



**SOPRONI
EGYETEM** |

LÁMFALUSSY SÁNDOR
KÖZGAZDASÁGTUDOMÁNYI
KAR

Aktuális számviteli kérdések – Tárgyi eszközök számvitele és a halasztott adó számviteli adózási kérdései

*Fábiánné Játékos Judit Ilona
tanársegéd*

Igazságügyi pénz- és tőkepiaci, adó- és járulékszakértő

Tárgyi eszközök számvitele és kapcsolódó adózási kérdések



Miről lesz szó?

1.) Tárgyi eszközök fogalma, csoportosítása

2.) Az egyedi tárgyi eszköz meghatározása

3.) A tárgyi eszközök bekerülési értéke

4.) A próbaüzem költségeinek elszámolása

5.) Tárgyi eszközök nyilvántartása

6.) Beruházás, felújítás, karbantartás



Tárgyi eszközök fogalma

Tárgyi eszközök azok a rendeltetésszerűen használatba vett, **üzembe helyezett** anyagi eszközök

- földterület,
- telek, telkesítés,
- erdő,
- ültetvény,
- épület, egyéb építmény, ingatlanhoz kapcsolódó vagyoni értékű jogok,
- műszaki berendezés, gép, jármű,
- üzemi és üzleti felszerelés,
- egyéb berendezés,
- tenyészállatok (függetlenül a használati időtől),

amelyek **tartósan** – közvetlenül vagy közvetett módon – **szolgálják a vállalkozó tevékenységét**.

A tárgyi eszközök közé soroljuk a **beruházást** – jövőbeli tárgyi eszköz

A mérlegben - a tárgyi eszközök között mutatjuk ki a **beruházásokra adott előleget**.



Egyedi tárgyi eszköz

Az éves beszámoló mérlegében történő bemutatás szempontjából meghatározó jelentősége van annak, hogy **mit tekintünk a tárgyi eszközök „legkisebb” egységének**, mit minősítünk egyedi (önálló) tárgyi eszköznek.

Minősítő ismerv: eszköz használata, rendeltetése, funkciója

- földterület, telek, telkesítés esetén - alapvetően a helyrajzi szám szerint
- egyéb építménynél (pl. vezetéknél: hosszúság, azonos átmérő, azonos anyagminőség, szállított termék stb.)
- daruval ellátott tehergépjármű - legalább két eszköz
- komplex berendezés, gépsor - gépenként külön-külön
- bérbe vett épületnél - egy bérleti szerződés szerinti épület, épületrész
- bérbe vett egyéb építménynél - egy bérleti szerződés szerinti út, térburkolat, parkoló stb.



Egyedi tárgyi eszköz

Miért fontos?

- A tárgyi eszköz **egyedi bekerülési értéként** kell meghatározni
- A **hasznos élettartamot** kell meghatározni
- A **maradványértéket** kell meghatározni
- **Terv szerinti értékcsökkenést** kell megállapítani
- Könyvekből történő **kivezetés, értékesítés**
- Felújítás, pótlólagosan végzett munkák minősítése – **beruházás, karbantartás, felújítás**

A vállalkozó akkor jár el helyesen, ha a **számviteli politikájában** – a számviteli törvény egészének, és a számviteli alapelveknek a figyelembe vételével – **rögzíti**, hogy a tárgyi eszközökkel kapcsolatos tevékenységek közül melyeket minősíti – tárgyi eszközcsoportonként, tárgyi eszközönként – beruházásnak, felújításnak, karbantartásnak, az adott vállalkozó sajátosságai számításba vételével, tekintettel a vállalkozási tevékenységet szolgáló eszközökre, azok specialitására.



Egyedi eszközök

- **Földterület:** a mezőgazdasági hasznosítás módjának megfelelően a terület földrajzi helye (Hrsz.), a terület nagysága, minősége alapján meghatározott egysége (AK)
- **Telek:** egy helyrajzi számon nyilvántartásba vett földterület, a földterület jellemzőivel (pl. kivett, út, magánút, cím stb.)
- **Telkesítés:** a talaj hasznosítása érdekében a talaj tulajdonságait, felszínét módosító, a termelés feltételeit javító beruházás, meghatározott helyrajzi számon nyilvántartásba vett földterületen
- **Épület:** az önálló épület, illetve épületrész, tulajdonhányad, ha azt az ingatlan-nyilvántartásban rögzítették (külön épület és telek tulajdon)
- **Önálló épület:** bármely szabadon álló épület, összekapcsolt szerkezetnél (ikerházak, sorházak) bármely egység, amely a többitől tűzfallal van elválasztva a tetőtől a pincéig
- **Építmény:** mindazon végleges vagy ideiglenes rendeltetéssel megvalósított műszaki alkotás, épület, egyéb építmény, amely általában a talajjal való egybeépítés révén jöhet létre, a talajtól csak anyagaira, szerkezeteire való szétbontás után távolítható el, ezáltal azonban rendeltetésének megfelelő használatra tovább nem alkalmas.



Egyedi eszközök

- **Ültetvény:** az ültetvény által elfoglalt terület hektárban, szélesség-hosszúság, a növényi kultúra, a támfalak megjelölésével
- **Út, térburkolatok:** szélesség, hosszúság, elfoglalt terület megadásával, külön-külön egyedi egyéb építmény az alépítmény, a felépítmény és tartozékai
- **Vasút:** külön-külön az alépítmény, a felépítmény és tartozékai, minőség, hosszúság, terhelhetőség
- **Vezetékek:** külön-külön a földben, földön, levegőben, hosszúság, terhelhetőség, minőség, áteresztőképesség, és a használatbavétel
- **Gépek, berendezések, járművek:** önálló funkció ellátására előállított eszköz
 - Összeszerelt eszköz: önállóan nem használható, zárt munkafolyamat
 - Összekapcsolt eszköz: önállóan használható és a kapcsolat bármikor megszakítható
- Több tárgyi eszközhöz használható tartozékok, szerszámok – **önálló eszköz**



Tárgyi eszköz létesítése - beruházás

Tárgyi eszköz beszerzés, létesítés elszámolása  beruházás vagy felújítás (Sztv. 3.§(4) 7.,8.)

- Beruházásnak minősül a tárgyi eszköz beszerzése, létesítése, saját vállalkozásban történő előállítása, a beszerzett eszköz üzembehelyezése, rendeltetésszerű használatba vétel érdekében az üzembehelyezésig végzett tevékenység.
- Pótlólagos beruházás a meglévő tárgyi eszköz bővítését, rendeltetésének megváltoztatását, átalakítását, élettartamának, teljesítőképességének közvetlen növelését eredményező tevékenység.

Épületek esetében

- Épület létrehozása
- Modulszerű épület, faház, felfújható sátor építése, összeszerelése (1 éven túl áll)
- Megvásárolt épület használatba vétele érdekében elvégzett munkák
- Meglévő épület egy részének vagy teljes egészének újraépítése (bontás, részleges kivezetés)



Tárgyi eszköz létesítése - beruházás

Épületek esetében

- Meglévő épülethez hozzáépítés
- Meglévő épület bővítése központi szellőző rendszerrel, lifttel, mozgólépcsővel, kaputelefonnal, álmennyezet építés, központi fűtőberendezéssel
- Épület funkció **bővítés**:
 - Új energia ellátó rendszer beépítése
 - Új helyiségek kialakítása
- Üzemben, raktárban a padlóburkolat teherbíró képesség növekedését eredményező megerősítése, cseréje
- Fűtése korszerűsítés
- Napkollektor/napelem telepítés ha csak az adott épületet szolgálja
- Tetőszerkezet átépítése ha légtér növekszik vagy csökken



Bérelt ingatlanon végzett beruházások elszámolása

A **bérleti szerződésben rögzíteni** szükséges, hogy a bérbe vevő az adott eszközön milyen munkálatok elvégzésére jogosult.

A bérbevett eszközön végzett **beruházást, felújítást**, mint bérbevett tárgyi eszközön végzett beruházás, **felújításként kell kimutatni** a főkönyvben, analitikus nyilvántartással alátámasztva.

Az idegen ingatlanon aktivált eszközök használati ideje és maradványérték megállapításának speciális szempontjai:

- A **bérleti időszak alatt** kell az aktivált beruházási költségeket értékcsökkenési leírásként elszámolni, a számviteli törvény és az adótörvény szerinti értékcsökkenést is.
- A **maradványérték** megállapításánál a **bérleti időszak végén várható piaci érték** megállapításának jelentősége
- **Bérleti díjba beszámított idegen ingatlanon végzett beruházások**
 - Bruttó elszámolás elve, a bérleti díjat és az idegen ingatlanon végzett beruházás értékét (ÁFA-san) számlázni kell.

Lehetséges:

- Kompenzálás
- Követelés – kötelezettség elengedés



Bérelt ingatlanon végzett beruházások elszámolása

Az elvégzett beruházások kivezetésére, megszüntetésére a lehetőségek

- Elvégzett beruházások **térítés nélküli átadása** a bérbeadó felé – egyéb ráfordítás - ÁFA fizetési kötelezettség keletkezhet
- Elvégzett, használatba vett beruházás **értékesítése a bérbeadó részére** – egyéb ráfordítás, egyéb bevétel, összevezetés
- Elvégzett beruházás, **felújítás leszerelése, megszüntetése** – terven felüli értékcsökkenés, egyéb ráfordítás



Tárgyi eszközök bekerülési értéke

Minden eszköztípusra alkalmazandó azonos szabály:

Sztv. 47. § (1) „Az **eszköz bekerülési (beszerzési, előállítási) értéke** az eszköz megszerzése, létesítése, üzembe helyezése érdekében az üzembe helyezésig, a raktárba történő beszállításig felmerült, az eszközhöz egyedileg hozzákapcsolható tételek együttes összege. A bekerülési (beszerzési) érték az **engedményekkel csökkentett, felárákkal növelt vételárat, továbbá az eszközök beszerzésével, üzembe helyezésével, raktárba történt beszállításával kapcsolatban felmerült szállítási és rakodási, alapozási, szerelési, üzembe helyezési, közvetítői tevékenység ellenértékét, díjait** (ezen tevékenységeknek saját vállalkozásban történt végzése esetén az 51. § szerinti közvetlen önköltség aktivált értékét), a **bizományi díjat, a beszerzéshez kapcsolódó adókat és adójellegű tételeket, a vámterheket** foglalja magában.”



