

# DOKTORI (PhD) ÉRTEKEZÉS

Kiss Ágota

Debrecen

2024

**DEBRECENI EGYETEM  
GAZDASÁGTUDOMÁNYI KAR**

**IHRIG KÁROLY GAZDÁLKODÁS- ÉS SZERVEZÉSTUDOMÁNYOK  
DOKTORI ISKOLA**

*Doktori iskola vezető: Prof. Dr. Balogh Péter, egyetemi tanár, DSc*

**A JÖVEDELEMADÓK SZÁMVITELI KEZELÉSÉNEK  
VIZSGÁLATA A NEMZETKÖZI PÉNZÜGYI  
BESZÁMOLÁSI STANDARDOKRA ÁTTÉRT  
VÁLLALATOK EGYEDI PÉNZÜGYI  
KIMUTATÁSAIBAN**

*Készítette:*

**Kiss Ágota**

*Témavezető:*

**Dr. habil Orbán Ildikó**

egyetemi docens

**DEBRECEN**

**2024**

**A doktori értekezés betétlapja**

**<<AZ ÉRTEKEZÉS CÍME>>**

Értekezés a doktori (PhD) fokozat megszerzése érdekében

a ..... tudományágban

Írta: ..... okleveles .....

Készült a Debreceni Egyetem Ihrig Károly Gazdálkodás- és Szervezéstudományok doktori  
iskolája (..... programja) keretében

Témavezető: Dr. habil Orbán Ildikó

A doktori szigorlati bizottság:

elnök: Dr. ....

tagok: Dr. ....

Dr. ....

A doktori szigorlat időpontja: 20... ..

Az értekezés bírálói:

Dr. ....

Dr. ....

Dr. ....

A bírálóbizottság:

elnök: Dr. ....

tagok: Dr. ....

Dr. ....

Dr. ....

Dr. ....

Az értekezés védésének időpontja: 20... ..

## NYILATKOZAT

Alulírott, Kiss Ágota (szül.: Gyula, 1989.04.07.) büntetőjogi és fegyelemi felelősségem tudatában kijelentem és aláírással igazolom, hogy a doktori (Ph.D) fokozat megszerzése céljából benyújtott értekezésem kizárólag saját, önálló munkám.

Nyilatkozom továbbá, hogy:

- az Ihrig Károly Gazdálkodás- és Szervezéstudományok Doktori Iskola szabályzatát megismertem, és az abban foglaltak megtartását magamra nézve kötelezően elismerem;
- a felhasznált irodalmat korrekt módon kezeltem, a disszertációra vonatkozó jogszabályokat és rendelkezéseket betartottam;
- a disszertációban található másoktól származó, nyilvánosságra hozott vagy közzé nem tett gondolatok és adatok eredeti leőhelyét a hivatkozásokban, az irodalomjegyzékben, illetve a felhasznált források között hiánytalanul feltüntettem a mindenkori szerzői jogvédelem figyelembevételével;
- a benyújtott értekezéssel azonos, vagy részben azonos tartalmú értekezést más egyetemen, illetve doktori iskolában nem nyújtottam be tudományos fokozat megszerzése céljából.

Debrecen, 2024.04.26.

---

Kiss Ágota

# TARTALOMJEGYZÉK

<b>TARTALOMJEGYZÉK .....</b>	<b>1</b>
<b>BEVEZETÉS .....</b>	<b>3</b>
<b>1. TÉMAFELVETÉS ÉS CÉLKITŰZÉS .....</b>	<b>7</b>
<b>2. SZAKIRODALMI ÁTTEKINTÉS.....</b>	<b>12</b>
2.1. A számviteli szabályozás szintjei, a számviteli harmonizáció .....	12
2.1.1. Számviteli rendszerek közötti eltérések .....	12
2.1.2. Számviteli harmonizáció igénye és folyamata .....	15
2.1.3. IFRS-ek hazai bevezetése.....	18
2.2. A számvitel és az adózás kapcsolata .....	21
2.3. A halasztott adó .....	24
2.3.1. A halasztott adó fogalmi lehatárolása.....	25
2.3.2. A halasztott adó szabályozása a számviteli rendszerekben .....	26
2.3.3. A halasztott adó meghatározásának koncepciói .....	27
2.3.4. A halasztott adó szabályozása az IFRS-ben .....	31
2.3.5. A halasztott adó és a beszámolás kapcsolata.....	41
2.4. A halasztott adóhoz kapcsolódó korábbi empirikus kutatások eredményeinek összefoglalása .....	44
2.4.1. A halasztott adóval kapcsolatos hazai kutatások.....	45
2.4.2. A halasztott adóhoz kapcsolódó nemzetközi kutatások .....	45
2.4.3. A pénzügyi szektorhoz kapcsolódó halasztott adó kutatások.....	48
2.5. Az effektív adóterhelés mérése.....	49
2.5.1. Az effektív adóráta .....	49
2.5.2. Az adóráfordítás tartalmi változása az IFRS áttérés kapcsán.....	53
2.5.3. Az effektív adóterhelés és az IFRS kapcsolata.....	57
<b>3. ANYAG ÉS MÓDSZERTAN.....</b>	<b>58</b>
<b>4. VIZSGÁLATI EREDMÉNYEK ÉS AZOK ÉRTÉKELÉSE .....</b>	<b>65</b>

4.1. A Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokra (IFRS) áttért vállalatok adóráfordításainak és effektív adóterhelésének mérése és összehasonlítása .....	70
4.2. A halasztott adó hasznosságának, lényegességének megítélése és a halasztott adót keletkeztető tényezők elemzése .....	87
<b>5. KÖVETKEZTETÉSEK ÉS JAVASLATOK .....</b>	<b>100</b>
<b>6. AZ ÉRTEKEZÉS TÉZISEI, ÚJ ÉS ÚJSZERŰ EREDMÉNYEI .....</b>	<b>104</b>
<b>ÖSSZEFOGLALÁS .....</b>	<b>106</b>
<b>SUMMARY .....</b>	<b>109</b>
<b>IRODALOMJEGYZÉK .....</b>	<b>112</b>
<b>SAJÁT PUBLIKÁCIÓS JEGYZÉK .....</b>	<b>125</b>
<b>ÁBRAJEGYZÉK.....</b>	<b>127</b>
<b>TÁBLÁZATJEGYZÉK .....</b>	<b>129</b>
<b>RÖVIDÍTÉSEK JEGYZÉKE .....</b>	<b>131</b>
<b>MELLÉKLETEK.....</b>	<b>132</b>

# BEVEZETÉS

A világgazdaságban az elmúlt évtizedekben megfigyelhető a tőke, a szellemi erőforrások, az anyagi javak világméretű koncentrációja. A vállalkozások globalizációja és nemzetközivé válása, valamint az ehhez kapcsolódó, összehasonlítható és megbízható pénzügyi információk iránti igény a számviteli elvek és a számviteli szabályozás átalakulásához és nemzetközivé válásához vezetett. Az üzleti és a számviteli közösség számos szereplője a számviteli szabályok szabványosítását szorgalmazza világszerte, ugyanis a különböző országok nemzeti számviteli standardjainak jelentős mértékű sokfélesége a pénzügyi beszámolók összeállítása során nem csupán a pótlólagos költségek felmerülésének problémáját jelenti, hanem a számviteli nyilvántartások és az adózási szabályok eltérése révén befolyásolja a vállalati jövedelem kimutatását, hiszen az aszimmetrikus pénzügyi beszámolókhöz eltérő nyereségadóelvonás társul.

Sokan sokféleképpen indokolják az egységes, nemzetközi számviteli szabályozás és pénzügyi beszámolás megteremtését. HEGEDŰS (2019) hangsúlyozza, hogy a számviteli rendszerek folyamatos fejlődésen, átalakuláson mennek keresztül, melynek fő mozgatórugója a pénzügyi kimutatásokból származó különféle információk hasznosságának fokozása, a valóságghú bemutatás biztosítása. MENTE (2023) szerint a számvitel nemzetközi szabályozásának szükségességét elsősorban a gazdasági hatékonyság növelésének igénye, a transzparencia, valamint az elszámoltathatóság elvárása indokolja. BEKE (2012) megfogalmazása szerint a nemzetközi számviteli standardok használatának célja, hogy egyetlen standardkészlet biztosítsa, hogy a hasonló tranzakciókat a vállalatok ugyanúgy kezeljék szerte a világon, ami globálisan összehasonlítható pénzügyi kimutatásokat eredményez.

A társaságok adóztatásának közvetlen hatása van a vállalkozások gazdasági teljesítményére, ugyanis az adók a gazdasági növekedés egyik hajtóerejét, a tőkefelhalmozást befolyásolják. A globalizáció hatása és a multinacionális vállalatok elterjedése az adózás területén is megteremtette az egyes nemzetgazdaságok közötti konvergencia iránti igényt. A kettős adóztatás elkerülését célozva korábban nemzetközi egyezmények kerültek kidolgozásra, a multinacionális vállalatok nyereségátcsoportosításának korlátozására is számos jogszabályi előírás került bevezetésre. Fontos kiemelni, hogy a számviteli rendszerek eltérése mellett az egyes nemzeti adórendszerek közötti különbség is számottevő. Nincs két olyan ország, amelynek jövedelemadó szabályozása teljes mértékben megegyezne, valamint a pénzügyi számvitel és az adószabályok közötti kölcsönhatás mértéke is országonként különbözik. Valahol az adóbevallás jelentős mértékben a pénzügyi alapokon nyugszik, míg más

országokban a beszámolási rendszerek függetlenebbek, de a különbségek többé kevésbé mindenhol jelen vannak. Ezen számvitel és adózás közötti eltérések egy része tartósnak minősíthető, mert hatásuk végleges, míg más részük átmeneti jellegű, és ezek az átmeneti jellegű eltérések jövőbeli adóhatásokat okoznak, melyet halasztott adónak nevezünk. LAKATOS (2014) úgy fogalmaz, hogy „az egyik durva, előzetes becslőmutatója lehet az adó és számviteli rendszerek távolságának a halasztott adó nagyságrendje”. A halasztott adó elszámolásának célja azoknak a jövőbeli adóhatásoknak a figyelembevétele, amelyek a számviteli szabályok és a társasági adószabályok közötti eltérő megjelenítési és értékelési előírások miatt merülnek fel. Habár a halasztott adó a nemzetközi rendszerekben és számos nemzeti számviteli rendszerben is szabályozott terület, a magyar számviteli törvény a kimutatásáról mindeztig nem rendelkezett, azonban a globális minimadó bevezetése hazánkban is szükségessé tette a jogszabályba foglalását.

Az 1606/2002/EK rendelet elfogadásával már 2005. január 1. óta Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok (Internacional Financial Reporting Standards, továbbiakban IFRS) alapú konszolidált beszámolót szükséges közzétennie azon vállalatoknak, amelyek értékpapírjait az Európai Gazdasági Térség valamelyik tagállamában a tőzsdére bevezették. Az IFRS-ek egyedi beszámolókat szintjére való kiterjesztését az Európai Unió a tagállamokra bízta. Magyarország 2016-tól bizonyos vállalatok részére kötelezően előírta, míg más vállalatok számára lehetőségként kínálta fel az IFRS-re való áttérést az egyedi beszámolási célra készített pénzügyi jelentéseik esetében, így ezáltal a halasztott adó modell az egyedi szintű pénzügyi kimutatások részévé vált. CHLUDEK (2011a) véleménye szerint a halasztott adók elszámolása összetett és igen költséges terület, ugyanakkor a pénzügyi kimutatások felhasználói nem tekintik hasznos információnak a döntéshozatal során a pénzforgalmi relevancia, az értelmezés, valamint a kapcsolódó közzétételek hiánya miatt. A halasztott adók értelmezése nehézségekbe ütközik, mivel az IAS 12 Jövedelemadók standard nem igazítja a szabályozást egyetlen ország adórendszeréhez sem. Így egy vállalat jövedelemadóinak IFRS szerinti elszámolásához a gazdálkodó valamennyi tevékenységének átfogó ismerete szükséges, illetve elengedhetetlen az adott országban működő adórendszer ismerete. Míg például a tárgyi eszközök, készletek, elszámolása az alkalmazott számviteli rendszertől függ, addig a halasztott adók kimutatása a számviteli előírásokon túl a működési környezetben hatályos adójogszabályoktól is, így megértésükhöz lényegesen összetettebb ismeretek szükségesek.

A multinacionális vállalatcsoportok elterjedésével a vállalatok tényleges adóterhelésének mérése egyre inkább előtérbe kerül. CSOMÓS- P. KISS (2014) tanulmányában megállapította, hogy a vállalati szektorban megfigyelhető volt, hogy a közepes méretű vállalatok effektív

adóterhelése magasabban alakult a kis- és nagyvállalatok terhelésénél. Ez nem elsősorban az adókulcsokból eredt, hanem az okozta, hogy az adókedvezményeket jellemzően a nagyvállalatok tudták kihasználni és esetükben a nemzetközi hálózatuk nagyobb lehetőséget adott az adóoptimalizálásra, ezzel szemben a kisvállalatok a magas adókulcsokat számos módon megkerülve alacsonyabb effektív kulcsokkal szembesültek.

Az IFRS-re történő áttérés és a halasztott adók kezelése olyan változások a vállalatok életében, melyeket nem lehet figyelmen kívül hagyni. Mindezek alapján lényegesnek tartom a kutatási témakör gyakorlati szempontú megközelítését és vizsgálatát. Doktori értekezésem középpontjában a magyar számviteli rendszer és az IFRS szerint elszámolt jövedelemadók rendszerének és kezelésének vizsgálata áll. Disszertáciomban az IAS 12 standard terminológiáját alkalmazva jövedelemadó alatt azokat az adónemeket értem, melyek megállapításakor az adó alapja az adóköteles nyereség – függetlenül attól, hogy belföldi vagy külföldi adóról van szó –, az adót egy adott időszak alatt elért eredményszint alapján kell meghatározni. Így a magyar jogrendszerben a társasági adó mellett például a helyi iparüzési adó, az innovációs járulék, egyes iparági különadók is jövedelemadónak minősíthetőek.

Értekezésem célja, hogy megvizsgáljam az IFRS-re áttért magyarországi vállalatok pénzügyi kimutatásaiban szereplő nyereségadó elszámolásával kapcsolatos áttérés okozta változásokat. További célom, hogy megvizsgáljam a halasztott adók pénzügyi kimutatásokban történő prezentálását és elszámolásuknak a tényleges adóterhelésre gyakorolt hatását. Elemzésem során a vállalatok egyedi pénzügyi kimutatásaiban közzétett információkat használok fel, a disszertáció keretében nem célom a konszolidált pénzügyi kimutatások szintjén keletkező halasztott adó vizsgálata. Ugyanakkor dolgozatomban célul tűztem ki, hogy rendszerbe foglaljam és szintetizáljam a halasztott adó kimutatásával és elszámolásával kapcsolatos jogszabályi előírásokat, valamint ezek alapján megjelent szakirodalmi műveket, ugyanis az elmúlt évtizedekben több koncepciót is alkalmaztak a kimutatásukra az egyes nemzetközi és nemzeti számviteli rendszerekben. Számos tudományos és szakmai írás foglalkozik a halasztott adó keletkezésének okaival, ugyanakkor ezek a művek más-más koncepció logikája alapján próbálják összefoglalni és levezetni a halasztott adó elszámolását, ezzel is megnehezítve a szabályozás átláthatóságát.

Az Európai Unióban a multinacionális vállalatcsoportokra és a nagy volumenű belföldi vállalatcsoportokra vonatkozó globális minimum-adószint biztosításáról szóló 2022/2523 Tanácsi (EU) Irányelv magyarországi alkalmazásával kapcsolatosan 2024-től a hazai jogrendszerbe is beépítésre került a halasztott adó elszámolásának szabályozása. Így a halasztott adók kimutatásával, valamint a tényleges adóterhelés mérésével kapcsolatos

vizsgálatok aktualitását fokozza a globális minimumadó bevezetése. A globális minimadó ugyanis egy olyan globálisan bevezetendő effektív adómérték, amely a nemzetek megállapodása és egységes elköteleződése alapján minimum küszöbértéket jelent a csatlakozó országok társasági adó szabályozásában a multinacionális vállalatok tekintetében (VAD, 2022). Kutatásommal kapcsolatosan hangsúlyozandó, hogy a halasztott adó és az effektív adóterheléssel kapcsolatos vizsgálataim során az IFRS áttérés kapcsán foglalkozom, disszertációmnak nem célja a globális minimumadóval összefüggésben elszámolandó halasztott adók elemzése.

A disszertációmban megfogalmazott célkitűzések megvalósítása érdekében saját adatgyűjtésre, a magyar és nemzetközi szakirodalomban megfogalmazottakra, a hatályos magyar jogszabályokra, az Európai Unió irányelveire, valamint a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokra támaszkodom.

# 1. TÉMAFELVETÉS ÉS CÉLKITŰZÉS

Kutatási területem középpontjában az IFRS-ek egyedi pénzügyi kimutatások szintjén történő hazai bevezetése áll. A magyar számviteli rendszerről az IFRS-ekre áttérő vállalatoknak számos eltérést kell kezelniük. Az említett számviteli rendszerek közötti legnagyobb eltérések és egyben a legvitatottabb témák közé talán a valós értéken történő értékelés és a halasztott adó témaköre tartozik. Míg a valós értékelés magyar számviteli rendszerbe történő adaptálásában már korábban történt előrelépés – hiszen a pénzügyi instrumentumok esetében már a számviteli törvény is engedélyezi ezt a módszert –, addig a halasztott adók, vagyis az átmeneti adókülönbségek jövőbeni adóhatásainak megjelenítésére a magyar jogalkotó részéről mindezidáig nem volt törekvés. Ugyanakkor a napjainkban zajló globalizációs folyamatok révén a globális minimumadó bevezetése kapcsán a halasztott adó elszámolásának törvénybe iktatása elengedhetlenné vált, így 2024-től a magyar jogszabályba is bevezetésre került.

Doktori disszertációm témaválasztását az indokolta, hogy a magyarországi vállalatok IFRS-re történő áttérése kapcsán a halasztott adók pénzügyi kimutatásokba történő beemelését vizsgáljam. A halasztott adók információtartalmának hasznosságával kapcsolatban folyamatos vita zajlik a standardalkotó szakmai szervezetek, a jogalkotók, és a jogszabály alkalmazók között a világon, ugyanis az 1980-as évek óta a halasztott adókra vonatkozó közzétételi követelmények folyamatosan növekedtek mind az IFRS, a US GAAP, mind az egyes nemzeti szabályozási rendszerekben, ezzel azt a célt szolgálva, hogy az érintett érdekhordozók számára több információt nyújtsanak a halasztott adók természetéről, keletkezéséről. Ugyanakkor számos empirikus kutatás állapította meg, hogy a pénzügyi kimutatások felhasználói figyelmen kívül hagyják a halasztott adót, mivel nem tudják értelmezni az információtartalmát és ezáltal nem nyújt számukra releváns információt (CHLUDEK, 2011; MEAR et al., 2019). A közzétételi követelmények bővítése a kapcsolódó adminisztrációs terhek növekedését eredményezte, ugyanakkor a befektetők hozzáállásában nem okozott változásokat.

