRS, előadás
- Dékán Tamásné dr. Orbán I. (2016b): Nyereségadók IAS 12, előadás
- Dékán Tamásné dr. Orbán Ildikó, Kiss Ágota (2016): Az egyéb átfogó eredmény (OCI) kimutatásának értelmezése vezetői szemszögből, TAYLOR: GAZDÁLKODÁS- ÉS SZERVEZÉSTUDOMÁNYI FOLYÓIRAT: A VIRTUÁLIS INTÉZET KÖZÉP-EURÓPA KUTATÁSÁRA KÖZLEMÉNYEI 2016/1.:(22) pp. 46-50.
- Ildikó Orbán Ms. Tamás Dékán (2013): Reporting companies' performance – in respect of the International Financial Reporting Standards (IFRS) APSTRACT – APPLIED STUDIES IN AGRIBUSINESS AND COMMERCE 2013. 4-5. Vol7:(4-5.) pp. 107-112.
- Rózsa I. (2015): Nemzetközi számvitel I., Hessyn Informatikai és Oktatási Kft., Budapest, 196 p.
- Vén K. (2015): Az IFRS bevezetése az egyedi beszámolóknak Magyarországon
http://szak-ma.hu/data/cikk/10/806/cikk_100806/Ven_Krisztina_Az_IFRS_bevezetese_az_egyedi_beszamolokban_Magyarorszagon.pdf
 Letöltés dátuma: 2016.12.11.