- * Engedményekkel csökkentett, felárakkal növelt vételár
- * Beszerzéssel, üzembe helyezésével kapcsolatban felmerült díjak
- * Közvetlen kapcsolódó szállítási és rakodási díjak
- * Alapozási díjak
- * Szerelési díjak
- * Üzembe helyezési költségek
- * Közvetítői tevékenység ellenértéke
- * Bizományi díj
- * Beszerzéshez kapcsolódó adók és adójellegű tételek
- * Vámterhek
- * Illeték - vagyonszerzés (ajándék, öröklés, adásvétel, csere) illetéke,
- * Előzetesen felszámított, de le nem vonható általános forgalmi adó,
- * Jogszabályon alapuló hatósági igazgatási, szolgáltatási díj,
- * Egyéb hatósági igazgatási, szolgáltatási eljárási díj (környezetvédelmi termékdíj, szakértői díj)
- * Vásárolt vételi opció díja

ALAP >>>
MINDEN
ESZKÖZTÍPUSRA



* Eszköz beszerzéséhez, előállításához közvetlenül kapcsolódó igénybe vett hitel, kölcsön felvétele előtt fizetett - a hitel, a kölcsön feltételeként előírt - bankgarancia díja,

~ szerződésben meghatározott, a hitel igénybevétele miatt fizetett kezelési díj, folyósítási jutalék,

~ a hitel igénybevételéig felszámított rendelkezésre tartási jutalék,

~ szerződés közjegyzői hitelesítésének díja,

~ felvétele után az eszköz üzembe helyezéséig, raktárba történő beszállításáig terjedő időszakra elszámolt (időszakot terhelő) kamat;

* Az eszköz bekerülési (beszerzési, előállítási) értékét módosítja a felek között utólag elszámolt, a szokásos piaci ár és az alkalmazott ellenérték alapján számított különbözet, amellyel a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. Törvény (Tao.) 18. §-a alapján a beszerzőnek a beszerzésére tekintettel a társasági adó alapját módosítani kellene, amennyiben a különbözetet a könyvviteli elszámolásban a bekerülési érték módosításaként nem szerepeltetné.



Beruházások – I.



ALAP
+

- * Beruházáshoz közvetlen kapcsolódó
 - ~ az eszköz üzembe helyezéséig terjedő időszakra elszámolt (időszakot terhelő) biztosítási díj;
 - ~ tervezés, előkészítés, lebonyolítás,
 - ~ az új technológia elsajátítás (a betanítás) díjai, közvetlen költségei;
- * Beruházáshoz közvetlenül kapcsolódó - devizaszámlán meglévő devizakészlettel nem fedezett – devizakötelezettségek az eszköz üzembe helyezésig terjedő időszakra elszámolt árfolyamkülönbözete, függetlenül attól, hogy az árfolyamnyereség vagy árfolyamveszteség
- * Tárgyi eszköz biztonságos üzemeltetéséhez, rendeltetésszerű használatához szükséges - és a tárgyi eszköz beszerzésével egy időben vagy annak üzembe helyezésig beszerzett - tartozékok, tartalék alkatrészek beszerzési értéke – függetlenül attól, hogy az a tárgyi eszköz számlázott értékében vagy külön számlában jelenik meg - a tárgyi eszköz bekerülési (beszerzési) értéke részének tekintendő.



Beruházások – II.



ALAP
+

A bekerülési (beszerzési) értéket **csökkenti**

~ a próbaüzemeltetés során előállított, raktárra vett, értékesített termék, teljesített szolgáltatás

- előállítási költsége,
- ennek hiányában az állományba vételkori piaci értéke, illetve
- a még várhatóan felmerülő legfeljebb a próbaüzemeltetés – bekerülési (beszerzési) értéként figyelembe vett - költségéig

~ a bekerülési (beszerzési) értékben elszámolt **kamat összegét csökkenti**

- a beruházásra adott előleg után, annak elszámolásáig,
- a beruházásra elkülönített pénzeszköz után, annak felhasználásáig kapott kamat összege.



Ingatlan jellegű beruházások

* Építési telek (földterület) és rajta lévő épület, építmény egyidejű beszerzése esetén, ha az épületet, az építményt rendeltetésszerűen nem veszik használatba (az épület, építmény rendeltetésszerűen nem hasznosítható), akkor az épület, építmény beszerzési, bontási költségeit, továbbá a vásárolt teleknek építkezésre alkalmassá tétele érdekében végzett munkák költségeit, ráfordításait a telek (a földterület) értékét növelő beszerzési költségként kell elszámolni a telek (a földterület) bontás utáni (az üres telek) piaci értékének megfelelő összegig, az ezt meghaladó költségeket, ráfordításokat a megvalósuló beruházás (az épület, az építmény) bekerülési (beszerzési) értékeként kell figyelembe venni.

* Egy adott beruházás miatt lebontott és újraépített épület, építmény bontásának költségeit az adott beruházás bekerülési (beszerzési) értékébe be kell számítani. Az újraépítés költsége az újraépített eszköz bekerülési (beszerzési) értékének minősül.



Állományba vétel - speciális esetek I.

Gazdasági esemény	Érték meghatározása
Beszerezés	Tényleges beszerzési áron
Apport átvétel	Létesítő okiratban meghatározott értéken
Átalakulás	Végleges vagyonmérlegben szereplő értéken
Részesedés megszűnése fejében átvett eszközök esetében	
Jegyzett tőke leszállítás	Társaság által közölt, számlázott értéken
Végelszámolás és felszámolás	Vagyonfelosztási javaslat szerinti értéken



Állományba vétel - speciális esetek II.

Gazdasági esemény	Érték meghatározása
Követelés fejében átvett	Megállapodás vagy szerződés szerinti értéken
Csődeljárás	Csődegyezség szerinti értéken
Felszámolás	Vagyonfelosztási javaslat szerinti értéken
Csere útján beszerezett eszköz	Csereszerződés szerinti értéken
Térítés nélküli átvétel	Átadónál kimutatott nyilvántartás szerinti értéken >>> DE: legfeljebb a piaci értéken
Saját előállítás	Tényleges közvetlen önköltségen >>> dokumentumokkal és számítással alátámasztott utókalkuláció alapján

Nem része a bekerülési értéknek

- a levonható ÁFA
- a kapott támogatás
- a karbantartási munka ellenértéke
- az erdőnevelési, az erdőfenntartási, az erdőfelújítási munka ellenértéke

Csökkenti a bekerülési értéket

- a beruházási előleg után kapott kamat
- a kapott vámvisszatérítés
- a próbaüzemeltetés során előállított termékek előállítási költsége
- a visszanyert anyagok értéke



Több eszköz beszerzéséhez kapcsolható költségek megosztása

Arányosan – mutatószám alapján >>> lehet:

- Szétosztandó költséghez kapcsolódóan
- Eszközhöz kapcsolódóan

Legjellemzőbb szétosztás – számviteli politikában rögzíteni

- Eszközök fizikai paraméterei alapján – szállítási, rakodási költség
- Eszközök bekerülési értékével arányosan – pl. jutalék, bizományi díj

Saját előállítású eszközök bekerülési értékének meghatározása:

- Saját kivitelezésben végzett beruházás

Az eredménykimutatásban

- aktivált saját teljesítmények értékeként a saját előállítású eszközöknek az üzleti évben aktivált (az eszközök között állományba vett) értéke és a saját termelésű készletek állományváltozása (összevont) összegét kell kimutatni.

Érték >>> Közvetlen önköltség

Az önköltségszámítás - kalkulációs séma

- a) Közvetlen anyagköltség,
- b) Közvetlen bérköltség,
- c) Közvetlen bérek járulékai,
- d) Gyártási különköltség,
- e) Egyéb közvetlen költség,
- f) Közvetlen önköltség (a + b + c + d + e),**
- g) Üzemi általános költség,
- h) Szűkített önköltség (f + g)**
- i) Forgalmazási, igazgatási és egyéb általános költség
- j) Teljes önköltség (h+i)**

SZABÁLYOZÁS,
DOKUMENTÁLÁS

KALKULÁCIÓS
EGYSÉGEK

5-ös SZÁMLAO.
vagy
6-7-es SZÁMLAO.

KÉSZÜLTSEGI FOK
MEGHATÁROZÁSA



Próbaüzem elszámolása

A próbaüzem során felmerült költségek:

Közvetlen költségek:

- Felhasznált anyagok 15 millió Ft
- Munkavállalók bére 10 millió Ft
- Munkabérek után munkáltatót terhelő adók 1,2 millió Ft
- Közüzeti szolgáltatások értéke:
 - áramdíj 3 millió Ft
 - vízdíj 1 millió Ft,
 - csatornahasználati díj 1,5 millió Ft
- Műszaki vezető bére 1 millió Ft
- Műszaki vezető bére után munkáltatót terhelő adók 130 eFt
- Igénybe vett szolgáltatások 5 millió Ft
- A üzemcsarnok világítása a próbaüzem alatt 1 millió Ft



Próbaüzem elszámolása

- A próbaüzemeltetés során előállított termékek száma: 200 db, amelynek a 50 %-a már értékesítésre került, 50 %-a csak a próbaüzemeltetés befejezése után:
 - 50 % már eladott termék eladási ára 180 eFt/ db
 - 50 % értékesítése várhatóan a jövőben 160 eFt/db eladási áron
 - További információ: a termékek közvetlen önköltsége nem állapítható meg.
- Az elkészült és eladott termékek vevőkhöz történő elszállításának a díja 1 millió Ft.

Megoldás:

A próbaüzemeltetés költségei között nem vehetők figyelembe:

- Az üzemcsarnok világításának költségei
 - Az eladott termékek vevőhöz történő elszállításának költségei
- ezek az időszak eredményét terhelik.



Próbaüzem elszámolása - megoldás

A gazdasági események elszámolása 5. számlaosztályban történik:

Közvetlenül felhasznált anyagok:	T 511 – K 21-22, v. 454	15 millió Ft
Termelésben résztvevő munkavállalók bére:	T 541 – K 471	10 millió Ft
Munkáltatót terhelő adók:	T56 – K 473	1,2 millió Ft
Áramdíj:	T 513 – K 454	3 millió Ft
Vízdíj:	T 513 – K 454	1 millió Ft
Csatorna díj:	T 529 – K 454	1,5 millió Ft
Műszaki vezető bére:	T 541 – K 471	1 millió Ft
Munkáltatót terhelő adó:	T56 – K 473	0,13 millió Ft
Összesen:		32,83 millió Ft
Saját előállítású eszközök aktivált értéke	T 161 – K 582	32,83 millió Ft
Igénybe vett külső szolgáltató (pl. bér munka)	T161 – K 454	5 millió Ft
Próbaüzem összes elszámolandó költsége:		37,83 millió Ft

Próbaüzem elszámolása - megoldás

Értékesített és készletre vett termékek értéke:

- Értékesített termék $100 \text{ db} * 180 \text{ eFt/db} = 18 \text{ millió Ft}$

Elszámolás	T 582 – K 161	18 millió Ft
------------	---------------	--------------

- Készletre vett termékek várható eladási áron $100 \text{ db} * 160 \text{ eFt/db} = 16 \text{ millió Ft}$

Elszámolás	T 582 – K 161	16 millió Ft
------------	---------------	--------------

Kapcsolódó tétel – készletre vétel	T 251 – K 581	16 millió Ft
------------------------------------	---------------	--------------

A próbaüzem többletköltsége:

3,83 millió Ft

- Az üzemcsarnok világítás ktg.