Dolgozatom megírása során kettős célt fogalmaztam meg. Egyrészt vizsgálom az IFRS-ekre áttérő magyarországi vállalatok jövedelemadó kezelésének megvalósítását, a halasztott adók felvételének, illetve az átcsoportosított jövedelemadók eltérő számviteli kezelésének hatását a vállalatok effektív adóterhelésére. Másodsorban célul tűztem ki a halasztott adót keletkeztető tényezők feltárását, valamint a halasztott adók információtartalma hasznosságának, lényegességének megállapítását az egyedi pénzügyi kimutatások szintjén. A disszertációmban olvasható megállapításokat és következtetéseket a hazai és nemzetközi szakirodalomra,

nemzetközi empirikus kutatásokra és tanulmányokra, valamint a saját magam által végzett adatgyűjtés és elemzés eredményeire építem.

**Értekezésem megírásának első célja (C1) a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokra (IFRS) áttért magyarországi vállalatok adóráfordításainak és effektív adóterhelésének mérése és összehasonlítása az IFRS és a magyar számviteli szabályozás (Sztv.) szerint.** A vállalkozások számára alapvető jelentőségű, hogy a jogalkotó a jövedelmük mekkora hányadát vonja el jövedelemadózás keretében, hiszen ez egyrészt érinti a tőke felhalmozásának lehetőségét, másrészt pedig a tulajdonosokat megillető osztalék mértékét.

Az IFRS-ben kimutatott, az eredményt terhelő **jövedelemadó ráfordítás** összetétele a szabályozás különbségeire visszavezethetően eltér a magyar számviteli rendszer szerint kimutatott adóráfordítástól. Ennek oka, hogy míg a magyar szabályozás adóráfordításként a társasági adót jeleníti meg, addig az IFRS az adóráfordítások között a jövedelemadókat mutatja ki, viszont a társaságok döntési jogkörébe helyezi azt, hogy működésük szempontjából a társasági adón túl mit tekintenek jövedelemadónak. A magyarországi adónemek közül az IFRS-t alkalmazók jellemzően a helyi iparüzési adót, az innovációs járulékot és egyéb ágazati különadókat sorolják a jövedelemadók közé. Továbbá a magyar számviteli rendszer – a globális minimadó alkalmazó vállalatok kivételével – a halasztott adót nem kezeli, így az IFRS-re áttérő vállalatoknak a halasztott adót fel kell vennie a kimutatásaikba, melyek jellegüktől függően növelhetik vagy csökkenthetik az adóráfordítás értékét. A szabályozórendszerek közötti eltérésből adódóan a vállalatok tényleges, vagyis **effektív adóterhelése** a két rendszerben különbözik. Emiatt a megfogalmazott cél elemzéséhez a következő hipotéziseket fogalmaztam meg:

- H1: Szignifikáns eltérés igazolható a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok (IFRS) szerint kimutatott adóráfordítás és a magyar számviteli rendszer (Sztv.) szerint kimutatott adóráfordítás között.
- H2: Szignifikáns eltérés igazolható a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokra (IFRS) áttért vállalatok IFRS szerinti effektív adóterhelése és az Sztv. szerinti effektív adóterhelése között.
- H3: A halasztott adóráfordítás változása szignifikánsan befolyásolja az effektív adóterhelést.

**Doktori kutatásom második célja (C2) a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokra (IFRS) áttért magyarországi vállalatok pénzügyi kimutatásaiban szereplő halasztott adó hasznosságának, lényegességének megítélése és a halasztott adót keletkeztető tényezők vizsgálata az egyedi pénzügyi kimutatások szintjén.** 2016-ban a Nemzetközi Számviteli Standard Testület számos gyakorlati kérdést azonosított az IAS 12 Jövedelemadók standarddal kapcsolatban. Ezek közé tartozott az IAS 12 jelenlegi mérleg modellje, a halasztott adó összetettsége és a kapcsolódó közzétételek hasznossága (MEAR, et al, 2019).

A szakirodalom feltárása kapcsán célom feltérképezni, hogy az adórendszer és számviteli rendszer függetlenségére jellemző amerikai vállalati adatokat feldolgozó elemzéseken túl az IFRS adatokat felhasználó empirikus tapasztalatok mit prezentálnak a halasztott adók természetéről. Az áttérés kapcsán célom feltérképezni, hogy a **halasztott adók kimutatása hogyan befolyásolja a vállalatok eredményét.**

Véleményem szerint az, hogy a halasztott adók milyen értékben, mekkora hangsúllyal jelennek meg a pénzügyi kimutatásokban, befolyásolhatja, hogy a pénzügyi kimutatások felhasználói mennyire tekintik lényeges vagyonelemnek és figyelembe veszik-e a döntéshozatali folyamatuk során, alkalmazzák-e adóstratégiai célokra. Ezzel kapcsolatban célom annak meghatározása, hogy az áttérő vállalatok által kimutatott halasztott adó a **pénzügyi kimutatások lényeges elemének tekinthető-e**, így a kimutatások felhasználói számára fontos lenne-e a természetük minél alaposabb megértése.

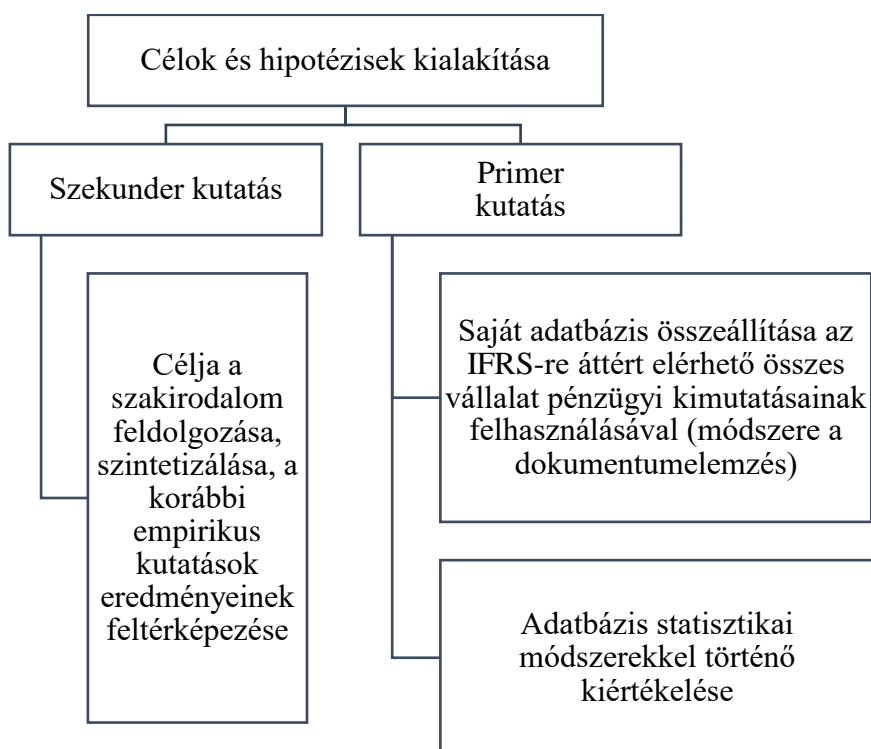
A jelenlegi szabályozás az úgynevezett mérlegmódszert alkalmazza a halasztott adók megállapításához, mely módszer az átmeneti különbözetek esetén azonosít halasztott adót. A korábban alkalmazott eredményszemléletű módszer ezzel szemben csak az időbeli eltérések miatt kimutatott halasztott adóhatásokat jelenítette meg. A beszámolóban közzétett információk alapján vizsgálni kívánom, hogy a társaságok esetében **milyen tényezők keletkeztettek halasztott adót**, ezáltal a számviteli rendszer és az adórendszer közötti eltéréseket és a rendszerek távolságát kívánom megbecsülni. A halasztott jövedelemadót okozó tényezők feltárását követően össze kívánom hasonlítani a pénzügyi tevékenységet végző vállalatok és a nem pénzügyi tevékenységet végző vállalatok adatait annak megállapítása céljából, hogy mutatható-e ki eltérés a halasztott adó okai között. A halasztott adóval kapcsolatos elemzés során a következő hipotéziseket fogalmaztam meg:

- H4: Az áttérő vállalatok az áttérés évében jellemzően eredményt csökkentő hatású halasztott adókötelezettséget mutatnak ki a mérlegükben.
- H5: A halasztott adók kimutatása a vizsgált mintában lényeges.

- H6: A halasztott adót keletkeztető tényezők jellemzően időbeli eltérésekből származnak.
- H7: Eltérés igazolható a pénzügyi tevékenységet végző vállalatok és a nem pénzügyi tevékenységet végző vállalatok esetében a halasztott adót keletkeztető tényezőkben.

A disszertációban megfogalmazott célok, a kapcsolódó hipotézisek és a vizsgálat során alkalmazott módszertan kapcsolatát az *1. táblázat* tartalmazza.

Kutatásom logikai felépítését az *1. ábra* szemlélteti.



**1. ábra: A kutatás logikai felépítése, célok és hipotézisek kialakítása**

*Forrás: Saját szerkesztés (2024)*

Kutatásom során a célok és a hipotézisek pontos megfogalmazásához először **szekunder kutatást** végzek, mely során feldolgozom az effektív adóterhelés mérésével, valamint a halasztott adóval kapcsolatos korábbi kutatási eredményeket. A szakirodalom feltárása kapcsán célom feltérképezni, hogy az adórendszer és számviteli rendszer függetlenségére jellemző amerikai vállalati adatokat feldolgozó elemzéseken túl az IFRS adatokat felhasználó empirikus tapasztalatok mit prezentálnak a halasztott adók természetéről.

A **primer kutatás** során 192 vállalat adatait tartalmazó saját adatbázis kerül kialakításra, mely az elemzés időhorizontjában az IFRS-re áttért magyarországi vállalatok teljes sokaságát tartalmazza, így az adatok felhasználásával végzett elemzések reprezentatívnak tekinthetők.

**1. táblázat: Az értekezésben kitűzött célok, felállított hipotézisek és az alkalmazott módszertan kapcsolata**

<b>Célok</b>	<b>Hipotézisek</b>	<b>Módszerek</b>
C1: A Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokra (IFRS) áttért vállalatok adóráfordításainak és effektív adóterhelésének mérése és összehasonlítása az IFRS és az Sztv. szerint	H1: Szignifikáns eltérés igazolható a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok (IFRS) szerint kimutatott adóráfordítás és a magyar számviteli rendszer (Sztv.) szerint kimutatott adóráfordítás között.	Kruskal-Wallis teszt Wilcoxon teszt
	H2: Szignifikáns eltérés igazolható a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokra (IFRS) áttért vállalatok IFRS szerinti effektív adóterhelése és az Sztv. szerinti effektív adóterhelése között.	Páros mintás t-próba Varianciaanalízis
	H3: A halasztott adóráfordítás változása szignifikánsan befolyásolja az effektív adóterhelést.	Regresszióelemzés
C2: A Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokra (IFRS) áttért vállalatok pénzügyi kimutatásaiban szereplő halasztott adó hasznosságának és a keletkeztető tényezők vizsgálata	H4: Az áttérő vállalatok az áttérés évében jellemzően eredményt csökkentő hatású halasztott adókötelezettséget mutatnak ki a mérlegükben.	Viszonyszámok Khi négyzet próba
	H5: A halasztott adók kimutatása a vizsgált mintában lényeges.	Viszonyszámok
	H6: A halasztott adót keletkeztető tényezők esetén inkább valószínű, hogy időbeli eltérésekből fakadnak.	Viszonyszámok
	H7: Eltérés igazolható a pénzügyi tevékenységet végző vállalatok és a nem pénzügyi tevékenységet végző vállalatok esetében a halasztott adót keletkeztető tényezőkben.	Gyakorisági rangsor Khi négyzet próba

*Forrás: Saját szerkesztés (2024)*

## 2. SZAKIRODALMI ÁTTEKINTÉS

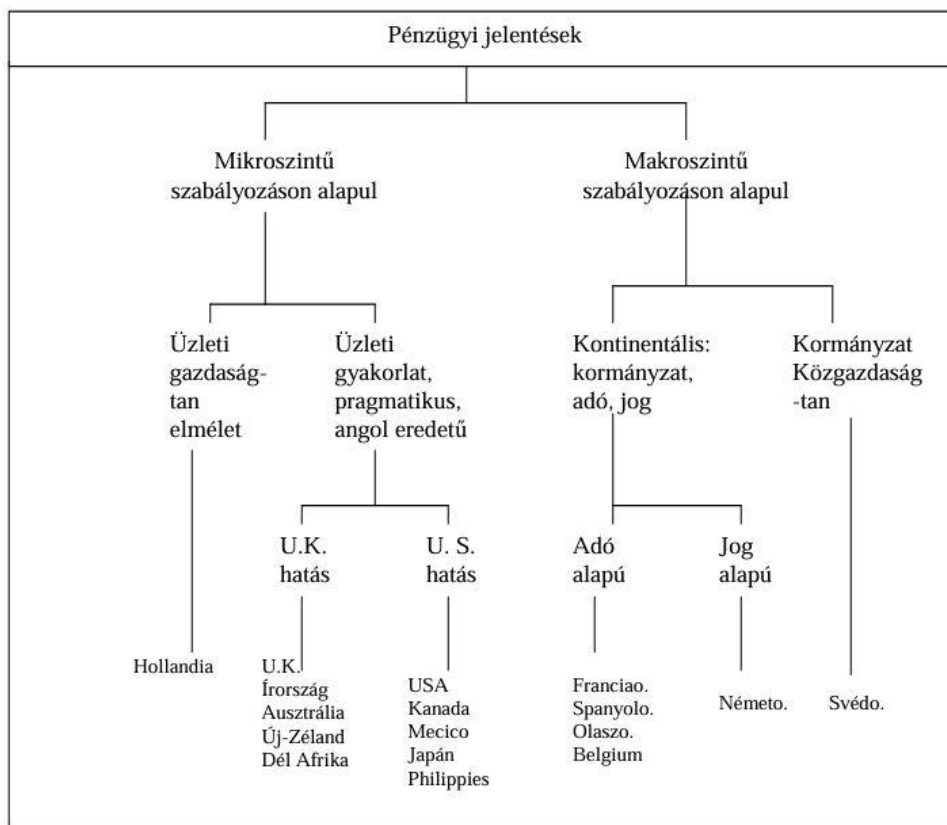
### 2.1. A SZÁMVITELI SZABÁLYOZÁS SZINTJEL, A SZÁMVITELI HARMONIZÁCIÓ

A számviteli előírások közötti eltérések lényeges különbségekhez vezethetnek az ugyanarra a gazdálkodó egységre és ugyanazon pénzügyi évre készített pénzügyi kimutatásokban. Ezeket a lényeges különbségeket néha nehéz megmagyarázni, mivel ugyanazon tranzakciókon kell alapulniuk. Az eltéréseket a szabályozások eltérései magyarázzák (LAKATOS, 2014). A fenti gondolatból kiindulva disszertációm szakirodalmi részének első fejezetében a számviteli szabályozási rendszerek közötti eltérések okait tárom fel, a számviteli harmonizáció folyamatát mutatom be, valamint az IFRS-ek hazai bevezetésének folyamatát ismertetem.

#### 2.1.1. Számviteli rendszerek közötti eltérések

A számviteli szabályozási rendszerek kialakulását, befolyásoló tényezőit, a köztük lévő hasonlóságokat és eltéréseket sokan vizsgálták az elmúlt évtizedekben. A számvitel fejlődésével, szabályozásával foglalkozó szerzők egyetértenek abban, hogy a különböző nemzeti **számviteli szabályozásokat befolyásoló legfontosabb tényezők** minden országban azonosak és az egyes nemzetgazdaságok számviteli rendszereiben napjainkban is fennálló különbségek elsősorban az eltérő fejlődési pályákra vezethetőek vissza. Ilyen, az egyes nemzeti számviteli rendszerek jellemzőit nagy mértékben meghatározó tényezőknek tekintik a társadalmi berendezkedést, az alkalmazott jogrendszert, a gazdaság alapvető működési szabályait, az adózási rendszert, a tőkepiac jellemzőit, a gazdasági társaságok finanszírozását, az inflációs szintet, továbbá más gazdasági, politikai és kulturális tényezőket, melyek sok esetben utalnak a számviteli problémák megoldásának módjára is (NOBES-PARKER, 2006; ROBERT et al., 1998; BEKE, 2010; BORBÉLY, 2012; BOGÁTH, 2018).

EPSTEIN-MIRZA (2003) további tényezőként jelöli meg, hogy az országok fejlettségi foka mennyire támogatja a komplex üzleti szervezetek növekedését. Értelmezésükben ezek a tényezők egy olyan osztályozási rendszerhez vezetnek, melyek négy csoportba sorolják az országokat. Az első csoportba az Egyesült Államok és az Egyesült Királyság, a második csoportba az európai kontinens nyugati országai, a harmadik csoportba a Kelet-Európai volt szocialista országok, míg a negyedik csoportba a harmadik világbeli országok tartoznak. NOBES – PARKER (2006) a nemzetközi szabályozási rendszerek besorolását az alábbiak szerint csak két nagy csoportra bontva végezte el, osztályozását a **2. ábra** szemlélteti.



## 2. ábra: A nemzetközi számviteli rendszerek osztályozása NOBES szerint

*Forrás: NOBES (2006): „International Classification of Accounting System” In: Czinkota M. R. et. al. (2003)*

Osztályozásuk hasonló a többi számvitelfejlődés kutatás megállapításával. A számviteli rendszerek besorolását a mikro alapokon megvalósuló, angolszász típusú szabályozásra, valamint a makroszintű szabályozási alapuló kontinentális európai típusú szabályozásra bontják. Jól látható, hogy az európai országok közül Hollandia, az akkori Egyesült Királyság és Írország szabályozási rendszere az angolszász típusú rendszerekhez sorolható, míg a többi európai jogállam a kontinentális számviteli jegyeit viseli magán. Ugyanakkor az Amerikai Egyesült Államok, Kanada, Japán, Ausztrália esetében a mikroszintű szabályozás érvényesül.