T 513 – K 454	1 millió Ft
---------------	-------------

- A termék szállítási ktg.

T 521 – K 454	1 millió Ft
---------------	-------------



Üzembehelyezés

Üzemszerű működés >>> aktiválható a beruházás

Aktiválás: szokásos vállalkozási tevékenység keretében rendeltetésszerű használat megkezdésének időpontja

DE: Nem feltétele a hatósági engedélyek megléte

A terv szerinti ÉCS elszámolás kezdete >>>

Értékcsökkenés elszámolás - módszere változhat eszközönként, **DE** a Számviteli politikában rögzíteni kell

Bruttó érték alapján

= lineáris

= degresszív

= teljesítményarányos

= abszolút összegű

Nettó érték alapján degresszíven

DE
Mikrogazdálkodói beszámoló >>>
Tao tv. szerinti ÉCS.
Nincs maradványérték!



Maradványérték

A maradványérték becslése **s₀-án a hasznos élettartam** és a **műszakilag indokolt élettartam** visz₀nyát kell számításba venni:

- ha a hasznos élettartam és a műszakilag indokolt élettartam megegyezik, akkor a maradványérték, az eszköz haszonanyag értéke
- ha a hasznos élettartam a műszakilag indokolt élettartamnál rövidebb, akkor a maradványérték a használati idő végén kalkulálható eladási ár.

Terv szerinti ÉCS >>> a maradványértékig lehet elszámolni.

DE: ha a használati idő meghosszabbodik, új maradványértéket kell megállapítani >>> a terv szerinti ÉCS tovább folytatódik.



Értékcsökkenés példa - lineáris

Adatok

- Egy tárgyi eszköz bekerülési értéke 1 000 000 Ft
- Tervezett használati ideje 4 év
- A használati idő végén várható maradványérték 200 000 Ft

Számoljuk ki az egyes évek végén lekönyvelendő **értékcsökkenés** összegét!

Leírandó érték = bekerülési érték-maradványérték 1 000 000 Ft - 200 000 Ft = **800 000 Ft**

Éves értékcsökkenés: leírandó érték/tervezett használati idő = 800 000/4 év = **200 000 Ft/év**

Év	Bekerülési (bruttó) érték	Éves értékcsökkenés	Halmazott értékcsökkenés	Könyv szerint (nettó) érték
1.	1 000 000	200 000	200 000	800 000
2.	1 000 000	200 000	400 000	600 000
3.	1 000 000	200 000	600 000	400 000
4.	1 000 000	200 000	800 000	200 000



Értékcsökkenés példa – évek száma összege módszer

Adatok:

- Bekerülési érték: 1 000 000 Ft
- Maradványérték: 200 000 Ft
- Hasznos élettartam: 4 év

Számoljuk ki az egyes évek végén lekönyvelendő **értékcsökkenés** összegét!

Leírandó érték = bekerülési érték-maradványérték 1 000 000 Ft -200 000 Ft = **800 000 Ft**

Évek száma összege módszernél használati idő éveit sorban összeadjuk: 1+2+3+4=10

Kiszámoljuk az „alapleírási” összeget = Leírandó érték/évek száma összege = 800 000/10 = **80 000 Ft**

Egyes években elszámolandó értékcsökkenések:

- 1. év: $80\,000 \times 4 = 320\,000$ Ft
- 2. év: $80\,000 \times 3 = 240\,000$ Ft
- 3. év: $80\,000 \times 2 = 160\,000$ Ft
- 4. év: $80\,000 \times 1 = 80\,000$ Ft

Év	Bekerülési (bruttó) érték	Éves értékcsökkenés	Halmazott értékcsökkenés	Könyv szerint (nettó) érték
1.	1 000 000	320 000	320 000	680 000
2.	1 000 000	240 000	560 000	440 000
3.	1 000 000	160 000	720 000	280 000
4.	1 000 000	80 000	800 000	200 000

Értékcsökkenés példa – teljesítményarányos I.

Alapadatok:

- Egy tárgyi eszköz bekerülési értéke 1 000 000 Ft
- Tervezett használati ideje 4 év
- A használati idő végén várható maradványérték 200 000 Ft
- Várható teljesítmények az egyes években:
 - 1. év: 600 gépóra
 - 2. év: 300 gépóra
 - 3. év: 400 gépóra
 - 4. év: 300 gépóra

Számoljuk ki az egyes évek végén lekönyvelendő **értékcsökkenés** összegét!

Leírandó érték = bekerülési érték-maradványérték 1 000 000 Ft - 200 000 Ft = **800 000 Ft**

A várható összes teljesítmény: **600+300+400+300=1600 gépóra**

1 gépórára jutó amortizáció = Leírandó érték/várható össz. Teljesítmény $800\,000 / 1\,600 =$ **500 Ft/gépóra**

Értékcsökkenés példa – teljesítményarányos II.

Az egy gépóra jutó értékcsökkenést, megszorozzuk az adott év teljesítményével.

Az egyes években elszámolandó értékcsökkenések:

1. év: $500 \times 600 = 300\,000$ Ft

2. év: $500 \times 300 = 150\,000$ Ft

3. év: $500 \times 400 = 200\,000$ Ft

4. év: $500 \times 300 = 150\,000$ Ft

Utolsó év végén elértük a tervezett 200 000 Ft-os maradványértéket

Év	Bekerülési (bruttó) érték	Éves értékcsökkenés	Halmazott értékcsökkenés	Könyv szerint (nettó) érték
1.	1 000 000	300 000	300 000	700 000
2.	1 000 000	150 000	450 000	550 000
3.	1 000 000	200 000	650 000	350 000
4.	1 000 000	150 000	800 000	200 000



Értékcsökkenés példa – szorzószámok módszere

Alapadatok:

- Egy tárgyi eszköz bekerülési értéke 1 000 000 Ft
- Tervezett használati ideje 4 év
- A használati idő végén várható maradványérték 200 000 Ft
- **Szorzószámok: 1,5; 1,2; 0,8; 0,5**

Számoljuk ki az egyes évek végén lekönyvelendő **értékcsökkenés** összegét!

Leírandó érték = bekerülési érték-maradványérték 1 000 000 Ft - 200 000 Ft = **800 000 Ft**

A lineáris leírással egyezően kiszámoljuk az éves értékcsökkenés összegét. = Leírandó érték/várható használati idő = 800 000/4év = **200 000/év**

- 1. év: 200 000 * 1,5 = 300 000 Ft
- 2. év: 200 000 * 1,2 = 240 000 Ft
- 3. év: 200 000 * 0,8 = 160 000 Ft
- 4. év: 200 000 * 0,5 = 100 000 Ft

Év	Bekerülési (bruttó) érték	Éves értékcsökkenés	Halmazott értékcsökkenés	Könyv szerint (nettó) érték
1.	1 000 000	300 000	300 000	700 000
2.	1 000 000	240 000	540 000	460 000
3.	1 000 000	160 000	700 000	300 000
4.	1 000 000	100 000	800 000	200 000

Értékcsökkenés példa – nettó érték alapján

Alapadatok:

- Egy tárgyi eszköz bekerülési értéke 1 000 000 Ft
- Tervezett használati ideje 4 év
- Leírási kulcs: 40%

Számoljuk ki az egyes évek végén lekönyvelendő **értékcsökkenés** összegét!

Lesz maradványérték, de azt előre nem lehet a módszernél megadni!

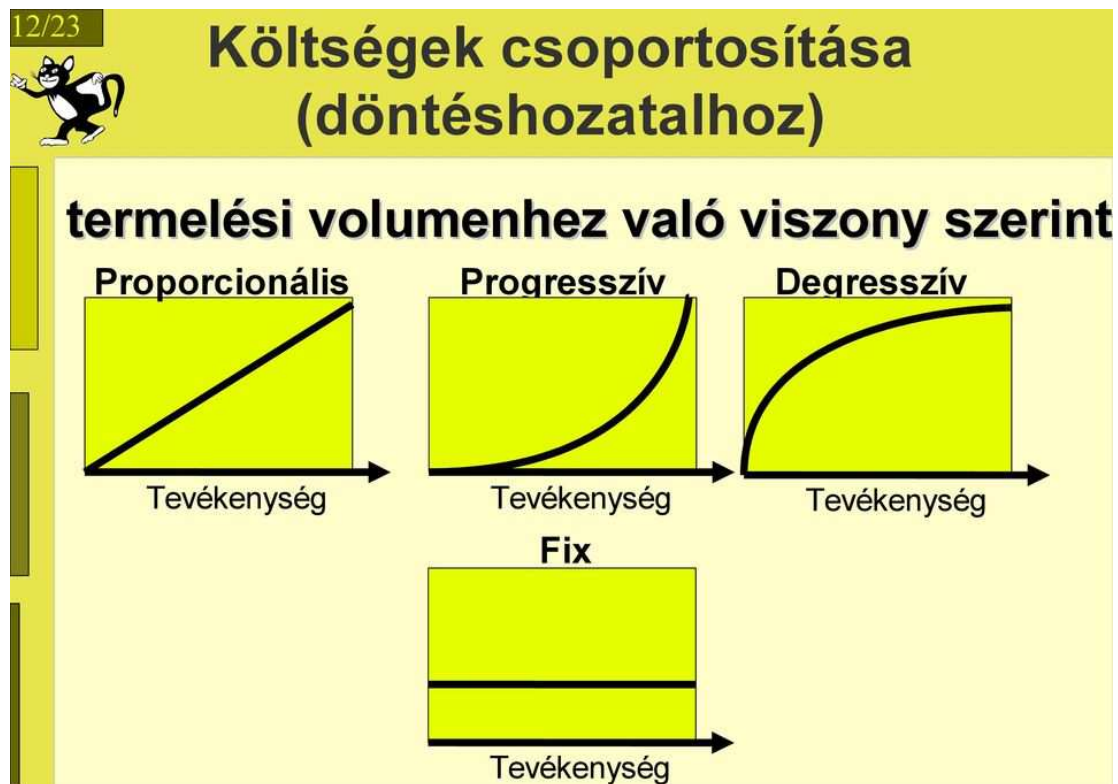
Értékcsökkenés = Nettó érték * leírási kulcs:

- 1. év: $1\,000\,000 * 0,40 = 400\,000$ Ft
- 2. év: $600\,000 * 0,40 = 240\,000$ Ft
- 3. év: $360\,000 * 0,40 = 144\,000$ Ft
- 4. év: $216\,000 * 0,40 = 86\,400$ Ft

Év	Bekerülési (bruttó) érték	Éves értékcsökkenés	Halmazott értékcsökkenés	Könyv szerint (nettó) érték
1.	1 000 000	400 000	400 000	600 000
2.	1 000 000	240 000	640 000	360 000
3.	1 000 000	144 000	784 000	216 000
4.	1 000 000	86 400	870 400	129 600

Terv szerinti értékcsökkenés módszere

Melyiket
válasszam?



Kép: vállalkozások költséggazdálkodása
(Renner Péter, BGF Külker.Főisk. Kar)



Terv szerinti értékcsökkenés módszere

FONTOS: Ne a könyvelő döntsön az értékcsökkenés elszámolás módszeréről és a használati időről!

Mit kell ismerni?

- Tevékenység
- Termelési folyamathoz használt eszközök esetén figyelembe kell venni az előállított termék-életgörbéket
- Az eszköz tervezett/várható használati idejét
- **Módszer választás meghatározza milyen ÉCS-vel terhelem az üzemi eredményt!**



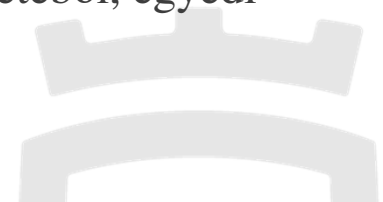
Terv szerinti értékcsökkenés

Nullára leírt tárgyi eszközök nyilvántartása

- a főkönyvben addig, amíg azokat rendeltetésüknek megfelelően használják
- ki kell vezetni, ha azokat már nem használják (selejt)
- nettó értéke nincs, de lehet visszanyert hulladék (érték nélkül, mennyiségi nyilvántartás)
- az analitikus nyilvántartásból szintén ki kell vezetni, egyezően a főkönyvvel (a leltárban sem szerepel)

Nincs terv szerinti ÉCS

- földterület, erdő, telek (bányaművelésre, veszélyes hulladék tárolásra szolgáló telek kivételével),
- képzőművészeti alkotás, régészeti lelet
- üzembe nem helyezett beruházás
- olyan eszköznél, ami a használat során nem veszít értékéből, különleges helyzetéből, egyedi mivoltából adódóan az értéke évről évre nő



Terv szerinti értékcsökkenés megváltoztatása

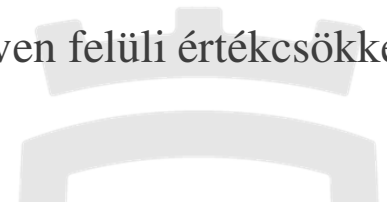
- Ráaktiválás esetén (felújítás, beruházás)
- Terven felüli ÉCS elszámolása esetén
- Használati körülmény megváltozása (hasznosítás vagy használati idő megváltozása)

Dokumentálás – Számviteli politika alapján

- Jegyzőkönyv a használat módjának változásáról
- Analitikus nyilvántartásban rögzíteni követhető módon

Éven túl nem használt tárgyi eszközöket **KÖTELEZŐ** átsorolni.

- Forgóeszközök közé kerülnek (készlet – anyag, áru)
- Piaci értéken kell átsorolni (piaci érték a kinyerhető anyag értéke, vagy a várható eladási ár)
- Ha a nettó érték magasabb, mint a készlet piaci értéke >>> átsorolás előtt terven felüli értékcsökkenés



Terv szerinti értékcsökkenés bemutatása

ÉVES beszámoló kiegészítő mellékletében:

- = halmozott ÉCS nyitó értéke
- = tárgyévi növekedés
- = tárgyévi csökkenés
- = záró érték
- = terv szerinti ÉCS milyen módszerrel számolják el
- = jelentősebb összegű terven felüli ÉCS elszámolást, illetve annak visszaírását.

Egyszerűsített éves beszámoló >>> nem kell külön bemutatni



Mikrogazdálkodói egyszerűsített beszámoló

Értékcsökkenési leírás >>> nincs választás >>> **Tao. tv. szerinti kulcsokkal**

Csak **lineáris** módszer

De - átmeneti szabály: az áttérést megelőzően használatba vett eszközöket az eredeti üzembe helyezés szerint kell leírni

- **Nem lehet maradványértéket** meghatározni
- **200.000 Ft alatti** eszközöket **egy összegben kell elszámolni**, >>> alacsonyabb értékhatár meghatározható
- Immateriális javakat, ingatlanhoz kapcsolódó vagyoni értékű jogokat 3 év alatt kell leírni (kivétel, ha a szerződés ettől eltér, akkor a szerződés szerint)



Terven felüli értékcsökkenés és visszaírása

A Számvetési politikai döntésnek megfelelő piaci érték alakulásának figyelemmel kísérése

- várható eladási ár
- utánpótlási ár
- összehasonlító árak
- egyéb módszerrel meghatározott ár vizsgálata.

A különbség megállapítása a „tartós” és „jelentős” szempontok alapján (pl. bruttó érték %-ában, vagy éves terv szerinti ÉCS-hez viszonyítva)

Selejtezési szabályzatban >>> szabályozni kell a hiány, megsemmisülés, feleslegessé válás dokumentálását.

Mikrogazdálkodói beszámolóban

- hiány, megsemmisülés, káresemény, selejtezés >>> általános szabályok
- piaci értékelés >>> ha a könyv szerinti érték legalább 30%-kal magasabb a piaci értéknél (visszaírásnál is a 30% a feltétel)



Terven felüli értékcsökkenés elszámolása

Terven felüli ÉCS-t **kell** elszámolni ha:

1. Immateriális javak, tárgyi eszközök, beruházás könyv szerinti értéke tartósan és jelentősen magasabb, mint az eszköz piaci értéke;
2. Immateriális javak, tárgyi eszközök, beruházás értéke tartósan lecsökken, mert
 - a vállalkozási tevékenység változása miatt feleslegessé vált,
 - megrongálódás, megsemmisülés, illetve hiány következtében rendeltetésének megfelelően nem használható;
3. Vagyoni értékű jog a szerződés meghiúsulása miatt csak korlátozottan vagy egyáltalán nem érvényesíthető;
4. Befejezett kísérleti fejlesztés keretében megvalósuló tevékenységet korlátozzák vagy megszüntetik, illetve az eredménytelen lesz;
5. Az üzleti vagy cégérték vagy az alapítás-átszervezés aktivált értékének könyv szerinti értéke - a jövőbeni jövedelmezőségre vonatkozó várakozások nem jönnek be.

Terven felüli ÉCS elszámolásának mértéke

- Mérlegkészítéskor ismert piaci értékig
- 0-ig, ha az eszköz megsemmisült, nem használható, hiányzik.



Értékhelyesbítés

Független az értékcsökkenés elszámolásának választott módjától – választható >>> Számviteli politika

Célszerű választani

- Saját tőke jobb bemutatás pl. hitel,
- Ptk. - saját tőkekövetelmény teljesítése

Befektetett eszközöknél alkalmazható >>> Számviteli politikai döntés

- vagyoni értékű jog
- szellemi termék
- tárgyi eszköz (kivétel: beruházás)
- tulajdonosi részesedés

Értékhelyesbítés = Értékelési tartalék (csak egymással szemben könyvelünk!)

FONTOS: Könyvvizsgálati kötelezettség és évente vizsgálni kell

Mikrogazdálkodói beszámolónál nem alkalmazható



Értékhelyesbítés

Ha értékhelyesbítés alkalmazásáról döntenek, akkor a Számviteli politikában szabályozni kell:

- a könyv szerinti és a piaci érték különbözetének megállapítása során mit tekint jelentősnek
- a piaci érték megállapításának módszerét, pl:
 - Várható eladási ár
 - Utánpótlási ár
 - Összehasonlító árak
 - Egyéb módszer

Egyedi eszközhöz kell hozzárendelni és egyedileg kell kezelni

Kiegészítő mellékletben be kell mutatni:

- az értékelésnél alkalmazott módszert, elveket
- eszköz-csoportot, amelyre az értékhelyesbítést alkalmazom
- nyitó érték + növekedés – csökkenés = záró érték



Beruházás, felújítás, karbantartás

Beruházásnak minősül a tárgyi eszköz beszerzése, létesítése, saját vállalkozásban történő előállítása, a beszerzett **tárgyi eszköz üzembe helyezése, rendeltetésszerű használatba vétele érdekében az üzembe helyezésig, a rendeltetésszerű használatba vételig végzett tevékenység** (szállítás, vámkezelés, közvetítés, alapozás, üzembe helyezés, továbbá mindaz a tevékenység, amely a tárgyi eszköz beszerzéséhez kapcsolható, ide értve a tervezést, az előkészítést, a lebonyolítást, a hitel-igénybevételt, a biztosítást is stb.).

Beruházásnak (pótlólagos beruházásnak) minősül **a meglévő tárgyi eszköz bővítését, rendeltetésének megváltoztatását, átalakítását, élettartamának, teljesítőképességének közvetlen növelését** eredményező tevékenység is, az előző bekezdésben felsorolt, ezen tevékenységhez kapcsolható egyéb tevékenységekkel együtt.

- egyrészt olyan eszközbeszerzés, eszközlétesítés, amelynek következtében a tárgyi eszközök állománya nő **(mennyiségi növekedés van)**,
- másrészt olyan tevékenység, pótlólagos beruházás (bővítés, átalakítás, rendeltetésváltozás stb.), amely a már állományban lévő tárgyi eszközökhöz kapcsolódik **(nem jár mennyiségi növekedéssel)**, a már meglévő tárgyi eszközök bekerülési értékét növeli.



Beruházás, felújítás, karbantartás

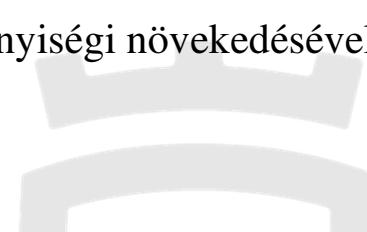
A felújítás az **elhasználódott tárgyi eszköz eredeti állaga** (kapacitása, pontossága) **helyreállítását szolgáló, időszakonként visszatérő** olyan **tevékenység**, amely mindenképpen azzal jár, hogy az adott eszköz élettartama megnövekszik, eredeti műszaki állapota, teljesítőképessége megközelítően vagy teljesen visszaáll, az előállított termékek minősége vagy az adott eszköz használata jelentősen javul és így a felújítás pótlólagos ráfordításából a jövőben gazdasági előnyök származnak.