A **2. táblázat** összefoglalja és röviden jellemzi azokat a társadalmi-gazdasági tényezőket, amelyek a kontinentális típusú, valamint az angolszász típusú számviteli rendszerek közötti eltéréseket okozzák.

**2. táblázat: A számviteli rendszerek közötti eltérésekre okot adó tényezők**

<b>KONTINENTÁLIS TÍPUSÚ SZÁMVITELI RENDSZEREK</b>	<b>ANGOLSZÁSZ TÍPUSÚ SZÁMVITELI RENDSZEREK</b>
<b><i>Jogi berendezkedés</i></b>	
<b>Kodifikált jog</b>	<b>Precedensjog</b>
Előírásalapú szabályozás (törvényekkel) Társasági jog meghatározó szerepe	Elvalapú szabályozás (standardokkal)
<b><i>Számviteli szakmával való kapcsolat, ellenőrzés</i></b>	
<b>Hatóságok által</b>	<b>Szakmai szervezetek által</b>
Megfelelés az állam elvárásainak A számviteli szakma a törvényelőkészítésbe bevont	Megfelelés a döntéshozók elvárásainak
<b><i>Vállalatfinanszírozás intézményi formája</i></b>	
<b>Banki tőkefinanszírozás</b>	<b>Magánrészvény-tulajdonosok (tőzsde)</b>
Idegen tőke bevonása (célja biztosítani a hitelezőt a visszafizetésről); óvatosság elvének hangsúlyozása	Befektetői szemlélet (célja biztosítani a befektetőt az elvárt megtérülésről); összemérés elvének hangsúlyozása
<b><i>Adózási szempont</i></b>	
A számviteli és az adózási nyilvántartások függősége (eredményminimalizálási kényszer)	A számviteli és az adózási nyilvántartások függetlensége (a realizált eredmény kimutatása)
<b><i>Kulturális háttér</i></b>	

*Forrás: Saját szerkesztés LAKATOS, 2014; NOBES-PARKER, 2006; BEKE, 2010; BORBÉLY, 2012 alapján*

A fenti tényezőket figyelembe véve az **angolszász típusú számviteli rendszerek** jellemzője a precedensjog alapú szabályozás. A szokásjog rendszerben a számviteli szabályok nem törvények, hanem standardok formájában állnak a gazdálkodók rendelkezésére. A számviteli standard egy számviteli jelenség elszámolására, nyilvántartására, vagyon- és eredménybefolyásoló hatásának bemutatására adott megoldási módszerek, eljárások összessége. A rendszer jellemzője, hogy a standardok alkalmazása során gyakran egyszerre több megoldási lehetőség is létezhet (BORBÉLY, 2012). Ebben a típusú számviteli rendszerben a vállalati finanszírozás háttérében erős tőkepiacok állnak, és a befektetőket is igen kiterjedt jogi védelem övezi. A kialakított standardok elsősorban a befektetők, tulajdonosok érdekeit

védik, az általuk adott információk mennyiségét és minőségét pedig a piaci igények határozzák meg. Éppen emiatt az ellenőrzés is szakmai szervezetek révén történik (LAKATOS, 2014).

A **kontinentális típusú számviteli rendszerekre** az előírásalapú szabályozás jellemző. A kodifikált jog jogszabály-alkotási folyamatból származik – beleértve a számviteli beszámolási szabályokat is –, és törvények formájában teszik közzé a nyilvánosság számára (BEKE, 2010). A kodifikált jogrendszerre jellemző, hogy a társasági jognak jelentős szerepe van, a beszámolók közül szigorúbban szabályozott az egyedi éves beszámoló, mint a konszolidált (BORBÉLY, 2012). Az itt működő cégekre a részvénytulajdonlás kevésbé jellemző, a tőkefinanszírozás főleg banki forrásból történik. Ezzel függ össze az a tény, hogy ezekben az országokban kisebb a piaci igény az auditált, nyilvánosan közzétett számviteli beszámolókra, és a beszámolók kapcsán a kormányzati és adóhatósági igények érvényesülnek elsősorban (BEKE, 2014), ugyanakkor nagy hangsúlyt fektetnek az adóztatás, a társasági jog, és a beszámolási rendszer összekapcsolására (ZAX, 2015).

A számvitelfejlődés tudományi kutatások széleskörben vizsgálják a kultúra tényezőjének a számvitelre gyakorolt hatását. Köztudott, hogy egy vállalat pénzügyi kimutatásaiban közzétett információk a környezet függvényei, ahol a kultúra fontos tényező. Összességében megállapítható, hogy a gazdasági kultúrát egyrészt az adott közösségben ható domináns értékrendek, ideológiák, másrészt a kívülről ható adottságok befolyásolják. Fontos szerepet játszik a közösség történelmi tudata, gazdasági tapasztalata, a gazdasági-műszaki képzés színvonala, a gazdaság szereplőinek egymáshoz való viszonya (BEKE, 2013; PAXIÁN – ZSIRAY, 2015). Mindezek a tényezők meghatározzák egy-egy nemzetgazdaság számviteli gyakorlatának természetét, változásának képességét. HOSAL-AKMAN (2011) szerzőpáros tanulmányában vizsgálta, hogy a globalizáció okozta harmonizáció és konvergencia hatására csökkentek-e a kultúrából adódó pénzügyi közzétételi különbségek az IFRS alkalmazása után. Megállapította, hogy az egységes számviteli standardok alkalmazása sem szünteti meg teljesen a kultúra pénzügyi közzétételre gyakorolt hatását.

### **2.1.2. Számviteli harmonizáció igénye és folyamata**

A nemzetközi pénz- és tőkepiac globalizációjának folyamata a XX. század utolsó negyedében rendkívüli módon felgyorsult. Az eltérő számviteli rendszerek szerinti információk értelmezése befolyásoló erővel hat a vállalatok piaci megítélésére (EPSTEIN – MIRZA, 2003). Legfőképpen ez indokolta a számvitel egységesítésére, az összehasonlítást lehetővé tevő pénzügyi kimutatások keretrendszerének megalkotására irányuló harmonizációs folyamatot. A

világszintű számviteli harmonizáció folyamata az 1970-es években kezdődött, és több szinten zajlott, valamint zajlik napjainkban is (VAJAY, 2015). Kezdetben az amerikai tőkepiacokról indult, melynek hatására az amerikai tőzsdén jegyzett vállalatok számára megjelent a US GAAP rendszer, majd az európai tőkepiacok fellendülésekor az IAS, későbbiekben IFRS standardok (HEGEDŰS – CSÁNYI, 2019). A nemzetközi számviteli standardok reális alternatívát kínáltak a nemzetközi tőzsdéknek, valamint a nemzetközi befektetőknek erre az összehasonlításra (FEKETE, 2005).

A **US GAAP** ugyan egy nemzeti standardrendszer, de az USA gazdasági hatalma miatt jóval túlnőtt a nemzeti határokon. A US GAAP-et az Okleveles Könyvvizsgálók Amerikai Intézete (AICPA) állította össze. Az AICPA több testületet is létrehozott, az 1973-ban alapított Pénzügyi Beszámolási Standard Testület (FASB) a mai napig működik.

Az **IFRS** elvi megközelítésű számviteli standardok, értelmezések és keretelvek összessége, melyet a Nemzetközi Számviteli Standard Testület (IASB, International Accounting Standards Board) bocsát ki. 1973 és 2001 között a Nemzetközi Számviteli Standard Bizottság (IASC, International Accounting Standards Committee) bocsátotta ki az IAS standardokat. 2001 áprilisában – az IASC jogutódjaként létrejött – IASB elfogadta az összes IAS standardot, és folytatta a standardizálást. Az újonnan kibocsátott standardok már IFRS néven jelennek meg. Így jelenleg IFRS alatt értjük:

- Nemzetközi Számviteli Standardok (International Accounting Standards, IAS) – a 2001 előtt kibocsátott standardok elnevezése;
- Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok (International Financial Reporting Standards, IFRS) – a 2001 után kibocsátott standardok elnevezése;
- Nemzetközi Számviteli Standard Testület által felállított Értelmező Bizottság Értelmezései (Standing Interpretations Committee Interpretations, SIC Interpretations) – a 2001 előtt a számviteli standardokhoz kapcsolódóan kibocsátott értelmezések;
- Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Értelmezési Bizottság Értelmezései (International Financial Reporting Interpretations Committee Interpretations, IFRIC Interpretations) – a 2011 után a számviteli standardokhoz kibocsátott értelmezések (IASB)

Az IFRS-ek elfogadása és részleges vagy teljes bevezetése az országok szuverén döntési lehetősége. Harmadik nemzetközi rendszerként meg lehet említeni az **Európai Uniót**. Az EU-ban viszonylag későn, az 1970-es években kezdődött meg a számvitel közösségi szinten történő szabályozása (DEÁK, 2005). Az Európai Unió területén az IFRS-ek az Unió jogrendjén keresztül kerülnek beépítésre a tagországok nemzeti szabályrendszerébe. A harmonizáció első lépésének megvalósítása értelmében 2005-től az Európai Unióban kötelező az IFRS-ek

alkalmazása azon társaságok összevont (konszolidált) beszámolóí esetén, melyek hitelviszonyt vagy tulajdonviszonyt megtestesítő értékpapírjait az Európai Unió valamelyik tagállamában található szabályozott piacán bevezették. 2007-ig mentességet kaptak a szabály alól azok a vállalatok, akik kizárólag hitelviszonyt megtestesítő értékpapírjukat vezették be valamely tagország tőzsdéjére. Ugyanakkor az EU-tagállamok saját döntési jogkörükben megengedhetik vagy előírhatják az EU által befogadott IFRS-ek alkalmazását a tőzsdéken nem jegyzett társaságok egyedi vagy összevont (konszolidált) beszámolóinak összeállításánál is.

Az IFRS-ek teljes átvétele mellett az elmúlt időszakokban az IFRS térnyerése arra ösztönözte a nemzeti szabványalkotókat, hogy a **nemzeti számviteli rendszereket** közelítsék az IFRS-ekhez. Néhány EU tagországban a jogalkotók kifejezetten hivatkoznak az IFRS szabványokra, ugyanakkor számos ország szabályozása még mindig jelentősen eltér az IFRS-ektől. Ennek oka, hogy a helyi számviteli rendszerek alakítását még mindig túlnyomórészt olyan speciális megfontolások vezérlik, mint az adózás vagy a hitelezők védelme (BEUSELINCK et al., 2023).

SODERSTROM – KEVIN (2007) a bevezetés sikerességét kutatva azt emeli ki, hogy az IFRS bevezetésének előnyei országspecifikus tényezőktől függenek, mint például a jogi és szabályozási rendszerektől, valamint attól, hogy az IFRS mennyiben tér el a hazai számviteli standardoktól. Véleményem szerint minél közelebb áll egy nemzeti rendszer az IFRS-hez, annál inkább megengedőbbek a joghatóságok az egyedi beszámolóban történő alkalmazásuk esetében.

HOPPER et al. (2016) tanulmányukban a fejlődő országokban vizsgálták meg az IFRS elterjedését és az ehhez kapcsolódó konkrét számviteli kérdéseket, például az állami tulajdonú társaságok számviteli kérdéseit, a társadalmi és környezeti számviteli kérdéseit, a számviteli szakmai fejlesztését, vagy például az elszámoltathatóságot.

A szabályozott piacok és a pénzügyi szektor esetében a közös európai felügyelet miatt különösen fontos az IFRS alkalmazása. A nem pénzügyi tevékenységet végző, valamint nem tőzsdére bevezetett vállalkozások egyedi szintű pénzügyi kimutatásai esetében az IFRS alkalmazhatóságát ANDRÉ, 2017; BEUSELINCK, 2023 eredményei alapján a **3. táblázat** foglalja össze. Láthatjuk, hogy Ciprus esetében a teljes vállalati kör részére kötelezően megtörtént az adoptálás, addig a többi ország esetében a bevezetés szűkebb körben valósult meg.

**3. táblázat: Az IFRS használatának átvétele a szabályozott piacon nem jegyzett, nem pénzügyi vállalkozások egyedi beszámolóiban**

<b>IFRS kötelező alkalmazása vagy alkalmazhatósága az egyedi beszámoló szintjén</b>	
<b>IFRS-ek elfogadása</b>	<b>Ország</b>
Minden társaság részére kötelező	Ciprus
Néhány társaság részére kötelező, az összes többi társaság részére megengedett	Málta
Néhány társaság részére kötelező, egyes társaságok részére megengedett	Horvátország, Görögország
Minden társaság részére engedélyezett	Dánia, Észtország, Írország, Olaszország, Hollandia, Norvégia, Szlovénia, Anglia, Törökország
Egyes társaságok részére engedélyezett	Csehország, Finnország, Lengyelország, Portugália, Svájc
Nem engedélyezett	Ausztria, Belgium, Franciaország, Németország, Románia, Spanyolország, Svédország

*Forrás: Saját szerkesztés ANDRÉ, 2017; BEUSELINCK, 2023 alapján*

Magyarország nem szerepel a fenti besorolásban, de megállapítható, hogy amennyiben a tőzsdére bevezetett vállalatok és a hitelintézetek kötelező jellegű IFRS alkalmazásán túl vizsgáljuk az IFRS hazai alkalmazását, akkor Csehországgal, Finnországgal, vagy éppen Lengyelországgal közös elvek alapján hazánkban egyes társaságok részére – például az anyavállalata IFRS beszámolót készítő, könyvvizsgálatra kötelezett vállalatok, biztosítótársaságok, stb. - engedélyezett az egyedi beszámoló összeállításakor az IFRS-ek alkalmazása.

### **2.1.3. IFRS-ek hazai bevezetése**

Ebben a fejezetben összefoglalom a hazai bevezetés főbb mérföldköveit és a hazai kutatók és szakemberek bevezetéssel kapcsolatos véleményét. Magyarország Európai Uniói tagsága révén az IFRS-ek alkalmazási kötelessége vagy éppen lehetősége a hazai számviteli jogrend módosítását is megkövetelte. Az 1606/2002/EK rendelet elfogadásával 2005. január 1. óta hazánkban is érvényesül az a szabály, hogy IFRS alapú beszámolót szükséges közzétennie azon vállalatoknak, amelyeknek értékpapírjait az EGT valamelyik tagállamában a tőzsdére bevezették. Ez a kötelezettség azonban kizárólag azon vállalati kört érintette, amely konszolidált beszámoló készítésére volt kötelezett. LUKÁCS (2006) szerint indokoltnak és célszerűnek tűnik a két rendszer közelítése, harmonizációja, az eltérések mielőbbi

megszüntetése, az összhang megteremtése, az értékelési eljárások tökéletesítése azért, hogy a tagállamok vállalkozásainak beszámolóit minél összehasonlíthatóbbakká váljanak.

Hazánkban 2014-ben a 1639/2014. (XI. 14.) Korm. határozatban jelent meg, hogy Magyarország Kormánya támogatja a hazai számviteli szabályozás fejlesztését, versenyképességének növelését. Ennek érdekében megvizsgálja a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok 2016-tól egyedi beszámolási célokra történő hazai alkalmazásának a lehetőségét. Az ennek eredményeként létrehozott, az IFRS egyedi beszámolási célú alkalmazásának bevezetéséhez kapcsolódó 2015. évi CLXXVIII. törvény (továbbiakban IFRS törvény) 2016. január 1-jétől hatályos.

A jogalkotó az áttérést 2016-tól lehetőségként kínálta fel az EGT-n belül tőzsdén jegyzett társaságok számára, valamint anyavállalati döntés alapján azon vállalatok részére, amelyek esetében a legfelsőbb anyavállalat konszolidált beszámolója IFRS szerinti. Ugyanakkor 2017-től az EGT-n belül tőzsdén jegyzett társaságok, valamint a hitelintézetek és azokkal egyenértékű szabályozás alá eső pénzügyi vállalkozások számára már kötelező áttérést írtak elő. Ugyanettől az időponttól élhettek a lehetőséggel a biztosítótársaságok, a Magyar Nemzeti Bank felügyelete alá tartozó intézmények, valamint a könyvvizsgálati kötelezettség alá eső társaságok, fióktelepek. Ezzel a döntéssel a jogalkotó széles körben lehetővé tette az IFRS-ek egyedi célokra történő alkalmazását. 2018-tól a szövetkezeti hitelintézetek és a szövetkezeti hitelintézetek integrációjában részt vevő egyéb hitelintézetek, valamint a kisebb méretű hitelintézetek részére is kötelező átállást írtak elő.

A **3. ábra** az IFRS-ek alkalmazásának jelenleg hatályos szabályozását foglalja össze. A jelenlegi hatályos szabályozás szerint egyedi szintű éves beszámolóját az **IFRS szerint köteles összeállítani** az a vállalkozó, amelynek értékpapírjait az Európai Gazdasági Térség bármely államának szabályozott piacán forgalmazzák, illetve a hitelintézet, továbbá a hitelintézettel egyenértékű prudenciális szabályozásnak megfelelő pénzügyi vállalkozás (Sztv. 9/A. § (2)).

Éves beszámolóját az **IFRS-ek szerint állíthatja össze**

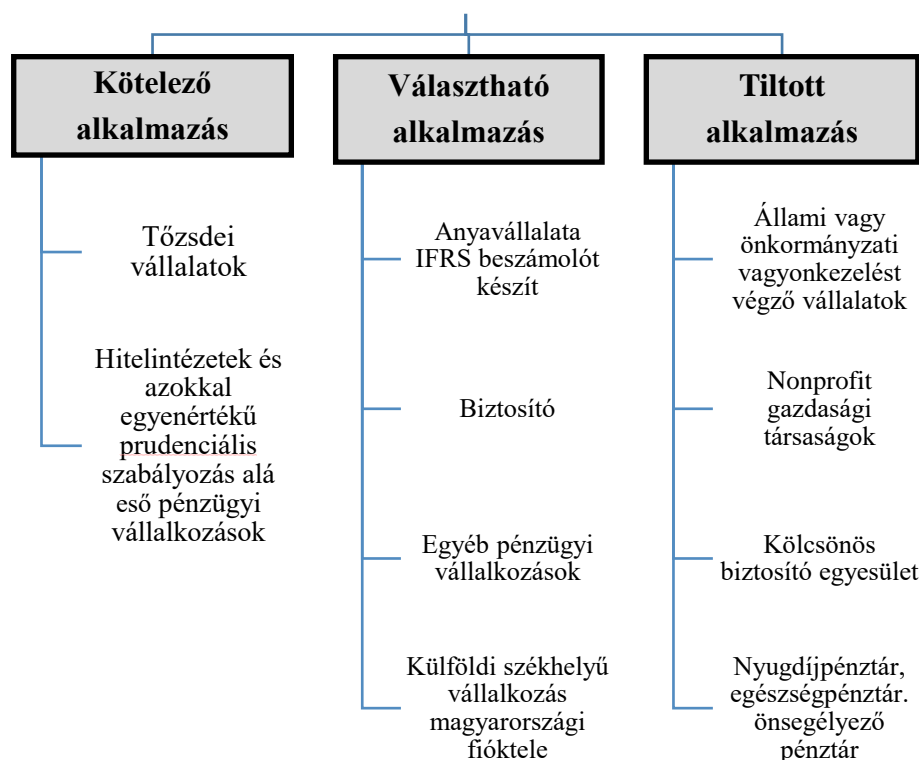
- a) az a vállalkozó, amelynek közvetlen vagy közvetett anyavállalata az összevont (konszolidált) éves beszámolóját az IFRS-ek szerint készíti el,
- b) a biztosító,
- c) a pénzügyi közvetítőrendszer felügyeletével kapcsolatos feladatkörében eljáró Magyar Nemzeti Bank felügyelete alá tartozó pénzügyi vállalkozás, pénzforgalmi intézmény, elektronikuspénz-kibocsátó intézmény, befektetési vállalkozás, a központi értéktár, a központi szerződő fél, a tőzsde, a foglalkoztatói nyugdíjszolgáltató, az IFRS-ek szerint

készített konszolidált pénzügyi kimutatásokba anyavállalati döntés alapján bevont pénzügyi közvetítő és biztosításközvetítő, valamint a kollektív befektetési formákról és kezelőikről, valamint egyes pénzügyi tárgyú törvények módosításáról szóló törvény hatálya alá tartozó alap és alapkezelő,

d) az Sztv. 155. §-ának előírásai alapján könyvvizsgálatra kötelezett gazdasági társaság,

e) a külföldi székhelyű vállalkozás magyarországi fióktelepe (Sztv. 9/A. § (1)).

### IFRS-ek alkalmazásának szabályozása Magyarországon



### 3. ábra: Az IFRS-ek alkalmazásának szabályozása Magyarországon

*Forrás: Saját szerkesztés a 2000. évi C. tv. 9/A. §-a alapján*

Az **IFRS-ek alkalmazását** kimondottan **tiltja** a törvény az állami vagy önkormányzati vagyongézelést végző vállalkozó, a nonprofit gazdasági társaság, a biztosítási tevékenységről szóló törvény szerinti kölcsönös biztosító egyesület, valamint a nyugdíjpénztár, az egészségpénztár és az önségélyező pénztár részére (Sztv. 9/A. § (3)).

Az IFRS törvényként is emlegetett jogszabály tartalmazza a már hatályban lévő, kapcsolódó jogszabályok, a Sztv. és más, az Sztv. törvényhez kapcsolódó egyéb törvények, például az adótörvények módosításait. Az IFRS-ek alkalmazásának ilyen mértékű kiterjesztése révén a szakmabeliek részéről számos véleménynyilvánító és a bevezetés tapasztalatait összefoglaló cikk jelent meg. VÁCHA (2014), CSÁKI (2019), HEGEDŰS (2019) a könyvvizsgálat

szempontjából foglalkozott az IFRS-re történő átállással. Az áttérés kapcsán HEGEDŰS (2019) kiemeli, hogy az áttérés utáni nehézségeket okoz, hogy a magyar számviteli szabályozás néhány tekintetben eltér a nemzetközitől. A specialitások kihatással vannak a könyvvizsgálatra is, hiszen tisztában kell lenni azzal, hogy mik a különbségek és ezek hogyan kezelendők.

A KPMG (2015) a fent nevezett törvénnyel kapcsolatosan közétett összefoglalójában például úgy fogalmaz, hogy a törvény legnagyobb érdeklődésre számot tartó fejezetei a helyi adótörvényt és a társasági adótörvényt módosító paragrafusokat tartalmazzák, melyekben az a jogalkotói szándék ölt testet, miszerint az IFRS áttérésnek adósemlegesnek kell maradnia. Az adózási vonatkozások relevanciáját erősíti MOLNÁR – ÁDÁM (2019) megállapítása, miszerint az áttérés tapasztalatai alapján megfogalmazható, hogy hazánkban kevés társaság tért át az IFRS-re, ugyanakkor az is elmondható, hogy amelyek áttértek, azok leginkább nagy adóteljesítménnyel rendelkező társaságok.

## **2.2. A SZÁMVITEL ÉS AZ ADÓZÁS KAPCSOLATA**

Disszertációm korábbi fejezetében összefoglaltam az egyes nemzeti számviteli rendszerek között tapasztalható eltéréseket okozó főbb tényezőket, mint például a jogi berendezkedést, a finanszírozási szempontokat, az ellenőrzési jogkörök kialakítását, a kulturális sajátosságok befolyásoló tényezőjét, illetve az adózási szempontok érvényesülését. Kutatásom szempontjából a számvitel és adózás közötti kapcsolat tényezőjét kívánom tovább vizsgálni és ezáltal feltárni, hogy a magyar számvitel adózási szempontokat figyelembe véve melyik típusú számvitel rendszerhez sorolható, mivel ez alapvetően meghatározza a számvitel és az adózás egymásra épülését, szorosságát.

A pénzügyi beszámolás és a társasági adózás közötti kapcsolat fő jellemzője az összetettség. Egyértelműen kijelenthető, hogy a céljaik eltérőek, és mindkettő a helyi szabályozástól, körülményektől függ. Míg a pénzügyi beszámolás az érdekeltek felé történő valós kép bemutatására összpontosít, addig az adóztatás célja az állami bevételek biztosítása. A számviteli rendszerek egyik jellemzője a számvitel és az adózás kapcsolata, szorossága. A rendszerek különbözősége abból fakad, hogy mennyire szükséges a számviteli adatokat módosítani ahhoz, hogy az adót meg lehessen állapítani. A kontinentális modell esetében kisebb az eltérés a számviteli és adónyilvántartások között, a rendszerek nem függetlenek egymástól, az adóköteles jövedelem levezetését a számviteli eredménykimutatás adatokra alapozza, vagyis a jogalkotók törekvése arra irányul, hogy a pénzügyi kimutatásokban szereplő adatok az adózás alapjául szolgáló adatok legyenek. Ezzel ellentétben az angolszász típusú országok esetében az adó és számviteli nyilvántartások között nagy különbségek tapasztalhatóak. FREEDMAN et al.

(2008) megfogalmazásában ezekben az országokban a két nyilvántartás lényegében egymástól független. Az adóköteles jövedelem levezetését maga az adótörvény írja elő, így ez függetlenedik a közzétételre kerülő számviteli beszámolóban kimutatott eredménytől. Ugyanezt fogalmazza meg BEKE (2014), miszerint a precedensjog alapján működő országokban a számviteli szabályozás teljesen elkülönül az adószabályoktól, és a halasztott adók elszámolásával hidalják át a számviteli és az adójogszabályok alapján számított adófizetési kötelezettség különbségét. Az angolszász modellnek, vagyis az adózás és a számvitel függetlenségének az Egyesült Államok az egyik legjellemzőbb példája. A számviteli szabályokat az US GAAP szabályrendszere, míg az adózást az US IRC szabályozza. Az eltérő alapmotívumok miatt a számviteli és adózási célok összehangolását a jogalkotók már nem is próbálják megvalósítani. Míg például az Egyesült Királyságban a jövedelemadóztatás kiépülése megelőzte a számviteli szabályozás kialakulását, ami önmagában is megmagyarázza a nyereségadó alap és számviteli eredmény eltérését (KOVÁCS-MOHL, 2012).

A kontinentális európai országok gyakorlata közül külön kiemelendő Németország, ahol a számviteli és adószabályok erősen összefonódnak, a számviteli politika kialakításában az adószabályoknak meghatározó szerepük van. Az adó alapját - bizonyos korrekciók után - a számviteli eredmény képezi. Ugyanakkor a vállalkozásoknak a számviteli értékek prezentálásán túl egy úgynevezett adómérleget kell összeállítania. Ez azt jelenti, hogy a vállalkozás vagyonát az adószabályoknak megfelelően át kell értékelnie (KATONA, 2016).

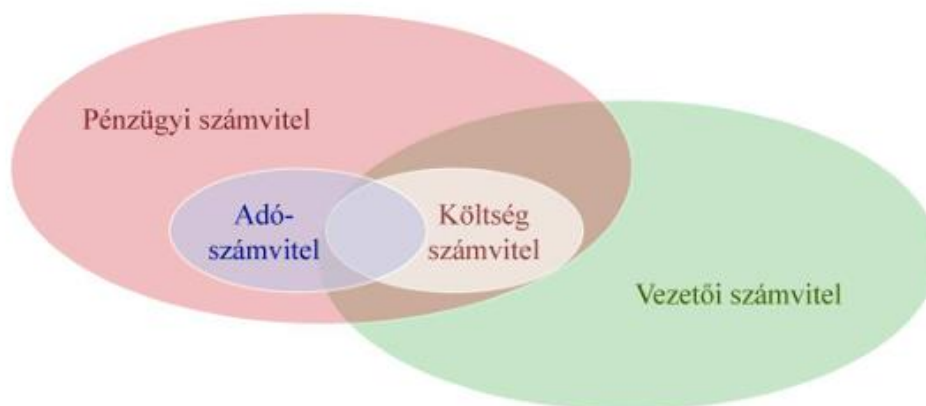
GALÁNTAINÉ (2008) MARCHESI (2006) kutatási eredményeire alapozva megállapítja, hogy Európában az adóalap számviteli meghatározottságának különböző fokozatai jellemzők, a Fédération des Experts Comptables Européens 2006-os felmérése szerint az adózás és a számvitel viszonya alapján az Európai Unió tagállamai az alábbi három csoportba sorolhatóak:

- a) *Függetlenség vagy alacsony fokú függőség* (pl. Egyesült Királyság, Írország, Hollandia, Dánia, Ciprus, Málta, Lengyelország)
- b) *Adó függősége a számviteltől* (ide sorolandó a legtöbb ország, többek között Ausztria, Belgium, Bulgária, Csehország, Németország, Norvégia, Franciaország, Olaszország, Portugália, Spanyolország, Szlovákia, Szlovénia)
- c) *Számvitel függősége az adótól* (pl. Görögország) (GALÁNTAINÉ, 2008).

Ugyanakkor a legtöbb adórendszer a közös adópolitika kialakítása okán távolodik a számviteli meghatározottságtól. Ezt a tendenciát erősíti az IFRS-ek folyamatos térnyerése is. Megállapítható, hogy korábban a számvitel adófüggősége volt jellemző, ám az IFRS-ek megjelenésével és térnyerésével ez megfordult, az adószabályok számviteltől való függősége

erősödött és vált általánossá (GALÁNTAINÉ, 2008). Véleményem szerint Magyarország is abba a csoportba sorolandó, ahol az adózás a számviteli adatokon alapul, vagyis az adó függ a számviteltől. Ezt erősíti KAZAINÉ (2008) megállapítása, miszerint Magyarországon 1991 óta a tulajdonosok és hitelezők érdekei állnak a számviteli szabályozás középpontjában a korábbi adózási cél megtartása mellett, ugyanakkor az adózási és gazdaságirányítási cél elsődlegessége megszűnt.

KARDOS (2011) doktori disszertációjában megfogalmazza, hogy a hazai szakirodalom a számvitelt pénzügyi számvitel, illetve vezetői számvitel területekre bontja. Ugyanakkor külön említést tesz a területek lehatárolásakor az **adószámvitel**ről, mely alatt a szakemberek nem kizárólag az adótörvények előírásainak megfelelő nyilvántartások vezetését értik, sokkal inkább a társasági adótörvényben meghatározott értékelési eljárások, módszerek és értékek számviteli rendszeren belüli alkalmazását.



**4. ábra: A számvitel területei**

*Forrás: KARDOS (2011)*

KARDOS (2011) az adószámvitelt, ahogy a **4. ábra** is szemlélteti a pénzügyi számvitel részeként értelmezi, ugyanakkor véleményem szerint az adószámvitel nem a pénzügyi számvitelen belüli halmaz, hanem azzal közös metszetet alkotó önálló terület, hiszen a pénzügyi számvitelben és az adószámvitelben alkalmazott értékelési eljárások, módszerek eltérhetnek, ami eltérést okoz a számviteli és adózási szempontjából figyelembe vehető eredményben.

Hazánkban FILYÓ (2017) végzett vizsgálatokat disszertációjában a számvitel és az adózás kapcsolatának szorosságára vonatkozóan. Pénzügyi kimutatásokból nyert számviteli adatokat és adóbevallásban szereplő adatokat felhasználva megállapította, hogy Magyarországon az egyszerűsített éves beszámolót készítő vállalkozásoknál a számviteli (adózás előtti eredmény) és az adózási (adóalap) jövedelemértelmezésben kisebb a relatív eltérés. Továbbá, hogy

Magyarországon az egyszerűsített éves beszámolót készítő vállalkozásoknak szignifikánsan kevesebb adóalap módosító tétele van az éves beszámoló készítésére kötelezett vállalkozásokkal összehasonlítva. VÉN (2015) szerint ennek oka az egyszerűsítésben rejlik.

KISS (2014) az adószámvitel és a mikrogazdálkodói számvitel rendszerszemléletű összehasonlítását végezte el és azt fogalmazta meg, hogy Magyarországon a vállalkozások többségének számviteli tevékenysége az adószámvitelre korlátozódik. Véleménye szerint a vállalkozások csoportosításánál a kvalitatív mutatók használatát támogatja, mely alapján a nyilvános elszámolásra kötelezett vállalkozások az IFRS szabályrendszerének, míg a nyilvános elszámolásra nem kötelezett vállalkozások részére az IFRS SME szabályrendszerének alkalmazását javasolja.

LAKATOS (2014) szerint a **halasztott adó** nagyságrendje az egyik nagyvonalakban mért, előzetes becslőmutatója lehet az adó és számviteli rendszerek távolságának. Ezt a tételt ugyanakkor a magyar számvitel az IFRS-sel ellentétben nem tekinti mérlegelemnek. Ezzel kapcsolatban NOBES (2006) azt fogalmazta meg, hogy minél jelentősebb ez a vagyonelem, valószínűsíthetően annál nagyobb a számviteli szabályozás és az adószabályozás közötti különbség. Az általa végzett kutatások megállapításai is összhangban állnak LAKATOS (2014) megállapításával, ugyanis az angolszász típusú országok beszámolási rendszerében – például az Amerikai Egyesült Államok, valamint az Egyesült Királyságban működő vállalatok pénzügyi kimutatásaiban – jelentős összegekről van szó, míg a kontinentális típusú országok esetében nem képvisel jelentős tételt ez a vagyonelem. Ehhez igazodva NOBES - STADLER (2018) által kidolgozott tanulmány rávilágít arra, hogy a számvitel és adórendszerek közötti eltérések miatt az országok közötti összehasonlító vizsgálatokra gondosan ügyelni kell.

### 2.3. A HALASZTOTT ADÓ

Amerikában már a múlt század közepén számos cikk, kutatás és tanulmány született a **halasztott adó** témaköréből (KENNETH, 1996), az IFRS-ek térnyerésével a világ más országaiban is kutatott területté vált. Magyarországon szintén az IFRS-ek bevezetésével jelent meg, a magyar számvitelt alkalmazó vállalatok számára a kimutatását a jogszabály ezidáig nem tette lehetővé, ugyanakkor a környező országok nemzeti számviteli szabályozásában régóta ismert fogalom. SVOBODA et al. (2017) szerint a halasztott adó azt a tényt tükrözi, hogy az adózás és a pénzügyi beszámolási szabályok a legtöbb országban eltérőek. Németországban már az 1980-as évektől bevezették az úgynevezett látens adók elszámolását (TOMPA, 1990), Ukrajnában már 1994-től tartalmaztak az adótörvények adókülönbözetek elszámolására

vonatkozó előírásokat, majd 2000-től jelent meg a számvitelben a halasztott adózással kapcsolatos fogalomrendszer (VYSOCHAN – IVASIUK, 2021). Belgium és Lettország jogszabálya nem engedélyezi a halasztott adók megjelenítését a helyi számviteli szabályrendszer szerint, míg például a luxemburgi számviteli törvény hasonlóan a magyarországi számviteli törvényhez kifejezetten nem tiltja, de nem említi a halasztott adók megjelenítésére vonatkozó szabályozást (MANH, 2022), ezáltal nyilvánvalóan a kimutatásuk a tiltó országokéhoz hasonlóan nem megengedett.

A továbbiakban a dolgozat a fejezetben a halasztott adó kiszámításához és megjelenítéséhez kapcsolódó elméleteket, szabályozást mutatom be, valamint ismertetem az általános fogalmakat, ismereteket, továbbá az IAS 12 Jövedelemadók standard előírásait foglalom össze.

### **2.3.1. A halasztott adó fogalmi lehatárolása**

Mielőtt rátérnék a halasztott adó koncepciójának tárgyalására, fontosnak tartom tisztázni, hogy az IFRS, a US GAAP hogyan feje a hazai irodalomban milyen megfogalmazások születtek a halasztott adóra. KARAI (2005) disszertációjában a látens adó kifejezést alkalmazza, és megfogalmazásában ez a számviteli eredmény alapján meghatározott adó és az adószabályok alapján meghatározott adó különbsége, mely előjele alapján a mérlegben mind az eszköz, mind a forrás oldalon megjelenhet. H NAGY (2011) szerint „a halasztott adó a számvitelben nem más, mint egy olyan elméleti követelés vagy kötelezettség, ami abból származik, hogy bizonyos típusú eszközöket, illetve forrásokat eltérő módszerrel kell értékelni a számviteli és az adójogszabályok szerint”. Ennek az eltérésnek az okát BOSNYÁK et al. (2013) úgy fogalmazza meg, hogy az adójogszabályok bizonyos esetekben mást és máskor ismernek el a jövedelem javára, avagy terhére. Ez alapján az eltérések két okra vezethetők vissza. A különbség egyik okozója, hogy egyes, a számviteli szabályozás szerint elszámolt ráfordításokat az adótörvény nem enged érvényesíteni az adószámítás során az adóalapban sem a tárgyidőszakban, sem az azt követő időszakban. Ugyanakkor az eltérések másik része abból adódik, hogy bizonyos ráfordítások eltérő ütemben, eltérő időszakban érvényesíthetők az adózási szabályok értelmében a számviteli elszámolásokhoz képest. LAKATOS (2014) a halasztott adót az adó és számviteli rendszerek távolságának mérésére használt mutatószámként említi, míg MADARASINÉ (2014) szerint a halasztott adó nem más, mint a jövőbeni társaságiadó-hatások beemelése a pénzügyi, számviteli kimutatásokba. Míg egy korábbi műve alapján (SZIRMAI – MATUKOVICS, 2003) a halasztott adóelszámolás lényegében az adózási szabályok éves beszámolóra, ezen belül az elszámolhatóság időbeli eltérésein keresztül az adóalapra és az adófizetési kötelezettségre gyakorolt hatás bemutatását szolgáló számviteli kategória.