Felújítás a korszerűsítés is, ha az a korszerű technika alkalmazásával a tárgyi eszköz egyes részeinek az eredetitől eltérő megoldásával vagy kicserélésével a tárgyi eszköz üzembiztonságát, teljesítőképességét, használhatóságát vagy gazdaságosságát növeli.

Nem felújítás az elmaradt és felhalmozódó karbantartás egy időben való elvégzése, függetlenül a költségek nagyságától.

A **felújítás** is két nagy – egymástól jól elkülöníthető – csoportba sorolható:

- egyrészt a folyamatosan elhasznált tárgyi eszköz **eredeti állaga helyreállítását szolgáló**, az élettartam növelésével járó tevékenység,
- másrészt a **korszerűsítési tevékenység**, azzal, hogy az nem jár a tárgyi eszközök mennyiségi növekedésével, bár annak értéke a tárgyi eszköz bekerülési értékét növeli.



Beruházás, felújítás, karbantartás

Karbantartás a használatban lévő tárgyi eszköz folyamatos, zavartalan, biztonságos üzemeltetését szolgáló, javítási, karbantartási tevékenység, ide értve a tervszerű megelőző karbantartást, a hosszabb időszakonként, de rendszeresen visszatérő nagyjavítást, és mindazon javítási, karbantartási tevékenységet, amelyet a rendeltetésszerű használat érdekében el kell végezni, amely a folyamatos elhasználódás rendszeres helyreállítását eredményezi.

A **rekonstrukció** a tárgyi eszközök technikai megújítása, a tárgyi eszközök egyedi pótlását meghaladó olyan részleges vagy teljes újrálétesítése, illetve cseréje, amely magasabb műszaki színvonalat eredményez, amelynek során az elhasználódott tárgyi eszközök eredeti állapotának megközelítő, vagy teljes helyreállításán túl a tárgyi eszközök kapacitása, funkciója, az ellátható feladatok köre bővül.

A rekonstrukció során tehát

- megvalósulhat a tárgyi eszközök cseréje, állományból történő kivezetése és újak beszerzése,
- de lehet pótlólagos beruházás és felújítás (korszerűsítés) is,
- sőt egyes tárgyi eszközök vonatkozásában még karbantartás is.

Fontos: A rekonstrukció során tárgyi eszközönként el kell különíteni a beruházásnak, a felújításnak, a karbantartásnak minősülő tevékenységeket és azok költségeit, és azokat külön-külön kell a számviteli elszámolás szempontjából kezelni.



Beruházás - felújítás - épületek

Beruházás:

- Fűtőkorszerűsítés
- Napkollektor/napelem telepítés ha csak az adott épületet szolgálja
- Tetőszerkezet átépítése ha légtér növekszik vagy csökken

Felújítás

- Födémcsere
- Tetőszerkezet teljes cseréje
- Meglévő légtechnikai rendszer teljes cseréje (hozzá kapcsolódó javítási munkák is)
- Valamely energia ellátó rendszer teljes cseréje
- Épületgépészeti berendezések cseréje (lift, mozgólépcső, kazán)
- Fűtőkorszerűsítés ha nem minősül mennyiségi növekedéssel nem járó beruházásnak



Karbantartás - épületek

- a folyamatos, zavartalan, biztonságos üzemeltetéshez szükséges minden munka
- külső és belső állagmegóvási munkák
- nyílászárók cseréje
- tetőszerkezet-javítása
- lapos tető szigetelése
- talajnedvesség elleni szigetelés
- a felújításnál szereplő vezetékek és berendezések részleges cseréje
- funkcióváltozással nem járó átépítés



Beruházás - felújítás - építmények

Beruházás:

- Kerítések, korlátok megépítése, szakaszos cseréje, ha meglévő oszlopokat kicserélik
- Szőlő- gyümölcsültvények támrendszerének megépítése
- Öntözőtelep létesítése
- Utak, térburkolatok építése, bővítése
- Útburkolat, térburkolat más anyagú burkoló anyaggal történő cseréje
- Vezetékrendszerek kiépítése
- Parkosítás, füvesítés
- Fasor telepítés
- Erdőtelepítés (sajátosság)
- Járda, árok építése

Felújítás

- Meglévő utak, térburkolatok felújítása nagyobb kapacitású anyagokkal
- Ültetvények korszerűsítése



Karbantartás - építmények

- a folyamatos, zavartalan, biztonságos üzemeltetéshez szükséges minden munka, ideértve a közvetlen hibaelhárítást is és a közvetlen hibaelhárítás miatt a más tárgyi eszközökön végzett bontási és helyreállítási munkákat is
- vis major miatt szükségessé váló vezetékcserék, ha nem haladja meg a legkisebb gyártási hosszt, ha két oszlop, tartószerkezet (alátámasztási hely), ellenőrző akna közötti vezetékszakaszt
- új koptatóréteg felvitele, ha annak hatására átbocsátóképesség, szilárdság, stb. nem változik
- utak, átjárók, rakodók, térburkolatok burkolatának átrakása
- a vasúti al- és felépítmények, tartóoszlopok, különböző vezetékek tartozékainak cseréje
- kerítések, korlátok – oszlopok közötti – betéteinek cseréje
- a talaj természetes vagy mesterséges alakulatának fenntartása, helyreállítása



Beruházás - felújítás – gépek berendezések

Beruházás:

- Olyan központi fűtőberendezés létesítése amely technológiai célú vagy több épület fűtését, melegvízellátását biztosítja
- Több gépre, járműre felszerelhető tartozékok beszerzése, előállítása
- Épületre szerelt riasztóberendezés
- Használaton kívüli/üzemképtelen/nullára leírt gép, berendezés üzemképes állapotba hozása
- Cseregép, cseregépkocsi javítása, ha a cserébe kapott eszköz más típusú, kapacitású, teherbírású
- Tartozékokkal bővítés
- Gépek alapozása
- Korszerűsítés
- Napernőmű létesítése



Karbantartás – gépek berendezések

- a folyamatos, zavartalan, biztonságos üzemeltetéshez szükséges minden munka
- meghibásodások és üzemzavarok elhárítása
- elhasználódott alkatrészek, fődarabok cseréje, javítása, ha nem változik a kapacitás, élettartam, a funkciók nem bővülnek
- olyan korszerűsítés, amelynek hatására a kapacitás nem nő meg, a funkciók nem bővülnek, új feladat ellátására nem lesz alkalmas
- vállalkozáson belüli áthelyezésével kapcsolatosan felmerülő költségek (alapozás, szállítás, szerelés, a régi alapozás megszüntetése)
- karbantartási költséget csökkenti a kibontott, cserélt alkatrészek készletre vételi értéke



Beruházás - felújítás – gyakorlati példák

Motorcsere

- Azonos típus, kapacitás - karbantartás
- Új motor anyagköltség, a kisserelt eladható piaci értéke az anyagköltséget csökkenti

Gépek áttelepítése

- A költöztetés költsége, leszerelés, újra alapozás → karbantartás, vagy esetleg alapítás-átszervezés aktivált értéke

Egyedi gép külföldi beszerzése

- Speciális ismeretek megszerzése (oktatás, szállás, utazás) a gép értékét növeli
- Elsődlegesen személyi jellegű - 582-vel szemben beruházás

Talajcsere

- Beszerzéskor bekerülési érték része
- Aktiválást követően költség



Beruházás - felújítás – gyakorlati példák

Konténerek

- Ha nem kell a talajjal összeépíteni - berendezés, felszerelés
- Szükséges betonterület kialakítás - térburkolat
- Közműre csatlakoztatás a konténer bekerülési érték része
- Ha csak úgy használható, hogy össze kell építeni a talajjal, csak szétszedett állapotban telepíthető át - egyéb építmény - beruházás

Nyílászáró csere

- Korszerűbb, energiatakarékosabb – beruházás
- Utólagos hőszigetelés – felújítás

Napelem

- Telepítés épületre – egy épületet szolgál ki – aktiválandó az épületre
- Több épületet szolgál ki – önállóan aktiválandó



Tárgyi eszközök, beruházás, felújítás a könyvelésben

Rögzítés időpontja

- Beruházás számla
- Tényleges teljesítés időpontja
- Nem számlázott szállítás – évvégén

Aktiválás, üzembe helyezés általános szabályai:

- Nem feltétel a tulajdonszerzés, a földhivatali bejegyzés, valamennyi hatósági engedély megléte
- Adott eszköz a műszaki feltételek teljesülése mellett a tényleges használatra alkalmas legyen, a próbaüzemeltetés sikeresen befejeződött,
- Rendeltetésszerű hasznosítás kezdődjön meg
- Számviteli bizonylatok



Tárgyi eszközök, beruházás, felújítás a könyvelésben

Üzembe helyezés időpontja

- Üzembe helyezés időpontja = használatba vétel időpontja (Sztv. 52. § (2) bekezdés)
- Az üzembe helyezés időpontja az eszköz szokásos vállalkozási tevékenység keretében történő rendeltetésszerű hasznosításának a kezdő időpontja. Az üzembe helyezést hitelt érdemlő módon dokumentálni kell.

Bizonylatok

- Üzembehelyezési okmány
- Tárgyi eszköz egyedi nyilvántartó lap
- Alapadatok az üzembe helyezéshez



Tárgyi eszközök, beruházás, felújítás a könyvelésben

Alapadatok az üzembe helyezéshez

- Aktiválás vagy ráaktiválás
- Hasznos élettartam
- Hasznos élettartam végén várható maradványérték összege
- Amortizációs számítás módszere a számviteli törvény szerint és a társasági adótörvény szerint
- Fellelés helye
- Analitikus nyilvántartási száma
- Előre elszámolt értékcsökkenés (fejlesztési tartalékból)



Fejlesztési tartalék

Fejlesztési tartalék képzés

- Társasági adó bevallásban adóalap csökkentő – önellenőrzéssel nem korrigálható
- Legfeljebb az adóévi adózás előtti nyereség
- Tulajdonosi nyilatkozat – fejlesztési tartalék képzésről
- Eredménytartalékból átvezetés lekötött tartalékra

Fejlesztési tartalék felhasználása

- Tárgyévi beruházási értékre 4 éven belül
- Felújításra nem használható fel
- nem használható fel apport, térítés nélkül átvett tárgyi eszköz, valamint olyan tárgyi eszköz beszerzése után, amelyre terv szerinti értékcsökkenés nem számolható el,
- nem használható fel immateriális javak beszerzésére – nem beruházás



A halasztott adó számviteli és adózási kérdései



Miről lesz szó?