Az IAS 12 Jövedelemadók standard magát a halasztott adót nem definiálja, a standardhoz kapcsolódó fogalmak között a halasztott adókövetelés és a halasztott adókötelezettség jelenik meg. A standard megfogalmazásában a halasztott adókötelezettségek a nyereségadónak a következő időszakokban az adóköteles átmeneti különbözeteiből eredően fizetendő összegei, míg a halasztott adókövetelések a nyereségadónak a következő időszakokban visszatérülő összegei a következőkből eredően: a levonható átmeneti különbözetek; a fel nem használt negatív adóalapok továbbvitele; és a fel nem használt adójóváírások továbbvitele (IAS 12.5). Ugyanakkor a standard az átmeneti különbözetre vezeti vissza a halasztott adókövetelést és adókötelezettséget, amit egy – a mérlegben szereplő – eszköz vagy kötelezettség könyv szerinti értéke és adóalapja közötti különbözetként ír le.

A fenti megfogalmazásokból is látható, hogy a halasztott adó definiálására egyesek a számviteli eredményből, míg mások, köztük az IAS 12 standardalkotók is a mérlegtételekből indulnak ki. Az eltérő definíciók a halasztott adók kimutatásának eltérő koncepciói okán alakulhattak ki. A következő fejezetben a halasztott adó meghatározásának koncepcióit és ezek alkalmazásának változását foglalom össze.

### **2.3.2. A halasztott adó szabályozása a számviteli rendszerekben**

A halasztott adók elszámolására vonatkozó jelenlegi szabályozás koncepciója az 1980-as évek végétől az Amerikai Egyesült Államokból származik. Természetesen korábban is ismeretes volt a halasztott adó mind a US GAAP, mind az IFRS, valamint más nemzeti szintű szabályozásban, azonban más elvek alapján. A korábban érvényben lévő US GAAP APB No. 11. szabvány az **eredményszemléletű, eredményorientált** (income statement method) **megközelítést** alkalmazta és korlátozó szabályokat tartalmazott a halasztott adókövetelések megjelenítésére és értékelésére. Ezt a szabályozást váltotta fel az SFAS No. 109. szabvány elfogadása, mely már a **mérlegszemléletű** (temporary-method) **megközelítést** alkalmazta a halasztott adók megjelenítésére. LEGORIA – SELLERS (2005) kutatásában megállapította, hogy a US GAAP-ben a halasztott adó elszámolása csekély szerepet játszott a számviteli gyakorlatban, mielőtt 1992-ben az SFAS No. 109. bevezette a mérlegszemléletet.

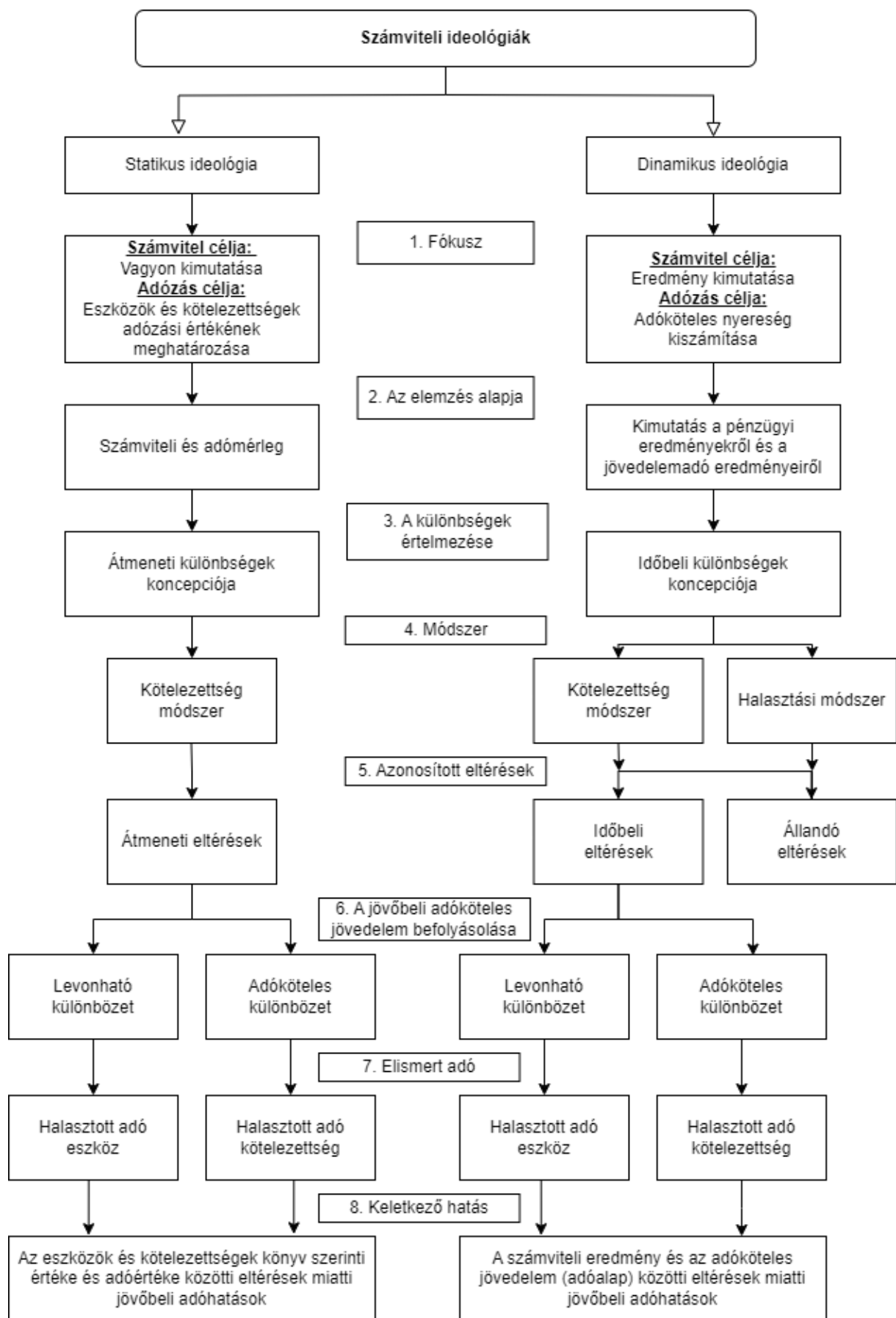
Az IFRS-ek esetében az IASC 1994-ben tette közzé a teljesen átdolgozott IAS 12 Jövedelemadók standard nyilvános tervezetét, melyet végezetül 1996-ban fogadtak el. Ezáltal lényegében megvalósult a konvergencia a halasztott adó elszámolására vonatkozó szabályozások között (SFAS No. 109, ASC 740. – IAS 12), ugyanis az IFRS-ekben is a mérlegmódszer került alkalmazásra. A US GAAP és az IFRS után a módszert azok az országok

is adoptálták a saját nemzeti számviteli rendszerük szintjén, ahol a halasztott adót a nemzeti számvitelben is kimutatják. Például 2002-től Csehország, 2005-től Ausztrália. Ezekben az országokban a korábban előírt eredményszemléletű módszert itt is a mérlegmódszer váltotta fel. Majd 2009-től a német HGB, 2015-től a UK GAAP, 2020-tól pedig Oroszországban is a mérleg módszer szerinti elszámolást vezették be. (GÖRLITZ-DOBLER, 2021; CHANG et al. 2019; ŽÁROVÁ, 2010; LIISOVSKAYAN – TRAPEZNIKOVA, 2020).

### 2.3.3. A halasztott adó meghatározásának koncepciói

Az évek során számos, a jövedelemadók meghatározására vonatkozó elmélet látott napvilágot. Ezek közül az eredményorientált módszer, valamint a kötelezettség módszer tett szert a legnagyobb érdeklődésre, ezek a módszerek kerültek ténylegesen alkalmazásra (EPSTEIN – MIRZA, 2003). Ahogy az előző fejezetben bemutattam, korábban mind a US GAAP, mind az IFRS, valamint jónéhány ország nemzeti szabályrendszere is az eredményorientált (income statement method), vagy másnéven halasztásos módszert alkalmazta, míg a jelenlegi érvényben lévő számviteli rendszerek a mérlegszemléletű (temporary-method), vagy másként nevezve kötelezettség megközelítést írják elő alkalmazandó módszerként. A módszerek közötti eltérést AKSENT'EV (2021) egészen az **eltérő számviteli ideológiák** kialakulásáig vezeti vissza.

A statikus számviteli ideológia középpontjában a vagyon kimutatása áll, míg a dinamikus mérlegelméletben az eredmény kerül előtérbe. KOVÁCS (2013) a számviteli mérés és értékelés témakörében született tanulmányában kiemeli, hogy a számviteli eredmény definiálásával kapcsolatban Dichev (2008) két ellentétes felfogást mutat be: az eredménykimutatás(-alapú), illetve a mérleg(alapú) megközelítést. Az általa eredménykimutatás-alapú megközelítésnek (income statement approach) nevezett felfogás mögöttes elvi háttérének az elhatárolás alapú számvitelt, illetve az összemérést tekinthetjük. Ennek alapján a hangsúly a realizált bevételek és ráfordítások (költségek) naturálszemléletű elszámolásán, illetve ezek egymáshoz rendelésén van. A mérlegben szereplő eszközök valójában csak elhatárolt költségeknek tekinthetők, így a jövedelem a tényleges kibocsátásokhoz kapcsolódó (realizált) bevételek, és az ehhez rendelhető, bekerülési áron számított költségek különbsége. Ezzel szemben a mérlegalapú megközelítés az eszközök és kötelezettségek helyes értékelését tekinti a pénzügyi beszámolás fő feladatának. Az eszközök és kötelezettségek értékének meghatározása egyben meghatározza a jövedelmet is, ami ebben a megközelítésben nem más, mint a nettó eszközök (saját tőke) értékének változása. AKSENT'EV (2021) hasonlóan ezekből az elméletekből indul ki a halasztott adó levezetése kapcsán (**5. ábra**).

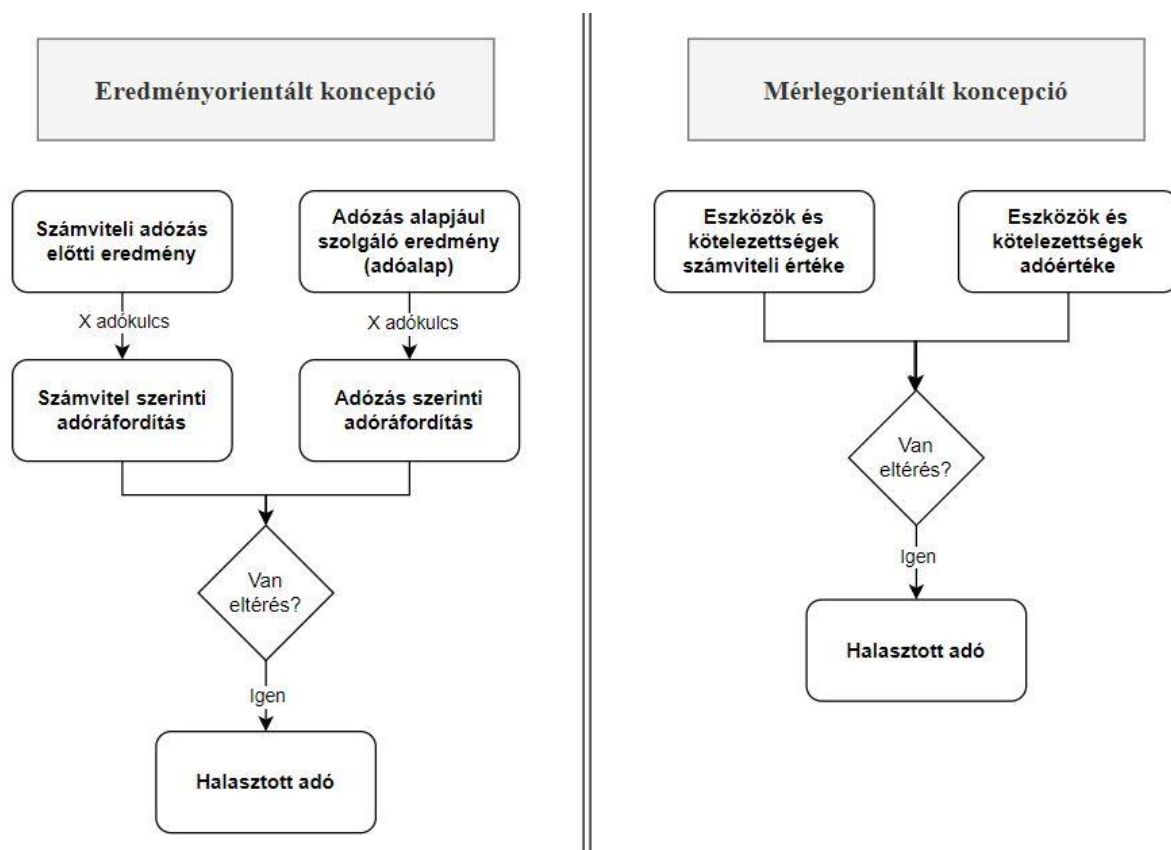


**5. ábra: A halasztott adó meghatározásának koncepció**

*Forrás: Saját szerkesztés AKSENT'EV (2021) alapján*



fizetendő. A tárgyidőszaki adókötelezettség és a nyereségadó ráfordítás különbségét előjelétől függően pedig halasztott adó tartozásként vagy halasztott adó követelésként állították be a mérlegbe, amit a későbbiekben az időbeli különbségek megfordulásának ütemében fokozatosan csökkentettek. Ennél a módszernél az adóráfördítés az adózás előtti eredmény és az érvényben lévő törvényes adókulcs szorzataként volt meghatározható.



**6. ábra: Az eredményorientált és a mérlegorientált koncepció szerinti halasztott adó keletkezésének logikája**

*Forrás: Saját szerkesztés (2024)*

A mérlegmódszer alapján ugyanakkor a tárgyidőszaki teljes jövedelemadó ráfordítás nem határozható meg közvetlenül a számviteli eredményből, ugyanis az a tárgyidőszaki adó és a halasztott adó összegéből adódik, ezáltal nem egyezik meg az érvényes adókulcs és az adózás előtti eredmény szorzatával. Az eltérést a halasztott adó eltérő számítási módszere okozza, mivel ez a módszer a halasztott adóráfördítést a mérlegben szereplő halasztott adókövetelések és adókötelezettségek változásaként értelmezi.

A mérlegmódszer elsődleges célkitűzése az adófizetési kötelezettségnek a jövőbeni megfordulások adóhatásán alapuló lehető legpontosabb kimutatása, melyet úgy vezethetünk le, hogy az átmeneti különbségek összegét megszorozzuk a későbbi időszakban várhatóan érvényben lévő adókulccsal. Ezáltal meghatározható a várható jövőbeli adófizetési

kötelezettség vagy követelés összege. Az átmeneti különbségek kalkulálásához azonban meg kell határozni az eszközök és kötelezettségek számviteli értékét, valamint adóértékét. Amennyiben ezen értékek között eltérés mutatkozik, ezt átmeneti különbözetként definiálja és ennek lesz hatása a társaságok későbbi adófizetési pozíciójára. A vállalatoknak ezeket az átmeneti különbözetből adódó jövőbeli adóelőnyöket vagy adófizetési kötelezettségeket szükséges beállítaniuk a számviteli mérlegükbe eszközként vagy kötelezettségként. Ez a szemlélet tehát nem a számvitel eredmény és az adóköteles eredmény közötti eltérések azonosításából és hatásaiból indul ki, hanem a számviteli és adójogszabályok eltérő rendelkezései okán az eszközök és kötelezettségek mérlegértékének különbségeiből.

A módszerek alkalmazhatóságával kapcsolatban még jelenleg is folyamatosak a viták szabályalkotók részéről. Egy korábban kidolgozott harmadik megközelítési mód, az úgynevezett nettósított adóelszámolás módszere EPSTEIN – MIRZA (2003) megfogalmazásában egy időben szerény mértékű tudományos figyelemben részesült, a gyakorlati szakemberek azonban lényegesen kisebb érdeklődést mutattak iránta. Kritikai megállapításait fogalmazzák meg BURGESS et al. (2012) a mérlegmódszer alkalmazásával kapcsolatban. A szerzők cikkükben a jelenlegi szabvány négy hibáját vizsgálják, és három alternatív módszert javasolnak a jelenlegi mérlegmódszer alkalmazása helyett. Többek között azzal a kritikával élnek, hogy amerikai környezetben sok vállalkozás folyamatosan növekvő nettó halasztott adókötelezettsége nem fordul meg, ami azt jelzi, hogy az átmenetként kezelt különbségek valójában nem átmenetiek. Továbbá hangsúlyozzák a jövőbeli adóköteles bevételek bizonytalanságát, ezáltal a halasztott adóvonzatok mérlegként való szerepeltetését. Szintén a mérlegmódszer kiváltásának alternatíváját, a módosított eredménykimutatás módszerét dolgozta ki KKV-k részére ANAND (2020). Ez a módszer az eredménykimutatás és a mérleg megközelítés keveréke, mivel megköveteli a halasztott adók elszámolását az átmeneti különbözet módszerével, de az eredménykimutatás és az egyéb átfogó jövedelem adja a kiszámításának alapját. Véleményem szerint az eredményorientált módszer alkalmazásával egyszerűbben és gyorsabban meghatározható a halasztott adó. Megfelelő alkalmazás mellett a két módszer ugyanarra az eredményre tud vezetni, csak a mérlegmódszer biztosítja az éveken átívelő pontos hatást.

#### **2.3.4. A halasztott adó szabályozása az IFRS-ben**

Az IFRS-ekben a jövedelemadók számviteli kezelését az **IAS 12 Jövedelemadók** standard határozza meg. A jelenleg hatályos standard 1996-ban került elfogadásra és 1998. január 1-től alkalmazandó.

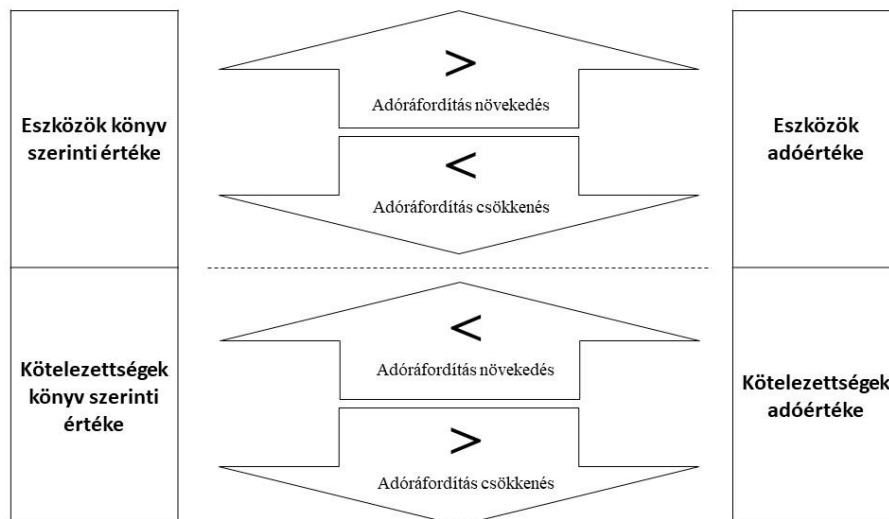
Az IAS 12 alapelvei GRANT (2013) alapján a következők:

- Egy eszköz vagy kötelezettség megjelenítésével a gazdálkodó egység arra számít, hogy az adott eszköz könyv szerinti értéke megtérül vagy a kötelezettség kiegyenlítésre kerül. Amennyiben ez a megtérülés vagy rendezés befolyásolja a jövőbeli adófizetéseket, akkor a gazdálkodó egységnek halasztott adókövetelést- vagy kötelezettséget kell megjelenítenie.
- A nyereségadó az átfogó eredménykimutatásban (az eredményben vagy az egyéb átfogó eredményben) elszámolt költség, amennyiben az adót keletkeztető ügyletek hatása a tárgyidőszakra vonatkozó átfogó eredménykimutatásban jelenik meg.
- A nyereségadó közvetlenül a tőkében kerül elszámolásra, amennyiben az adóhatást kiváltó tranzakciók is közvetlenül a saját tőkében kerülnek elszámolásra.
- Egy adott üzleti kombináció során keletkezett halasztott adókövetelések és adókötelezettségek megjelenítése befolyásolja az adott üzleti kombinációból származó goodwill összegét.

Az IAS 12 standard előírásaihoz szorosan kapcsolódnak a kiadott SIC 25 és az IFRIC 23 értelmezések. A *SIC 25 - Jövedelemadók – Változások egy gazdálkodó egység vagy részvényesei adózási státuszában* értelmezés rögzíti, hogy egy gazdálkodó egység adójogi státuszában bekövetkezett változás – például egy tőzsdei bevezetés – az adókövetelések és adókötelezettségek megváltozását eredményezik. Míg az *IFRIC 23 Bizonytalanság a jövedelemadók elszámolásában* értelmezés tisztázza, hogy hogyan kell alkalmazni az IAS 12 előírásait abban az esetben, ha bizonytalanság áll fenn egy jövedelemadó kezelésével kapcsolatban. Ez az értelmezés kezeli például a korábbi évek negatív adóalapjának felhasználása okán kimutatott halasztott adókövetelésekhez kapcsolódó szakmai kritikai észrevételeket (IFRS, 2023).

#### **2.3.4.1. A halasztott adó keletkezésének logikája**

Az IAS 12 standard a mérlegmódszer alapján követeli meg a halasztott adók elszámolását, melynek logikáját a **7. ábra** szemlélteti. A módszer alapján minden mérlegétel esetén meg kell állapítani a számvitel szerinti mérlegértékét, valamint az úgynevezett adóértékét. A számviteli érték az érvényes, alkalmazott számviteli elvek, értékelési eljárások eredményeképpen kialakult érték.



**7. ábra: A könyv szerinti érték és az adóérték közötti átmeneti jellegű eltérések hatása az adóráfordításokra**

*Forrás: Saját szerkesztés (2024)*

Az IAS 12 szerint „egy eszköz adóalapja az az összeg, amely adózási szempontból levonható lesz azokból az adóköteles gazdasági hasznokból, amelyek a gazdálkodó egységhez befolyanak az eszköz könyv szerinti értékének realizálásakor. Ha ezek a gazdasági hasznok nem adókötelesek, akkor az eszköz adóalapja megegyezik annak könyv szerinti értékével.” (IAS 12.7) Míg egy kötelezettség adóalapja „a kötelezettség könyv szerinti értéke, csökkentve azzal az összeggel, amely adózási szempontból levonható lesz a kötelezettség tekintetében a jövőbeli időszakokban. Az előre megkapott bevételek esetén az ebből származó kötelezettség adóalapja a könyv szerinti érték, csökkentve azzal az összeggel, amely a jövőbeli időszakokban nem lesz adóköteles” (IAS 12.8.).

A könyv szerinti érték és az adóérték közötti eltérések egy része természetesen visszavezethető és magyarázható az adóalap módosító tételek időbeli eltéréseivel, melyet korábban az eredménykimutatás orientált halasztott adó koncepció is kezelt, ugyanakkor léteznek olyan halasztott adóhatást keletkeztető események, melyek nem az időbeli eltérések okán mutatandók ki, hanem az eszközök és kötelezettségek értékeléséből fakadnak.

Amennyiben az eszközök könyv szerinti értéke magasabb, mint az adóérték, az átmeneti különbség adóhatása megjelenik a tárgyidőszaki adóráfordításban, mint halasztott adóráfordítás, miközben a visszafordulásakor csökkenteni fogja adóráfordításait. Ellenkező esetben amennyiben az eszközök könyv szerinti értéke alacsonyabb, mint az adóérték, az

átmeneti különbözet adóhatása csökkenteni fogja a tárgyidőszaki adóráfordítást és majd a jövőben, a visszaforduláskor fogja növelni a jövőbeni időszakok adóráfordítását. Ahogyan a **6. ábrán** látható, a kötelezettségek értékének eltérései éppen ellenkező hatást produkálnak.

A halasztott adókötelezettségek a nyereségadónak a következő időszakokban az adóköteles átmeneti különbözeteiből eredően fizetendő összegei, míg a halasztott adókövetelések a nyereségadónak a következő időszakokban visszatérülő összegei a levonható átmeneti különbözeteiből, a fel nem használt negatív adóalapok továbbviteléből és a fel nem használt adójóváírások továbbviteléből eredően (IAS 12.5).

Amennyiben az eredményorientált koncepció logikájából indulunk ki és az adóalap korrekciós tételeket csoportosítjuk, megállapítható, hogy bizonyos vissza nem forduló adóhatású tételek nem keletkezhetnek halasztott adót, ezeket végleges különbözeteknek nevezzük.

#### **2.3.4.2. *A halasztott adót keletkeztető főbb tényezők, végleges és átmeneti különbözetek kezelése***

A halasztott adóhoz kapcsolódó kutatások közül szűkebb kör foglalkozik a halasztott adót keletkeztető tényezők vizsgálatával. A pénzügyi szektor empirikus elemzéseinek eredményeként megállapítható, hogy leggyakrabban az eszközökre elszámolt értékcsökkenés keletkeztet halasztott adót. ALEXANDER – NOBES (2007) szerzőpáros kutatásukban hasonlóan az értékcsökkenést jelöli meg, mint a halasztott adó keletkezésének leggyakoribb okát.

A halasztott adó keletkezése függ az alkalmazott számviteli rendszer és az adott országban érvényben lévő jövedelemadótvörvény előírásainak eltéréséből. Az IAS 12 standard általánosságban szabályozza a halasztott adót, nem vonva párhuzamot egyetlen ország adórendszerével sem. Ahogyan az korábban bemutatásra került, a számviteli rendszer és az adórendszer kapcsolata, egymásra épülése, szorossága meghatározó módon befolyásolja a halasztott adók természetét, nagyságát. Disszertációmban nem célok az IFRS és más országok adórendszerei közötti halasztott adót keletkeztető okok részletes feltárása és vizsgálata, hiszen ehhez minden ország adórendszerének pontos ismeretére lenne szükség, így a továbbiakban a általánosságban összefoglalom az **IFRS szabályok és a hazai társasági adó törvény közötti eltéréseket**, melyek jellemzően halasztott adót keletkeztető tényezők.

A gazdasági események többségét azonos módon kell kezelni számviteli és adózási szempontból, ugyanakkor vannak olyan tranzakciók, amelyek hatása eltérő. A hatályos IAS 12 standard az **átmeneti különbözetek** fogalmára épít, mely az időbeli különbségeknél

összetettebb fogalom. Az átmeneti különbségek a mérlegmódszer alkalmazásából adódóan az eszközöknek és kötelezettségeknek számviteli és adózási értékében tapasztalt eltérések, melyek a következő években adóköteles vagy levonható összegeket eredményeznek.

Ezen eltérések egy része az adóalap módosításhoz kapcsolódóan **időbeli különbségként** értelmezhető, melyek az egyik időszakban keletkeznek, majd egy későbbi időszakban megfordulnak.

EPSTEIN-MIRZA (2003) az időbeli különbségeket a következők szerint ismerteti:

- Olyan bevételek, amelyeket a számviteli beszámolóban szerepeltetünk, de adózási szempontból csak később kerülnek elszámolásra.
- Olyan bevételek, amelyek adózási szempontból előbb kell számításba venni, mint ahogy számviteli szempontból kimutatásra kerülnek.
- Az adóalap megállapításánál, még a mérlegben történő kimutatás előtt levonható ráfordítások.
- A beszámolóban az adóalapból történő levonhatóság előtt kimutatott ráfordítások.

A magyar társasági adó törvény alapján a következő okok miatt alakul ki a leggyakrabban halasztott adóhoz vezető időbeli eltérés (MADARASINÉ, 2014; 2015a, 2015b):

- az alkalmazott értékcsökkenési módszerből, a hasznos élettartam meghatározásából, a maradványértékek meghatározásából;
- követelésekre képzett értékvesztések elszámolásából;
- céltartalék kimutatásából;
- fejlesztési tartalékképzésből;
- előző évek elhatárolt veszteségből.

Az eszközök után elszámolt **értékcsökkenés** jellemzően olyan tétel, amely képes átmeneti különbséget okozni az eszköz számviteli értéke és adóértéke között. Az értékcsökkenések eltérő kezeléséből generált halasztott adó jellemzően minden országban megjelenik. A megbízható és valós kép biztosítása érdekében a vállalatok döntésüknek megfelelően szabadon választhatják meg az általuk alkalmazott leírási módszert, hasznos élettartamot, illetve maradványértéket. Ezzel szemben a társasági adótörvény elsődleges feladatából adódóan, vagyis az állami bevételek biztosítása érdekében meghatározza a kötelezően alkalmazandó amortizációs kulcsokat értékalapú lineáris leírási módszer alkalmazásával. Hazánkban a Tao tv. az 1. számú mellékletben határozza meg az értékcsökkenési leírás szabályait, míg a 2. számú melléklet tartalmazza a leírási kulcsok jegyzékét. Amennyiben egy eszköz esetében lassabb leírást alkalmaznak a számviteli elszámolásokban, mint amit az adótörvény engedélyez, úgy az

magasabb eszközértéket eredményez az eszköz adóértékéhez képest, így adóköteles átmeneti különbség keletkezik. Míg ellentétes esetben, gyorsított számviteli értékcsökkenés esetén az adóértékhez viszonyított alacsonyabb eszközérték halasztott adó eszközt eredményez. Ugyanerre a következtetésre jutnánk a halasztott adó eredményalapú megközelítését alkalmazva, amikor az eredményből kiindulva az események adóalapra gyakorolt hatásával vezetjük le a halasztott adót, hiszen a társasági adó törvény szerint az elszámolt számviteli értékcsökkenés adóalapot növelő tétel, míg ezzel szemben az adótörvény által megengedett mértékben elszámolt amortizációval csökkenthetjük a társasági adó alapját. Ugyanakkor fontos hangsúlyozni, hogy ebben az esetben jellemzően nem egy adott évi nyereségadó alapjának módosító tételeiről beszélünk, a mérleg módszer biztosítja az hasznos élettartam alatt kimutatandó teljes, éveken áthúzódó hatást. Egyetértek PATAKI et al. (2021) szerzőkkel, miszerint a halasztott adót okozó leggyakoribb tétel az értékcsökkenés, mivel a vállalkozások nagy része érintett az ebből következő halasztott adókban, valamint az ezzel járó többletadminisztrációs feladatokban. Véleményem szerint önmagában az értékcsökkenések miatti halasztott adó kezelése viszonylag jól tervezhető, a visszafordulás időpontja a számviteli nyilvántartásokból könnyen meghatározható az esetben, amennyiben az IFRS-t alkalmazó vállalkozás a bekerülési érték alapú értékelést alkalmazza. Ugyanakkor a valós értékelés alkalmazásával az eszközök értékében bekövetkező változások a halasztott adó tervezhetőségét is befolyásolják. Ennek kiküszöbölésére a valós értékelés társasági adótörvénybe történő integrálása nyújtana megoldást, erre való jogalkotói törekvést azonban nem tapasztalható. PATAKI et al (2021) úgy véli, hogy az IFRS szabályozás folyamatos terjedésével a vállalkozások mind nagyobb számban fognak élni a lehetőséggel, hogy a számviteli és adótörvény szerinti leírási kulcsokat egyeztetik, feláldozva a megbízható és valós képet az adminisztráció csökkentése érdekében. Véleményem szerint ugyanakkor ezzel nem tudják kiküszöbölni a kapcsolódó halasztott adó hatást, mivel az IFRS alkalmazásából adóan számos olyan terület van, ahol az eltérő szabályozás az értékcsökkenésen keresztül hatással lesz az eszköz mérleg és adóértékére. Például a már említett valós értékelés, vagy a bekerülési érték elemeinek eltérő kezelése, amely az amortizáció alapjául szolgáló értéken keresztül téríti el az eszköz értékét, mivel a Tao tv. egyértelműen a számviteli törvény fogalomrendszerét használja. KARAI et al. (2017) hangsúlyozza, hogy egy adott országban alkalmazott számviteli előírások és a társasági adótörvények amortizációs szabályainak, illetve azok eltéréseinek hangsúlyos szerepük van az adókötelezettség cashflow-tervezésében és a beruházási döntésekben is.

A számviteli kimutatásban az adóalapból történő levonhatóság előtt kimutatott ráfordítások közé tartozik a **követelésekre képzett értékvesztés**. Az elszámolt értékvesztés a követelések mérlegértékét csökkenti, melyet azonban a társasági adótörvény addig nem ismer el, amíg a

követelés rendezésre nem kerül, kiegyenlítődik vagy behajthatatlan követelésnek minősítik. Az értékvesztés elszámolása okán a követelés számviteli értéke alacsonyabb lesz, mint az adóértéke, így az értékvesztés elszámolása halasztott adókövetelés keletkezését vonja maga után, mely akkor válik visszaforduló tétellé, amikor a követelés kivezetésre kerül. Az adóalap módosító tételek felhasználásával levezetve az értékvesztés adóalapot növelő összege a jövőben leírhatóvá válik az adóalapból, ebből következően halasztott adókövetelést jelent. Azok a vállalkozások, amelyek követelésállományában nagy mértéket képviselnek a harmadik felekkel szemben fennálló követelések, különös gondot kell fordítaniuk a vevők előzetes értékelésére, hogy a kapcsolódó halasztott adóhatás elszámolását elkerüljék. Ugyanakkor fontos felhívni a figyelmet a halasztott adókövetelés elszámolása miatti adóráfordítás csökkentés eredménybefolyásoló hatására, amelyek a pénzügyi kimutatások ellenőrzéséhez kapcsolódó kockázatokat növelik.

Egyes adójogszabályok szerint a kiemelt beruházások után adókedvezmény vehető igénybe. Ennek egy lehetséges formája a **fejlesztési tartalék képzés** formájában megvalósított adóalap csökkentés. A Tao törvény 7.§ (1) bekezdésének f) pontja alapján a társasági adó alapjának meghatározása során az adózás előtti eredményt csökkenti: „az eredménytartaléknak az adóévben lekötött tartalékba átvezetett és az adóév utolsó napján lekötött tartalékként kimutatott összege, de legfeljebb az adóévi adózás előtti nyereség (a továbbiakban: fejlesztési tartalék)”. A fejlesztési tartalék képzés a vállalkozás saját döntési jogkörébe tartozik, nem írja elő jogszabály. A fejlesztési tartalékhoz kapcsolódó elszámolás valójában előrehozott Tao. törvény szerinti értékcsökkenésnek és adóalap csökkentő tételnek minősül, azaz a fejlesztési tartalékból megvalósított tárgyi eszközre már a társasági adó törvény szerinti értékcsökkenés nem számolható el a feloldott fejlesztési tartalék összegéig. Ez alapján a fejlesztési tartalékkal kapcsolatos átmeneti különbözetnek halasztott adóhatása van, jövőbeni adókötelezettséget keletkeztet. A jelenlegi gyakorlatban a vállalkozások szívesen választják a fejlesztési tartalék képzését, mint adóalap csökkentő tételt a beszámoló elkészítésekor, hogy ezzel csökkentsék az adókötelezettségüket, annak ellenére, hogy ez a kedvezmény csak átmeneti (PATAKI et al., 2020).

Szintén az adóalapból történő levonhatóság előtt kimutatott ráfordítások közé tartozik a **céltartalékképzés**. Ez esetben olyan ráfordítások kerülnek elszámolásra számviteli szempontból, amelyek nem vonhatóak le az adóalapból mindaddig, amíg a fizetési kötelezettség biztossá nem válik. Ez esetben időbeli eltérés azonosítható a kötelezettség számviteli és adóértéke között, ugyanis egy kötelezettség adóértéke az IAS 12 standard szerint úgy határozható meg, hogy a kötelezettség nyilvántartási értéke csökkentésre kerül azzal az

összeggel, amely adózási szempontok miatt a jövőben levonható lesz, vagyis a céltartalék adóértéke nulla. Ebből kifolyólag a számviteli nyilvántartási érték magasabb, ami halasztott adókövetelés kimutatását eredményezi. Ezzel kapcsolatban fontos megemlíteni, hogy a céltartalékképzéssel kapcsolatos IFRS előírások több ponton is eltérnek a magyar gyakorlattól, többek között a jövőbeli költségekre képzett céltartalék vagy éppen a nem realizált árfolyamveszteségekre való céltartalék elszámolhatóságában, illetve a függő kötelezettségek kezelésében.