1.) Halasztott adó fogalma, bevezetése, alkalmazása

2.) Halasztott adó kimutatása

3.) Halasztott adó bemutatása a beszámolóban

4.) Halasztott adó és a globális minimumadó

5.) Halasztott adó számítás



Halasztott adó

Halasztott adó bevezetése

- 2024. január 1-től a **számviteli tv. 45/A.§** alapján
- a **vállalkozó saját döntése alapján** a mérlegben **kimutathatja**
- a **3.§ (16) 5. pontja** szerinti **halasztott adókövetelést és halasztott adókötelezettséget**.
- Választását a számviteli politikában rögzíteni kell – 90 nap
- Magyarországon csak a **társasági adó** tekintetében értelmezhető
- A **halasztott adó alkalmazásának célja a társaság tényleges adóráfordításának meghatározása**, - a tárgyidőszaki adó mellett a jövőbeli adóhatások elszámolása,
- Halasztott adó akkor keletkezik, ha a társasági adószámításnak, vagyis **az adóalap-módosító tételeknek jövőbeni átmeneti adóhatása van**, azaz a tárgyévben egy adóalap módosító tétel a jövőben visszafordul.



Halasztott adó

Kulcsfogalmak

- **Tárgyidőszaki adó:** az adott időszak adózás előtti eredményéből kiindulva az adótörvény előírásai alapján számított fizetendő adó összege
- **Halasztott adókövetelés:** a jövőben levonható, bizonyos feltételek teljesülése esetén visszaigényelhető jövedelemadók összege
- **Halasztott adókötelezettség:** az adóköteles átmeneti különbségeken alapuló, a jövőben fizetendő jövedelemadók összege

A leggyakoribb átmeneti különbségek:

- A számviteli és a társasági adó törvény eltéréseiből adódó értékcsökkenési különbözet
- Követelések értékvesztése
- Céltartalék
- Fejlesztési tartalék
- Veszteségelhatárolás



Halasztott adó – áttérés, nyitó

Lépések:

- a nyitó halasztott adókövetelés / adókötelezettség kiszámítása
- korábbi éveket kell vizsgálni
- eszközök és kötelezettségek könyv szerinti értéke és adóértéke - **átmeneti különbözeteket kell azonosítani**
- átmeneti különbözetre az **effektív adókulccsal számított érték** meghatározása
- **a nyitó halasztott adót az Eredménytartalékkal szemben kell felvenni**
- **követelés vagy kötelezettség hosszúlejáratúnak minősül**
 - Befektetett eszközök - Halasztott adókövetelés
 - Hosszú lejáratú kötelezettségek - Halasztott adókötelezettség
- **Könyvelés:**

T 1 Halasztott adókövetelés – K 413 Eredménytartalék vagy

T 413 Eredménytartalék – K 4 Halasztott adókötelezettség



Halasztott adó – adott évi elszámolás

Lépések:

- a számviteli mérleg és az „adómérleg” közötti különbségek feltárása
- **különbözetek kumulált összegének a várható nyereségadó-kulccsal (effektív adókulcs) számolt értéke**
- **összevontan és nettó módon kell könyvelni**
- **figyelembe kell venni az előző évi nyitó értékeket**

Amennyiben az eszközök **könyv szerinti értéke (KSZÉ) alacsonyabb, mint az adóérték**, akkor **halasztott adókövetelés, ha magasabb, akkor pedig halasztott adókötelezettség keletkezik. Kötelezettségek esetében fordítva.**

	KSZÉ < Adóérték	KSZÉ > Adóérték
Eszközök	Halasztott adókövetelés	Halasztott adókötelezettség
Kötelezettségek	Halasztott adókötelezettség	Halasztott adókövetelés

Halasztott adó – példák – értékcsökkenés különbözet

- Egy társaság tárgyi eszközt szerzett be, amelynek bekerülési értéke: 2 000 000 forint.
- Számviteli törvény szerinti használati idő: 4 év (értékcsökkenés évente 500 000 forint).
- Társasági adó törvény szerinti értékcsökkenési kulcs: 20% (értékcsökkenés évente 400 000 forint).
- Adókulcs: 9%

1-4 év: T 1 Halasztott adókövetelés – K 89 Halasztott adókülönbözet (+/-) 9.000 Ft

5 év: T 89 Halasztott adókülönbözet (+/-) – K 1 Halasztott adókövetelés 36.000 Ft

Évek	KSZÉ (eFt)	Adóérték (eFt)	Különbözet (eFt)	Különbözet adóhatása (eFt)	Adóhatás változása (eFt)
1. év	1 500	1 600	-100	-9	-9
2. év	1 000	1 200	-200	-18	-9
3. év	500	800	-300	-27	-9
4. év	0	400	-400	-36	-9
5. év	0	0	0	0	+36

Forrás: Wts

Halasztott adó – példák – követelés értékvesztés

- Egy társaság a vevőköveteléseik kapcsán 500 000 forint összegű értékvesztést számol tárgyi időszakban.
- Következő évben, mivel befolyik a követelések összege, az értékvesztés feloldásra kerül.
- Adókulcs: 9%

1 év: T 1 Halasztott adókövetelés – K 89 Halasztott adókülönbözlet (+/-) **45.000 Ft**

2 év: T 89 Halasztott adókülönbözlet (+/-) – K 1 Halasztott adókövetelés **45.000 Ft**

Évek	KSZÉ (eFt)	Adóérték (eFt)	Különbözlet (eFt)	Különbözlet adóhatása (eFt)	Adóhatás változása (eFt)
1. év	500	0	500	+45	+45
2. év	0	500	-500	-45	-45

Forrás: Wts



Halasztott adó – példák – céltartalék

- Egy társaság 10 000 000 forint összegű céltartalékot képez tárgyévben a jövőben várható kötelezettségekre.
- A következő évben ez a kötelezettség felmerül, a céltartalékot pedig feloldják.
- Adókulcs: 9%

1 év: T 1 Halasztott adókövetelés – K 89 Halasztott adókülönbözlet (+/-) 900.000 Ft

2 év: T 89 Halasztott adókülönbözlet (+/-) – K 1 Halasztott adókövetelés 900.000 Ft

Évek	KSZÉ (eFt)	Adóérték (eFt)	Különbözlet (eFt)	Különbözlet adóhatása (eFt)	Adóhatás változása (eFt)
1.év	10 000	0	10 000	+900	+900
2.év	0	0	0	0	-900

Forrás: Wts



Halasztott adó – példák – fejlesztési tartalék

- Egy társaságnál fejlesztési tartalék képzés történt 2023-ban 12 000 000 forint értékben, amelyet 2024. január 1-jén felhasználtak egy tárgyi eszköz beszerzésére.
- Az eszköz hasznos élettartama: 3 év (értékcsökkenés évente 4 000 000 forint).
- Adókulcs: 9%.

1 év: T 89 Halasztott adókülönbözlet (+/-) – K 4 Halasztott adókötelezettség 1.080.000 Ft

2-4 év: T 4 Halasztott adókötelezettség – K 89 Halasztott adókülönbözlet (+/-) 360.000 Ft

Évek	Tartalék (eFt)	KSZÉ (eFt)	Adóérték (eFt)	Különbözlet (eFt)	Társasági adó hatás (eFt)	Halasztott adó hatás (eFt)
2023	12 000	0	0	0	-1 080	+1 080
2024	0	8 000	0	8 000	+360	-360
2025	0	4 000	0	4 000	+360	-360
2026	0	0	0	0	+360	-360

Forrás: Wts



Halasztott adó – példák – veszteségelhatárolás

- Egy társaság az első évi veszteséges működését követően pozitív eredménnyel zár két egymást követő üzleti évben.
- Az első évben adó szerint keletkezett veszteségével (15 000 000 forint a negatív adóalap) a nyereséges években módosítja, csökkenti adóalapját (6 000 000, majd 9 000 000 forinttal) a törvényben előírt feltételek szerint. (Feltétel: az elévülési időn belül, jövőben várható nyereség)
- Adókulcs: 9%.

1 év: T 1 Halasztott adókövetelés	– K 89 Halasztott adókülönbözlet (+/-)	1.350.000 Ft
2 év: T 89 Halasztott adókülönbözlet (+/-) – K 1 Halasztott adókövetelés		540.000 Ft
3 év: T 89 Halasztott adókülönbözlet (+/-) – K 1 Halasztott adókövetelés		810.000 Ft

Évek	Elhatárolt veszteség (eFt)	KSZÉ (eFt)	Adóérték (eFt)	Különbözlet (eFt)	Különbözlet adóhatása (eFt)	Adóhatás változása (eFt)
1. év	15 000	0	15 000	-15 000	-1 350	-1 350
2. év	9 000	0	9 000	-9 000	-810	540
3. év	0	0	0	0	0	810

Forrás: Wts

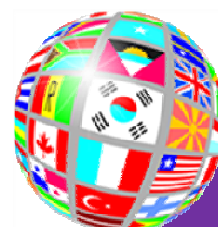
OECD globális adóváltozások



Multinacionális óriásvállalatok adóztatása

Pillár 1

- **Hatály:**
Globálisan a 100 legnagyobb teljesítménnyel rendelkező multinacionális vállalkozás
- **Feltétel:**
 - 20 milliárd EUR éves konszolidált árbevétel vagy felette
 - 10% feletti jövedelmezőségi mutató
 - 1 millió EUR jövedelem a piac országában
 - adó 25 %
- **Kivétel:** nyersanyag-kitermelés, pénzügyi szolgáltatások



Globális minimumadó

Pillár 2

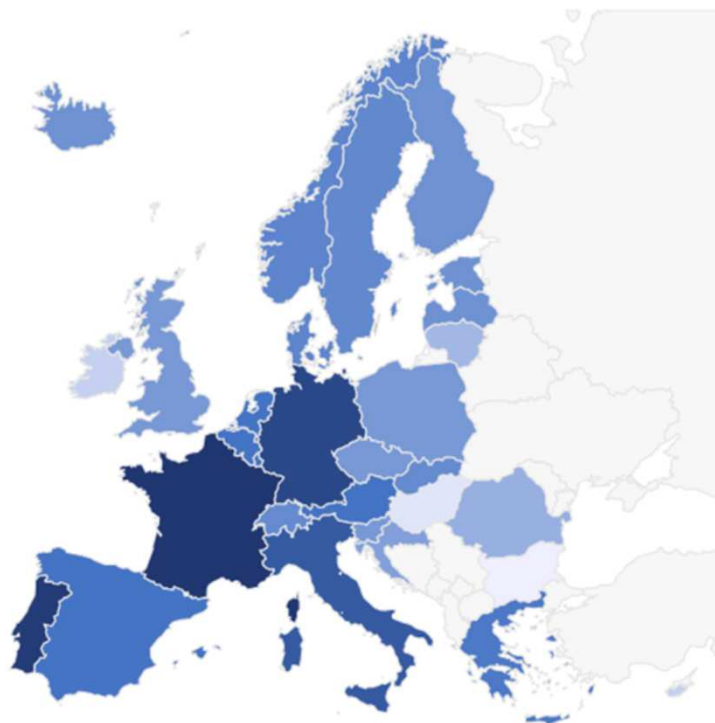
- **Hatály:**
 - 750 millió EUR éves konszolidált árbevétel feletti multinacionális cégek
 - Magyarországon 2000-3000 vállalkozás
- **Adómérték:** 15 %
- **Mentesség:** valós gazdasági tevékenységre jutó profit a szabály alól mentességet kap
- **Kivétel:** hajózás



Társasági adókulcsok



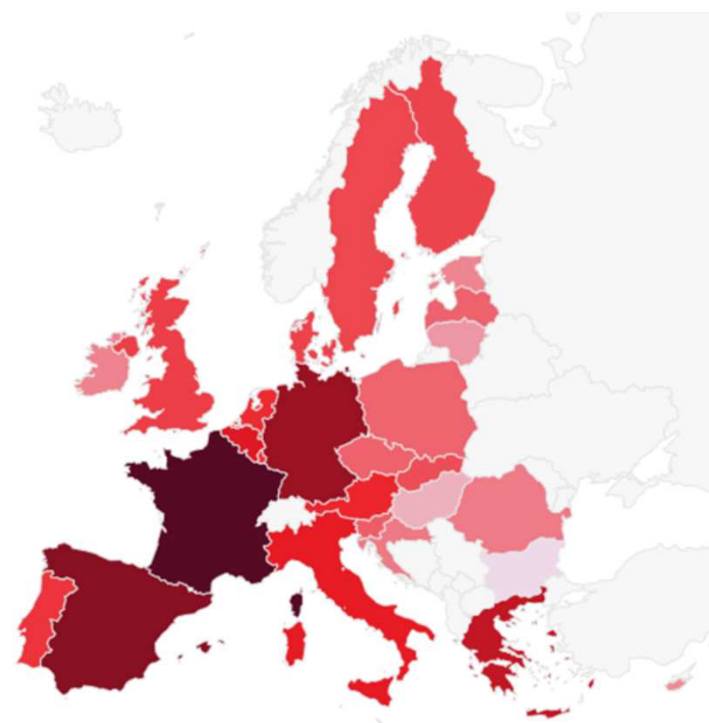
Nominális adókulcsok



Source: European Commission (2021) and OECD (2021) for Switzerland.



Effektív adókulcsok



Source: European Commission (2021)

Forrás: <https://www.taxobservatory.eu/repository/tax-rates-and-rankings/>

Globális minimumadó – Pillar 2

**IIR**

Jövedelem-hozzászámítási szabály (elsődleges szabály)

A csoporttagnál aluladózott jövedelmet az anyavállalat – részesedése arányában – adóalapja meghatározásánál szintén figyelembe veszi, és a ténylegesen megfizetett adó és a minimumadó különbözetét az anyavállalat fizeti meg.

UTPR

Aluladózott kifizetés szabálya (másodlagos szabály)

A csoporttagnál hiányzó adót azon többi csoporttag fizeti meg, amelyekkel a vállalkozás kapcsolatban áll. A csoporttagok közötti ügyleteknél ebben az esetben, ha a jövedelem jogosultjánál túl alacsony adófizetés történik, akkor a kifizető társaság – egy egységes képlet alapján - korlátozza a ráfordítás levonhatóságát.

STTR

Megadóztatási szabály (kiegészítő szabály)

Az adóegyezményekkel összefüggő adóelkerülési kockázatokat szűri ki. Adóegyezményeket módosít. A vállalatcsoporton belüli kifizetésekre alkalmazható, és a kifizetéskor levonható forrásadóra vonatkozó egyezményi korlátozásokat írja felül, amennyiben a kifizetésben részesülő országban a jövedelem nem kerül megfelelően megadóztatásra.



Globális minimumadó – kiegészítő adók

Elismert belföldi kiegészítő (QDMTT) adó

Income Inclusion Rule (IIR) adó

- jövedelem hozzászámítási szabály szerint fizetendő adó

Undertaxed Payment Rules (UTPR) adó

- aluladóztatott kiegészítő adó

Globális minimumadó – lefedett adók Magyarországon

Lefedett adók

- Társasági adó
- Helyi iparűzési adó
- Energiaellátók jövedelemadója
- Innovációs járulék
- Globális minimumadó tv. 20. § (2) bekezdés
- A lefedett adó nem minden esetben annak a csoporttagnak a tényleges adómértékénél vehető figyelembe, amelynél felmerül.

Globális minimumadó tv. 24. § (1) bekezdés	Telephelynek betudható lefedett adó	Telephely lefedett adója	Központ lefedett adója
		igen	nem
Globális minimumadó tv. 24. § (3) bekezdés	Ellenőrzött külföldi társaságnak betudható jövedelem (kivéve passzív jövedelem) után a tagnál felmerült lefedett adó	Ellenőrzött külföldi társaság lefedett adója	Az ellenőrzött külföldi társaság tagjának a lefedett adója
		igen	nem
		Kifizető lefedett adója	Haszonhúzó lefedett adója
Globális minimum adó tv. 20. § (1) bek. c) pont	Kamat, jogdíj, forrásadók egyedi elosztása	nem	igen
Globális minimum adó tv. 24. § (5) bek. , 11.§(11) bek.	Osztalék forrásadója	igen	nem
Globális minimum adó tv. 24.§ (5) bek., 11. § (11) bek.	Nyereségjuttatás (kivéve osztalék) forrásadója	igen	nem

Forrás: saját szerkesztés – Globális minimumadó tv. alapján

Globális minimumadó – kapcsolódó módosítások

Számvitel

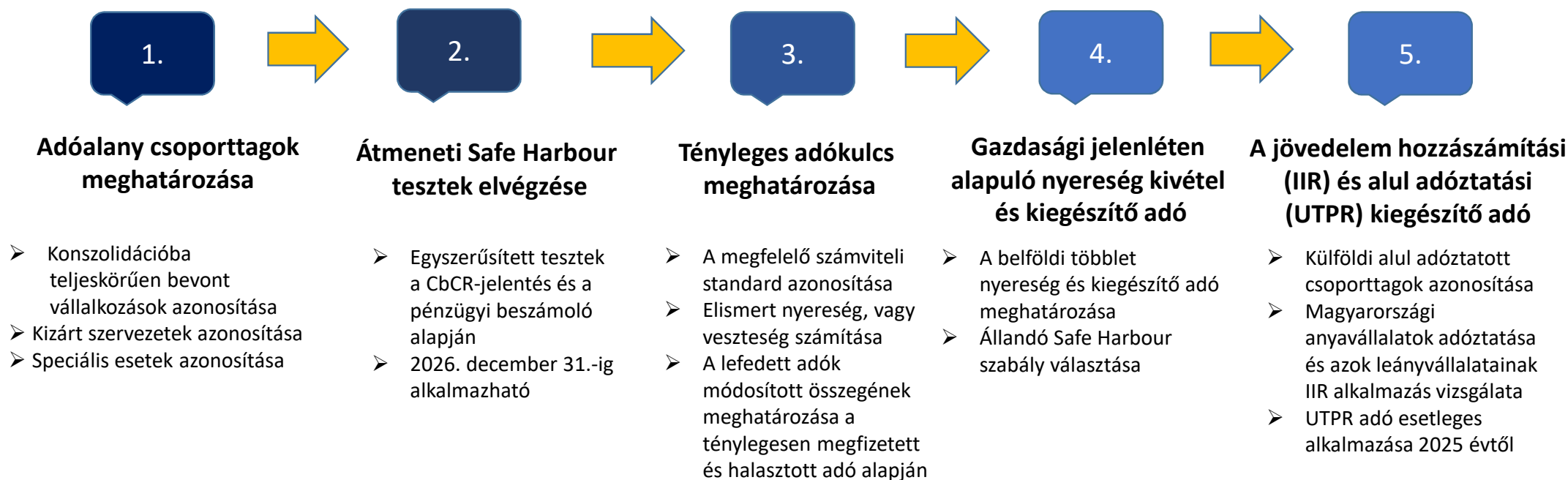
- **Halasztott adó kimutatás** lehetősége a számvitelben
- NEM kötelező
- Hatása:
 - Kedvezőbb minimum adó pozíció
 - Vállalkozások versenyképességét javítja

Társasági adó

- Új visszatéríthető **K+F kedvezmény** bevezetése
- **Fejlesztési adókedvezmény** adórendszeren kívüli támogatási alternatíva
- Amnesztia a korábban be nem jelentett részesedésekre



Globális minimumadó – a magyarországi adókötelezettség meghatározása



Globális minimumadó – mentességek, kedvezmények

CbCR-jelentés alapján mentesség

Ha a három CbCR-teszt bármelyike teljesül a fizetendő kiegészítő adó nulla lesz

De minimis
teszt

Összes bevétel < 10 millió euró
Adózás előtti eredmény < 1 millió
euró

Rutin nyereség
teszt

Adózás előtti eredmény \leq tényleges
gazdasági jelenlétén alapuló nyereség
kivétel

Egyszerűsített
tényleges
adókulcs teszt

Egyszerűsített lefedett adók
CbC adózás előtti eredmény

= tényleges adókulcs < 15% 2024 év
= tényleges adókulcs < 16% 2025 év
= tényleges adókulcs < 17% 2026 év



Globális minimumadó – kiegészítő adómérték és adó számítása

Kiegészítő adó összege

Kiegészítő adó

=

Kiegészítő
adómérték

*

Többletnyereség

Kiegészítő adómérték = 15 %-os minimum adómérték – tényleges adómérték az adott országban

Többletnyereség = Elismert nettó nyereség – a valós gazdasági jelenléten alapuló nyereségkivétel

Valós gazdasági jelenléten alapuló nyereségkivétel – fő szabály szerint

Béreköltség 5 %-a

Tárgyi eszközök 5 %-a

Kedvezmények a főszabály alól 2024-2032 között

Globális minimumadó – a tényleges adókulcs és a kiegészítő adó számítása

Társasági adó	adatok millió Ft
Adózás előtti eredmény (veszteség felhasználás előtti adóalap)	10 000
Veszteség felhasználás	5 000
Adóalap	5 000
Számított társasági adó 9%	450
Fejlesztési adókedvezmény a számított adó 80 %-a	360
Fizetendő társasági adó	90