A korábbi évek **elhatárolt vesztesége** az előzőektől eltérően speciális tétel, hiszen nincs közvetlenül hozzá kapcsolódó mérlegtétel, aminek a számviteli és adózás szerinti értéke eltérne, ugyanakkor önmagában egy jövőbeli adóelőnyt testesít meg. A vállalkozások egy adott időszakban keletkező veszteségüket elszámolhatják a következő években keletkező jövedelmükkel szemben, vagyis csökkenthetik vele adóalapjukat. Azaz a későbbiekben az elhatárolt veszteségre jutó társasági adót nem kell megfizetni (CZAPKÓ, 2023; LIPTÁK 2021). Az egyes országok adótörvényeinek veszteség elhatárolásra és annak felhasználására vonatkozó szabályai jelentős eltéréseket mutatnak annak mértékében vagy időbeliségében (JANCSA-PÉK, 2011). Hazánkban az elhatárolt veszteséget legfeljebb az – elhatárolt veszteség nélkül számított – adóalap 50%-áig jogosult a vállalkozás adóalap-csökkentő tételként érvényesíteni a veszteség felmerülését követő 5 adóévben, döntése szerinti megosztásban. Az elhatárolt veszteség miatti halasztott adókövetelés megjelenítésére viszont speciális, szigorúbb kritériumok vonatkoznak, a benne rejlő kockázatok miatt.

Az előzőekben ismertetett időbeli eltéréseken túl a halasztott adó kimutatására szolgáló mérlegkoncepció egyéb **átmeneti különbségeket** is kezel. Ilyen átmeneti különbségek merülhetnek fel például, amikor az eszközöket átértékelik, de adózási szempontból nem történik ennek megfelelő helyesbítés. Az IAS 16 Ingtatlanok, gépek, berendezések, IAS 38 Immateriális eszközök standard lehetőséget biztosít az eszközök átértékelési modell szerint történő értékelésére. Ez esetben az eszközök értékét az egyéb átfogó eredménnyel szemben a vállalkozás döntése szerinti időpontokban a piaci értékhez igazítják, de hasonlóan az értékelésből adódó halasztott adó keletkezhet az IAS 40 Befektetési célú ingatlanok standard esetében a valós érték modell alkalmazásakor.

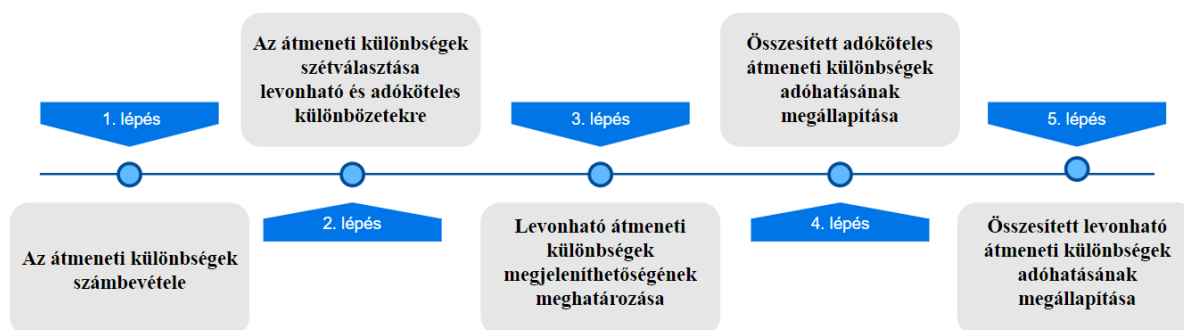
Lehetséges olyan eset, amikor egy eszköz, vagy kötelezettség adóalapja a kezdeti megjelenítéskor eltér annak kezdeti könyv szerinti értékétől, mert például a vállalkozás eszközhöz kapcsolódó adómentes állami támogatásban részesül és az IAS 20 Állami támogatások elszámolása és állami közreműködések közzététele standard szerint az állami támogatást az eszköz bekerülési értékét csökkentő tételként számolják el. Hasonlóan

adódhatnak az eszköz vagy kötelezettség kezdeti megjelenítéséhez kapcsolódó eltérések például a megszerzéshez vagy a kibocsátáshoz kapcsolódó tranzakciós költségek kezeléséből. Az egyedi beszámoló szintjén túl a konszolidációból adódóan a **konszolidált beszámoló szintjén** számos más eset is keletkeztet halasztott adót, például

- (a) egy üzleti kombináció költségét a megszerzett azonosítható eszközökhöz és kötelezettségekhez azok valós értékére való hivatkozással rendelik hozzá, de adózási szempontból nem történik ezzel egyenértékű helyesbítés;
- (b) goodwill keletkezik egy üzleti kombinációban;
- (c) a leányvállalatokba, fióktelepekbe és társult vállalkozásokba történő befektetések, valamint közös vállalkozásban lévő érdekeltségek könyv szerinti értéke eltérővé válik a befektetés vagy érdekeltség adóalapjától (IAS 12, LAKATOS et al, 2018).

### 2.3.4.3. A halasztott adó megjelenítési kritériumai

A halasztott adókövetelések és adókötelezettségek összegének kalkulálása az egyedi beszámoló szintjén a **8. ábra** logikája szerint történik.



### 8. ábra: A halasztott adókövetelések és adókötelezettségek meghatározásának lépései az egyedi beszámolóban

*Forrás: Saját szerkesztés (2024)*

A korábbi fejezetben ismertettek szerint az eszközök és kötelezettségek számviteli és adózás szerinti értéke közötti eltérések átmeneti különbözeteke keletkeztetnek. Ezek azonosítása után azonban nagyon fontos, hogy szétválasztásra kerüljenek levonható, vagyis halasztott adó eszközt, illetve adóköteles, vagyis halasztott adókötelezettséget keletkeztető különbözeteke. Ez azért szükséges, mert a halasztott adókötelezettségek minden esetben megjelenítendők

mérlegtételként, azonban a levonható átmeneti különbségek miatti halasztott adókövetelések megjelenítései vezetői mérlegelést igényelnek.

Az IAS 12 standard a **halasztott adókövetelések megjelenítéséről** a következő előírásokat tartalmazza: „Minden levonható átmeneti különbözetre halasztott adókövetelést kell megjeleníteni – olyan mértékben, amennyiben valószínű, hogy olyan adóköteles nyereség fog rendelkezésre állni, amellyel szemben a levonható átmeneti különbözet felhasználható (IAS 12.24) Vagyis a halasztott adókövetelések megjelenítési feltételei közé bekerült az a valószínűségi feltétel, hogy a követelést a jövőben képes lesz felhasználni a vállalkozás. Ehhez kapcsolódóan becslések elkészítésére van szükség. Ugyanakkor fontosnak tartom megjegyezni, hogy a megjeleníthetőség kapcsán a standard különbséget tesz az időbeli eltérésekből származó, valamint az áthozott, adózási szempontok szerinti veszteségekből eredő halasztott adókövetelésekre. Például egy kötelező céltartalékképzéshez kapcsolódó levonható különbözet elszámolása vélhetően megjeleníteni, ugyanakkor például a fel nem használt negatív adóalapok vagy a fel nem használt adójóváírásokkal kapcsolatos halasztott adókövetelés megjelenítéséhez készített becslésekhez kritériumokat állít fel az IAS 12, melyek a következők:

- van-e a vállalkozónak ugyanannál az adóhatóságnál és ugyanarra az adóalanyra vonatkozó elegendő adóköteles átmeneti különbözete, amely olyan adóköteles összegeket eredményez, amelyekkel szemben a fel nem használt negatív adóalapok és a fel nem használt adójóváírások azok lejáratára előtt elszámolhatóak,
- valószínű-e, hogy a gazdálkodónak lesz adóköteles nyeresége, mielőtt a fel nem használt adóalapok és a fel nem használt adókedvezmények lejárnak,
- olyan azonosítható okokból származnak-e a fel nem használt negatív adóalapok, amelyek nem valószínű, hogy megismétlődnek, és
- a gazdálkodó rendelkezésére állnak-e olyan adótervezési lehetőségek, amelyek adóköteles nyereséget hoznak létre abban az időszakban, amelyben a fel nem használt negatív adóalapok vagy a fel nem használt adójóváírások felhasználhatóak.

Ezen kritériumok alapján amennyiben nem valószínű, hogy lesz olyan adóköteles nyereséget a vállalkozás, amivel szemben a fel nem használt negatív adóalapok és adójóváírások felhasználhatók, úgy abban a mértékben nem mutatható ki a halasztott adókövetelés.

Fontosnak tartom megemlíteni, hogy a globális minimadó bevezetése kapcsán módosított hazai számviteli törvény ugyanakkor ilyen kritériumokat nem fogalmaz meg a halasztott adókövetelések elszámolhatóságával kapcsolatban, ugyanakkor a 38. § (3). pontja szerint az eredménytartalékból kell lekötöni és a lekötött tartalékba átvezetni a halasztott adókövetelés mérleg szerinti értékét.

A pénzügyi tevékenységet végző vállalatok, hogy a pénzügyi intézményekre vonatkozó prudenciális szabályozás a halasztott adókövetelésekben rejlő nagyfokú bizonytalanságok (üzleti terveken alapuló – évenként változó mértékű – felhasználhatóság, időkorlátok, adókulcsok változása) miatt szigorúbban kezeli az eredményt növelő halasztott adóköveteléseket. Ezeket a tételeket csoportosítani kell a vonatkozó rendelet (CRR) által meghatározott kategóriákba és a tétel jellegéből eredően, a tőkemegfelelési mutató számszerűsítésekor kockázati súlyozás és/vagy szavatoló tőkéből való levonás alkalmazandó (HÁDA, 2019).

#### **2.3.4.4. A halasztott adókkal kapcsolatos kötelező közzétételek**

Az IAS 12 standard meghatározza a pénzügyi kimutatások **kiegészítő megjegyzéseiben** közzéteendő információkat. Az IAS 12 standard előírásai alapján elkülönítetten ki kell mutatni:

- a tényleges adóráfördítés összegét az adóráfördítések között;
- a halasztott adóráfördítés összegét az adóráfördítések között;
- a vonatkozó adókulcsokban bekövetkező változásokat és az adókulcs változása miatti halasztott adóváltozást;
- a számviteli politika változásából eredő adóhatásokat;
- az adóráfördítés vagy adóbevétel és a számviteli eredmény közötti kapcsolat magyarázatát
  - az adóráfördítésnek, valamint a számviteli eredménynek és a vonatkozó adókulcs szorzata közötti számszaki egyeztetést, közzétéve azt az alapot is, amely alapján a vonatkozó adókulcs számítása történt, vagy
  - az átlagos effektív adókulcs és a vonatkozó adókulcs közötti számszaki egyeztetést, közzétéve azt az alapot is, amely alapján a vonatkozó adókulcs számítása megtörtént.
- a halasztott adókövetelés aktiválhatóságának bizonyítását, ha a társaság veszteséges.

#### **2.3.5. A halasztott adó és a beszámolás kapcsolata**

A pénzügyi kimutatásban szereplő adatoknak ahhoz, hogy kielégítsék a velük szemben támasztott igényeket, számos minőségi jellemzővel kell rendelkezniük. A számviteli információk legfontosabb és legáltalánosabban elvárt jellemzője a hasznosság. A számviteli standardok alapvető célja, hogy a pénzügyi kimutatásokban szereplő információk döntéshozatalra vonatkozó hasznosságát elősegítsék a számviteli elvek érvényesítése révén. A

beszámolás elsődleges célja az információk hasznosságának fenntartása, amely végsősoron elősegíti a befektetői döntéshozatalt (IASB). Ugyanakkor fontos megjegyezni, hogy az érdekhordozók számára eltérő hasznosságot jelenthet egy-egy információ, ezért hasznos információt nem szolgáltathat bármilyen adat. SMITH et al. (1990) szerint az a számviteli információ minősül hasznosnak, amely a legtöbb felhasználó számára hasznos. Ugyanakkor a számvittel szemben támasztott alapvető elvárás, hogy minél alacsonyabb költségek mellett minél hasznosabb információt szolgáltatasson.

#### *2.3.5.1. A halasztott adók hasznosságának és lényegességének megítélése*

CHLUDEK (2011) disszertációjának témafelvetésében megfogalmazza, hogy halasztott adó elszámolás hasznossága kapcsolatban vita tárgyát képezi. 1980-as évek óta a halasztott adókra vonatkozó közzétételi követelmények folyamatosan növekedtek mind az IFRS, a US GAAP, mind az egyes nemzeti szabályozási rendszerekben, ezzel azt a célt szolgálva, hogy a felhasználók számára több információt nyújtsanak a halasztott adók természetéről, keletkezéséről. Ugyanakkor számos empirikus kutatás állapította meg, hogy a pénzügyi kimutatások felhasználói figyelmen kívül hagyják a halasztott adót, mivel nem tudják értelmezni az információtartalmát és ezáltal nem nyújt számukra releváns információt.

Megállapítható, hogy a beszámolóban minden lényeges információt szerepeltetni kell, amelyeket a jelenlegi és potenciális befektetők, hitelezők, vállalati partnerek, hatóságok, elemzők hasznosíthatnak a döntéshozatali folyamatuk során. Az IFRS Keretelvek is kimondják, hogy a pénzügyi beszámolás célja **hasznos információkkal** ellátni az érdekhordozókat. Ennek érdekében a keretszabályok mögöttes feltételezések meghatározása mellett lefektetik azokat a minőségi jellemzőket, amelyek biztosítják a hasznosság megvalósulását. A központi szabály, hogy ahhoz, hogy egy információ hasznos legyen, relevánsnak kell lennie és hűen kell bemutatnia azt, amire irányul. (LAKATOS et al., 2013).

A Keretelvek a hasznosság megvalósulást a **lényegességhez** kötik. A lényegesség elve szerint nem fontos az információ, ha nincsen hatással az érdekhordozók döntéshozatalára. Az IAS 1 Pénzügyi kimutatások prezentálása standard a lényegesség fogalmát úgy definiálja, miszerint lényeges az információ, amennyiben elhagyása vagy téves bemutatása befolyásolja a pénzügyi kimutatásokon alapuló gazdasági döntéshozatalt. Ugyanakkor a lényegesség méréséhez konkrét határértéket a standardalkotók nem határoztak meg.

A lényegesség fogalmát akár könyvvizsgálati, akár más szempont szerint megvizsgálva megállapítható, hogy nehezen köthető konkrét számszaki határértékhez. A könyvvizsgálattal

összefüggésben hasonlóan kiemeli MUNKÁCSI (2017), hogy a lényegesség a könyvvizsgálatban nem objektív kategória. Ugyanakkor a 320. számú könyvvizsgálati standard tartalmazza, hogy a pénzügyi kimutatások felhasználói számára lényeges kérdések megítélése a felhasználók csoportként vett, közös pénzügyiinformáció-igényének figyelembevétele alapján történik. Például a IASB által elfogadott Keretelvek tartalmazzák, hogy egy profitorientált gazdálkodó egység esetében, mivel a befektetők biztosítják a kockázati tőkét a vállalkozás számára, az ő igényeiknek megfelelő pénzügyi kimutatások meg fognak felelni a többi felhasználó legtöbb olyan igényének is, amelyet a pénzügyi kimutatások kielégíthetnek (ISA 320; LUKÁCS, 2017). A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során a könyvvizsgáló átfogó célja, hogy kellő bizonyosságot szerezzen arról, hogy a pénzügyi kimutatások egészében véve nem tartalmaznak akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítást, ezáltal lehetővé téve a könyvvizsgáló számára arra vonatkozó vélemény kibocsátását, hogy a pénzügyi kimutatásokat minden lényeges szempontból a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban készítették-e el.

A lényegesség meghatározása a pénzügyi kimutatások **átfogó szintjén kötelező**, illetve az egyes számlaegyenlegek vonatkozásában kell mérlegelni. A pénzügyi kimutatások egészére vonatkozó, átfogó lényegesség meghatározásához szükséges a referencia, vagyis a vetítési alapok meghatározása, majd ehhez a referenciához konkrét küszöbértékek hozzárendelése, vagyis a referenciaértéket mértékének meghatározása. Példaként szolgálhat a referenciaértékek meghatározásához

- az adózás előtti eredmény 5-10%-a (nyereségorientált vállalkozásoknál),
- összes eszköz 1-3%-a,
- összes árbevétel vagy összes ráfordítás 1-3%-a,
- saját tőke 3-5%-a,
- EBITDA 2,5-3,5%-a (BOHUS-VINCZE, 2020).

Ugyanakkor fontos kiemelni, hogy a standard nem ad útmutatást sem a százalékos mértékére – tartományára – sem arra, hogy a tartományon belül milyen százalékos értéket célszerű használni, ez a könyvvizsgáló szakmai megítélésétől függ. A könyvvizsgálók a folyamatos tevékenységekből származó adózás előtti eredményt (3–7%) gyakran úgy alkalmazzák, mint ami a leginkább jelentős a pénzügyi kimutatások felhasználói számára.

A **végrehajtási lényegesség** a könyvvizsgáló által a sajátos ügyletcsoportokra, számlaegyenlegekre vagy közzétételekre vonatkozó lényegességi szinttől vagy szintektől alacsonyabban megállapított összeget vagy összegeket is jelent annak érdekében, hogy megfelelően alacsony szintre csökkentse annak valószínűségét, hogy a nem helyesbített és a fel

nem tárt hibás állítások összessége meghaladja a pénzügyi kimutatások egészére vonatkozó lényegességet. A végrehajtási lényegesség mértéke általában a lényegesség 50-80%-a.

SZIRMAI – MATUKOVICS előadásanyagukban megfogalmazza, hogy kvalitatív szempontokat figyelembe véve kiemelik, hogy egy információ lényeges, amennyiben

- a trendek változásait kendőzi el,
- veszteséget nyereséggé változtat,
- a vezetés prémiuma függ tőle,
- a tőzsdei árfolyamok fenntartását szolgálja,
- a jövedelemkezelés (earnings management) okán,
- jelentős piaci reakciót váltana ki.

A megítélés során mind a mennyiségi, mind a minőségi tényezőket figyelembe kell venni (MATUKOVICS – SZIRMAI előadásanyag).

#### **2.4. A HALASZTOTT ADÓHOZ KAPCSOLÓDÓ KORÁBBI EMPIRIKUS KUTATÁSOK EREDMÉNYEINEK ÖSSZEFOGLALÁSA**

Annak ellenére, hogy már a nyugat-európai számviteli gyakorlatban is évtizedek óta alkalmazzák, a halasztott adók még mindig számos fontos tudományos vita tárgyát képezik. A halasztott adók természetükből fogva előremutatóak, így a pénzügyi elszámolásuk elkerülhetetlenül becslési bizonytalanságot tartalmaz és megjelenítésük vezetői megítéléstől függ. Ezáltal a szakemberek megkérdőjelezzik, hogy a halasztott adók releváns információkat nyújtanak-e a pénzügyi kimutatások felhasználói részére, másrészt hogy milyen mértékben alkalmazzák a halasztott adó kimutatását a vállalati jövedelemzóság befolyásolására. (BROUWER – NAARDING, 2018; GÖRLITZ – DOBLER, 2021).