Lefedett adó korrekció	adatok millió Ft
Helyi iparűzési adó és innovációs járulék	150
Halasztott adórátfordítás (elhatárolt veszteség: 5000 * 9%)	450
Halasztott adórátfordítás (fejlesztési adókedvezmény)	360
Halasztott adókiigazítás a veszteség halasztott adójának újrászámításával (5000 * 15 %) + 360	1 110
Összesen elszámolható lefedett adó (90+150+1 110)	1 350

Elismert nyereség/veszteség számítás	adatok millió Ft
Adózás előtti eredmény (veszteség felhasználás előtti adóalap)	10 000
Fizetendő társasági adó	90
Halasztott adórátfordítás (450 + 360)	810
Adózás utáni eredmény	9 100
Nettó adórátfordítás (90+810+150)	1 050
Elismert nyereség	10 150

Tényleges adómérték =
$$\frac{\text{A csoporttagok kiigazított lefedett jövedelemadója}}{\text{Az adott országban található csoporttagok elismert nyeresége}}$$

$$\frac{1\,350}{10\,150} = \mathbf{13,30\%}$$



Globális minimumadó – a tényleges adókulcs és a kiegészítő adó számítása

Valós gazdasági jelenléten alapuló nyereségkivétel	adatok millió Ft
Elismert tárgyi eszközök nyitó könyv szerinti értéke	50 000
Elismert tárgyi eszközök záró könyv szerinti értéke	60 000
Elismert tárgyi eszközök figyelembe vehető aránya 2023 év: 8 %	8%
Elismert tárgyi eszköz komponens $((50000+60000)/2*8\%)$	4 400
Elismert bérköltség	20 000
Elismert bérköltség aránya 2023 év: 10 %	10%
Elismert bérköltség komponens $(20000*10\%)$	2 000
Valós gazdasági jelenléten alapuló nyereség kivétel	6 400

Kiegészítő adó összege	adatok millió Ft
Elismert nyereség	10 150
Valós gazdasági jelenléten alapuló nyereség kivétel	6 400
Többlet nyereség	3 750
Tényleges adókulcs	13,30%
Kiegészítő adómérték (15,00 % - 13,30 %)	1,70%
Fizetendő kiegészítő adó $(3\,750 * 1,70 \%)$	64

Elismert tárgyi eszköz és bér komponens

	Bérköltség	Tárgyi eszköz
Főszabály	5%	5%
2023 év	10,00%	8,00%
2024 év	9,80%	7,80%
2025 év	9,60%	7,60%
2026 év	9,40%	7,40%
2027 év	9,20%	7,20%
2028 év	9,00%	7,00%
2029 év	8,20%	6,60%
2030 év	7,40%	6,20%
2031 év	6,60%	5,80%
2032 év	5,80%	5,40%



Globális minimumadó – a tényleges adókulcs és a halasztott adó kiigazítás

Megnevezés	1. év	2. év	3. év	4. év	5. év
	millió Ft	millió Ft	millió Ft	millió Ft	millió Ft
Bevételek	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000
Költségek, ráfordítások	50 000	50 000	50 000	50 000	50 000
Számviteli értékcsökkenés	30 000	30 000	30 000	30 000	30 000
Helyi iparüzési adó és innovációs járulék	3 450	3 450	3 450	3 450	3 450
Adózás előtti eredmény	66 550	66 550	66 550	66 550	66 550
Számviteli értékcsökkenés	30 000	30 000	30 000	30 000	30 000
Adótörvény szerinti értékcsökkenés	75 000	75 000	0	0	0
Adóalap	21 550	21 550	96 550	96 550	96 550
Társasági adó	1 940	1 940	8 690	8 690	8 690
Átmeneti adó különbözet	45 000	45 000	-30 000	-30 000	-30 000
Halasztott adóráfordítás	4 050	4 050	-2 700	-2 700	-2 700
Elismert nyereség	70 000	70 000	70 000	70 000	70 000
Valós gazdasági jelenléten alapuló nyereség kivétel	10 800	8 190	5 700	3 330	1 080
Többlet nyereség	59 200	61 810	64 300	66 670	68 920
Tényleges adómérték és kiegészítő adó	13,49%	13,49%	13,49%	13,49%	13,49%
halasztott adóval	897	936	974	1 010	1 044
Tényleges adómérték és kiegészítő adó	7,70%	7,70%	17,34%	17,34%	17,34%
halasztott adó nélkül	4 322	4 513	0	0	0

Tárgyi eszköz
bekerülési értéke:
150 000 mFt
Számviteli ÉCS: 20 %
Adótörvény ÉCS: 50 %

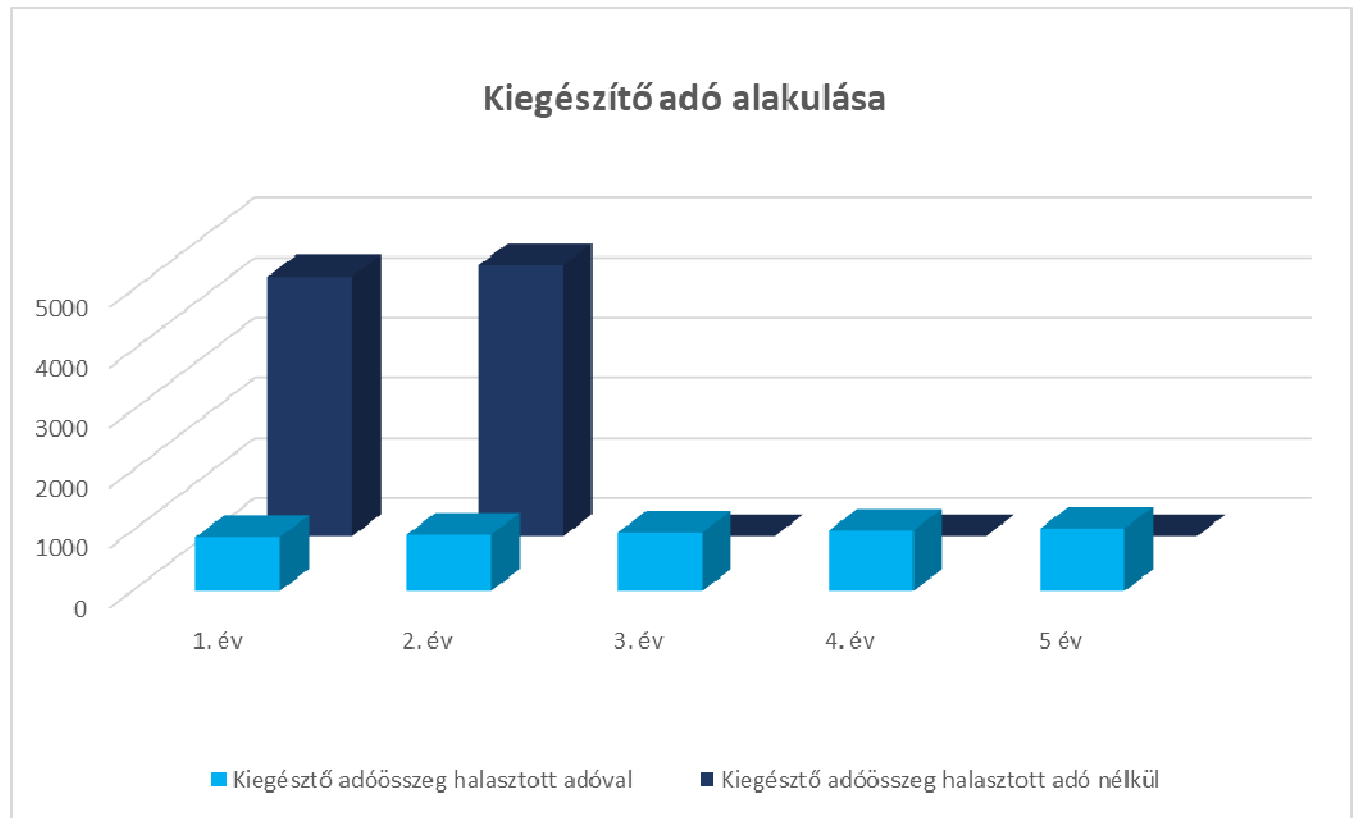
Ténylegesen fizetendő adó

4 862 mFt

8 835 mFt

Globális minimumadó – kiegészítő adó alakulása

- Egyenletes adóterhelés
- Összességében a fizetendő adó megtakarítás
- Elért adó megtakarítás 3.973 mFt a halasztott adó alkalmazásával



Felhasznált szakirodalom

- Beyer (2024): *International investment agreements and the global minimum tax: of treaty troubles and investment incentives*, <https://doi.org/10.1093/jiel/jgae010>
- Borók et.al (2024): *Globális minimumadó*, Penta Unió Budapest, ISBN: 978-963-667-000-9
- Erdős (2020): *A digitális gazdaság adóztatásának trendje*, *Iustum Acquum Salutare* XVI. 2020.4. 7-18.p.
- Erdős (2020): *A digitális gazdaságra ható adójogi környezet adóharmonizációjának eszközei az Európai Unióban és a nemzetközi adójogban*, *Miskolci Jogi Szemle* 2020. 15. 3. különszám
- Hebous - Mengistu (2024): *Efficient Economic Rent Taxation under a Global Minimum Corporate Tax*, IMF Working Paper,
- Johannesen N. (2022): *The global minimum tax - Journal of Public Economics*, <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2022.104709>
- Teski –Pulay (2021): *Rábírhatók-e a globális digitális szolgáltatók a méltányos közteherviselésre?*, *Pénzügyi Szemle* 2021/1 Különszám, 7-23 p.
- O’Sullivan - Cebreiro Gómez (2022): *The Global Minimum Tax: from agreement to implementation*, World Bank Publications

OECD:

- *Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax 2024* - <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/25d30b96-en.pdf?expires=1730029307&id=id&accname=guest&checksum=620FBAC46408DC78B2E31B2B551A75A2>
- *The Global Minimum Tax and the taxation of MNE profit* - OECD Taxation Working Papers No. 68, <https://dx.doi.org/10.1787/9a815d6b-en>

Előadások:

- Borók (2024): *Globális minimumadó magyarországi bevezetése* – előadás Penta Unió – 2024. február
- Czoboly (2024): *Globális minimumadó a magyar leányvállalatok szemszögéből* – előadás Penta Unió – 2024. február
- Nobilis (2024): *Globális minimumadó adópolitikai szempontból* – előadás Penta Unió – 2024. február
- Tormáné dr. Boris (2024): *A globális minimumadó hazai szabályozása* – előadás Saldo Zrt. – 2024.március
- Botka (2024): *Halasztott adó számvitele* – előadás Saldo Zrt. – 2024 március



Köszönöm a megtisztelő figyelmet!