A jövedelemadó pénzügyi kimutatásokban való bemutatását régóta tárgyalják az amerikai számviteli kutatások (MOONITZ, 1957; HASSELBACK, 1976). Világszerte számos kutató foglalkozott a halasztott adók hatásainak felméréseivel különféle szempontok szerint. Az elérhető eredmények azt mutatják, hogy az elmúlt három évtized és a jelenleg folyó kutatások is főként az Amerikai Egyesült Államokban működő vállalati körre összpontosítanak (MEAR et al., 2019). Ugyanakkor az elmúlt években egyre több felmérést végeztek Európai Unió országok vagy az IFRS-t alkalmazó Európán kívüli országok vállalati mintáin. Véleményem szerint ennek oka abban keresendő, hogy míg az USA számviteli rendszere az angolszász típusú rendszerekhez sorolandó, ahol az adórendszer és számviteli rendszer távolsága nagy, addig az Európai Unió esetében az IFRS-ek térnyerésével vált kutatandó területté.

### 2.4.1. A halasztott adóval kapcsolatos hazai kutatások

Hazánkban az elmúlt években több publikáció is megjelent a halasztott adó témakörében, azonban elsősorban elméleti megközelítésben. UJVÁRI (1995), NAGY (2004), BÚDY (2009), H NAGY (2011), MADARASINÉ (2014), MADARASINÉ (2015a, 2015b) foglalkozott a halasztott adó számviteli kezelésének, szabályrendszerének bemutatásával, azonban empirikus megalapozottságú, nagy mintát tartalmazó statisztikai kutatást hazai adatok felhasználásával korábban még nem végeztek.

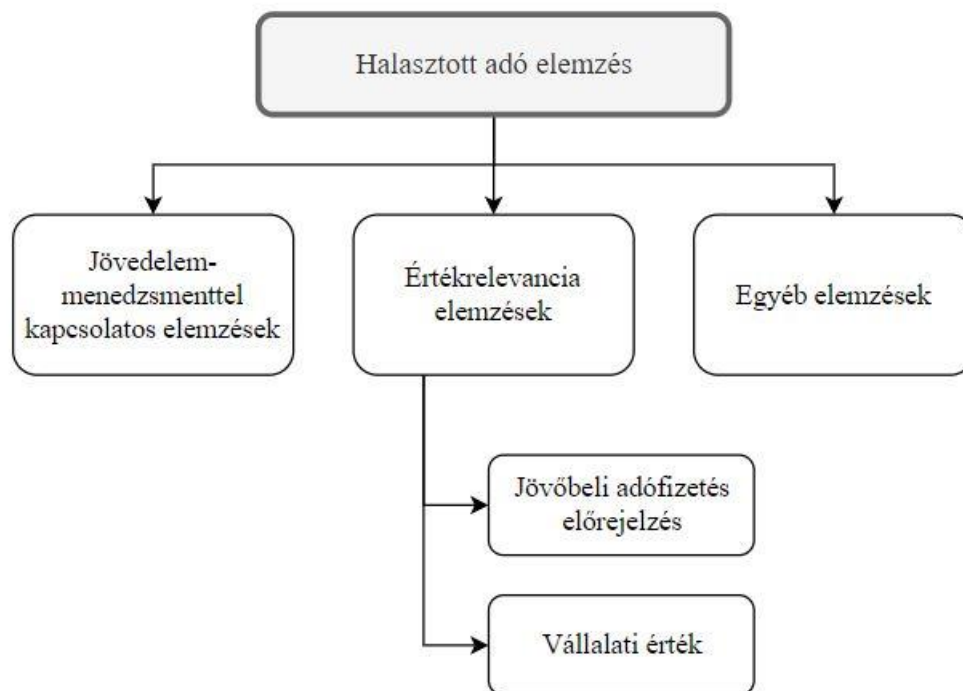
Az IFRS-ek szerinti pénzügyi kimutatásokra történő áttérés társasági adót érintő szabályait és társasági-adó alpra gyakorolt hatásait foglalja össze művében AMBRUS (2019), FORGÁCS (2019), SZIKORA (2019), FEHÉR (2021), PATAKI et al. (2021), LIPTÁK (2018, 2023). Azonban ezek a cikkek is elsősorban a jogszabályi értelmezés elősegítésére hivatottak.

### 2.4.2. A halasztott adóhoz kapcsolódó nemzetközi kutatások

A halasztott adó elszámoláshoz kapcsolódó nemzetközi empirikus kutatások számos irányba mutatnak. Ebben a fejezetben összefoglalom a halasztott adók megjelenítéséhez kapcsolódó korábbi főbb kutatási eredményeket. A szakirodalom feltárása során számtalan olyan tanulmányra való utalást találtam, melyek az amerikai cégek elemzéseiből vonnak le következtetéseket, de ezek megismerése a hozzáférhetőségük okán számomra korlátozott volt, így a következő összegzést a számomra is elérhető irodalom alapján készítettem el.

GÖRLITZ – DOBLER (2021) megállapította, hogy a halasztott adók elszámolásával kapcsolatos tanulmányok legnagyobb hányada a halasztott adók értékrelevanciáját elemzi, míg a kutatások másik része pedig a halasztott adók jövedelemmenedzsmenttel kapcsolatos témái köré összpontosul. A kapcsolódó kutatások egy lehetséges csoportosítását szemlélteti a **9. ábra**.

A pénzügyi kimutatások általánosan elfogadott célja, hogy olyan releváns információkat nyújtsanak, amelyek hasznosak a gazdasági döntések meghozatala során. Ennek kapcsán az **értékrelevancia kutatások** azt vizsgálják, hogy a halasztott adók által nyújtott információk hogyan hasznosulnak a pénzügyi kimutatásokat felhasználók döntéshozatali folyamataiban (BARTH et al., 2001). Az értékrelevancia elemzésekkel kapcsolatosan többek azt a következtetést vonták le, hogy a halasztott adók közzétételének értéke minimális (BUSUTTIL, 2017) valamint, hogy a nettó halasztott adókövetelés/adókötelezettség általában nem rendelkezik lényegesen jelentős részaránnyal a mérlegfőösszeghez viszonyítva (VRŽINA, 2023).



### 9. ábra: A halasztott adó kutatások egy lehetséges csoportosítása

*Forrás: Saját szerkesztés BROUWER – NAARDING, 2018; GÖRLITZ – DOBLER, 2021; MEAR et al., 2019 alapján*

Az értékrelevancia elemzések közé tartoznak az **előrejelzési relevancia** vizsgálatok. Tanulmányokban vizsgálták a halasztott adónak a jövőbeni adófizetésekkel kapcsolatos előrejelzési relevanciáját. CHLUDEK (2011a, 2011b) disszertációjában német vállalati mintán végzett elemzésében nem igazolt összefüggést a halasztott adó és a jövőbeni adófizetési kötelezettségek között. Hasonló következtetésre jutottak MEAR et al. (2019), akik IFRS beszámolót készítő új-zélandi vállalati mintát elemeztek. Az értékrelevancia vizsgálatok másik ága a halasztott adó és a **vállalati érték** (piaci érték, részvényárfolyam) közötti összefüggéseket igyekszik feltárni.

Az értékrelevancia vizsgálatok mellett a kutatások másik nagy területe a halasztott adó **jövedelemmenedzsmenttel** kapcsolatos összefüggéseit vizsgálja. Jövedelemkezelés – earnings management, jövedelembefolyásolás, nyereségmenedzsment – alatt a szakirodalom alapján olyan vezetői döntések halmazát értjük, amelyek nem valós, hanem a menedzsment által befolyásolt, rövid távú jövedelemmaximalizálást céloznak meg. Ezek a döntések a számviteli beszámolóban bekövetkezett változásokra összpontosítanak, abból a célból, hogy félrevezessék az érintetteket – részvényeseket, befektetőket, hitelezőket, üzleti partnereket –, és szerződéses előnyöket érjenek el (DENICH et al., 2023). ANWAR et al. (2022) egészen az

ügynökélméletig vezeték vissza a halasztott adó jövedelembefolyásoló hatását. Megfogalmazásában a jövedelemmenedzsment a vezetés erőfeszítése a pénzügyi kimutatásokban szereplő számok megváltoztatására, elrejtésére vagy manipulálására. SCOTT (2003) szerint a jövedelemkezelés egy olyan választás, amelyet a menedzser hajt végre, hogy meghatározza a számviteli politikát bizonyos konkrét célok elérése érdekében.

Több tanulmányban kritikai megállapítás született arra vonatkozóan, hogy a vezetői döntéshez kötött halasztott adókövetelések megjelenítésével befolyásolják a vállalati eredményt. (CHRISTENSEN et al., 2008; MONIZ et al., 2022). BAIK et al. (2023) kutatásában vezetői döntéshozatal szempontjából vizsgálta a halasztott adókövetelések megjelenítését. Kutatásukat arra a hipotézisre alapozták, hogy a halasztott adókövetelések mérése vezetői mérlegelést, illetve számviteli becsléseket igényel. Megállapították, hogy a túlzott vezetői önbizalom hatására a vezetők felértékelik a halasztott adó eszközöket, ezáltal növelve a pénzügyi kimutatásokban rejlő bizonytalanságokat, ugyanakkor ezzel pozitív irányba befolyásolva a vállalati értéket. LULUK-NOVA (2015) szerzőpáros szintén összefüggést mutatott ki a halasztott adó és a jövedelemmenedzsment között az Indonéziai Tőzsdén működő nem gyártással foglalkozó vállalati mintát tartalmazó kutatásuk során.

Ugyanakkor az értékrelevancia és jövedelembefolyásoló szerepén túl más kutatási kérdéseket is kapcsolódnak a halasztott adók elszámolásához. Például foglalkoznak tanulmányok a könyvvizsgálat halasztott adóra gyakorolt hatásának vizsgálatával, illetve vizsgálták az adóstratégiák kapcsolatát a könyv szerinti értékekben megjelenő különbségekkel (GÖRLITZ – DOBLER, 2021).

A halasztott adók esetében a szabályozási rendszerek nem engedik meg a diszkontálást, hogy ezáltal megkönnyítsék a halasztott adók elszámolását. BROUWER – NAARDING (2018) szerzőpáros kutatásuk eredményeként hangsúlyozzák a halasztott adó diszkontált mérésének jelentőségét, a **pénz időértékének** figyelembevételét, ugyanis a szerzők szerint ez technikailag lehetséges. LAVIN (2017) művében összefoglalja a diszkontálást támogató és ellenző érveket és arra a következtetésre jut, hogy az IASB-nek fenn kell tartania a halasztott diszkontálás tilalmát a költség-haszon számviteli elvre hivatkozva.

VILDAM (2022) tanulmányában a halasztott adókövetelések és adókötelezettségek nettó módon történő bemutatásának pénzügyi mutatószámokra történő hatásának vizsgálatát tűzte ki célul. MEAR et al. (2019) tanulmányában ki is emeli, hogy az Egyesült Államokban készült elemzések eredményei nehezen összevethetőek az IFRS szerinti kutatásokkal, melynek oka, hogy míg a halasztott adó elszámolásához kapcsolódó szabályozás a konvergencia miatt

hasonló, addig az empirikus eredmények eltéréseit a számviteli rendszerek és elszámolások közötti eltérések okozzák. Ezért egy esetleges mutatószám elemzés során ezeket az eltéréseket nem szabad figyelmen kívül hagyni.

A halasztott adó kimutatása szempontjából fontos megállapítást tettek MALYSHKIN et al. (2021) ukrainai kutatók, ugyanis megfogalmazzák, hogy bár rendkívül fontos, hogy a vállalatok helyesen és időben azonosítsák a halasztott adó tételeiket, mivel közvetlenül befolyásolják a nettó eredmény értékét, ugyanakkor a gyakorlat azt mutatja, hogy Ukrajnában a legtöbb cég nem terheli magát ilyen számításokkal, mert azok összege közvetlenül nem befolyásolja az adóbevallást.

Fontos kiemelni, hogy azokban az országokban, ahol a halasztott adó nagy jelentőséget képvisel a jövedelemmanipuláció eszközeként az esetleges adóreformok megvalósítása kapcsán is nagy szereppel bír. Ezt támasztja alá az amerikai halasztott adó kutatások egyik jeles képviselője és szerzőtársai, POTERBA et al. (2007) elemzése, melyekben azt vizsgálták, hogy a társasági adókulcs módosítások milyen hatást gyakorolnak a vállalatok halasztott adó képzésének gyakorlatára. Megállapítják, hogy amennyiben az adókulcsok csökkenését modellezik, a vállalatok lépéseket tesznek a halasztott adóköveteléseikből származó bevétel elszámolásának felgyorsítására.

### **2.4.3. A pénzügyi szektorhoz kapcsolódó halasztott adó kutatások**

A **pénzügyi szektor** esetében a közös európai felügyelet miatt különösen fontos az IFRS alkalmazás, így a halasztott adó elszámolás kapcsán is kiemelt figyelem övezi ezeket a társaságokat. Számos EU tagállamban végzett tanulmány (CHYTIS et al., 2013; SOZBILIR et al., 2015; VUČKOVIĆ-MILUTINOVIĆ- LUKIĆ, 2013) rámutatott arra, hogy a bankok általában nettó halasztott adókövetelést jelenítettek meg kimutatásaikban. Ugyanerre a következtetésre jutott az amerikai bankszektort vizsgálva HANNA et al. (2019). Szintén a halasztott adókövetelések jelentőségét hangsúlyozzák KYRIAZOPOULOS et al. (2019). Cikkükben banki pénzügyi kimutatásokat vizsgálva a halasztott adó szavatoló tőkével kapcsolatos összefüggését tárják fel. A szerzők által megállapítást nyer, hogy a halasztott adózás kérdése különösen fontos a görög bankok számára, és hatással van működési kereteikre, valamint a görög gazdaság fejlesztésében való részvételi lehetőségükre, Görögország esetében ugyanis a halasztott adókövetelések felhasználhatóak a bankok szavatolótőke számítása során.

Annak a kérdésnek a megválaszolására, hogy a pénzügyi szektorban milyen tényezők keletkeztetnek halasztott adót, HANNA et al. (2019) amerikai pénzügyi intézmények adatain

végzett kutatásában a nettó halasztott adókövetelések kimutatásának legfőbb okaként a korábbi évek veszteségét jelölte meg, addig a török bankszektorban végzett elemzésében SOZBILIR et al. (2015) végkielégítésekre képzett hosszú lejáratú céltartalékokat, míg a halasztott adókötelezettségek elsődleges okozójaként a pénzügyi eszközök átértékelését állapította meg.

CHYTIS et al. (2013) görög minta elemzése kapcsán megállapította, hogy a halasztott adót keletkeztető okok jelentősen eltérnek a pénzügyi szektorban és a vállalati szektorban. Az ingatlanok, gépek és berendezések az a mérlegtétel, amely a nem pénzügyi szektorban jelentős hatással van a halasztott adó alakulására, míg a pénzügyi szektor esetében hasonlóan HANNA et al (2019) eredményeihez a fel nem használt adóvesztéseket jelölte meg a halasztott adó keletkezésének fő okaként.

VUČKOVIĆ-MILUTINOVIĆ- LUKIĆ (2013) szerbiai bankszektor vizsgálatának elemzésének eredményei azt mutatják, hogy a halasztott adó leggyakrabban mind a pénzügyi, mind a nem pénzügyi szektorban az ingatlanok, gépek és berendezések mérlegtételhez kapcsolódóan jelennek meg, melynek oka a számviteli és adóamortizáció közötti különbség. A számviteli értékcsökkenés azonban a bankoknál a legtöbb esetben gyorsabb, mint az adózás szerinti, míg a nem pénzügyi szektorban éppen fordított a helyzet. Míg második helyen az áthozott veszteség szerepelt a gyakorisági listán. Ezzel némileg ellentmondó eredményre jutott Szerbia bankszektor esetében VRŽINA (2023), aki négy bankcsoport Horvátországban, Szerbiában és Szlovéniában működő 12 bankjának pénzügyi kimutatásait tekintette át. Mindhárom ország esetében a pénzügyi eszközök értékeléséhez és a hosszú lejáratú céltartalékokhoz kapcsolódó halasztott adó jelent meg a leggyakrabban. Szerbia esetében a harmadik leggyakoribb oknak találták az eszközök értékcsökkenését. Véleményem szerint az eltérő eredményekre magyarázatot adhat a kutatások eltérő ideje, ugyanis az IFRS 9 bevezetése kapcsán a pénzügyi instrumentumok jellege befolyásolhatja a kapcsolódó halasztott adót.

## **2.5. AZ EFFEKTÍV ADÓTERHELÉS MÉRÉSE**

### **2.5.1. Az effektív adóráta**

A multinacionális és egyéb gazdasági társaságok, mint adóalanyok számára rendkívül fontos, hogy egy adott országban milyen jellegű és mértékű közterheket kell fizetniük. Az egyik leglényegesebb adónem a társasági adó, amely a vállalati nyereséget adóztatja. A törvényes adóráta nem tudja a vállalkozások adóterhelését tökéletesen tükrözni és emiatt szükségessé vált a **tényleges társasági adóterhelés** mérésével is foglalkozni, hiszen a társasági adót nemcsak az adómértékek határozzák meg (PFEFFER, 2022). Az OECD által kidolgozott

globális minimumadó szabályozás kapcsán meghatározott minimum effektív adórata bevezetése is azon alapszik, hogy a nominális adókulcsok nem azonosíthatók a ténylegesen fizetendő adó mértékével. Az adóalapot módosító tételek és adókedvezmények következtében ugyanis a nominális adókulcshoz képest az effektív adókulcs mértéke sokkal alacsonyabb is lehet (VAD, 2022). BOZSIK (2023) a globális minimumadó bevezetésével foglalkozó cikkében a magyarországi vállalatok esetében 4,5%-os vállalati effektív adóterhelést említ, ami lényegesen alacsonyabb érték a 9%-os társasági adóhoz, vagy akár a 15%-os globális minimumadószinthez képest. Az effektív adórata meghatározása az IFRS-ek alkalmazása okán is megjelenik, ugyanis az IAS 12 standard is definiálja az (átlagos) effektív adórata fogalmát.

Fontosnak tartom kiemelni, hogy az **effektív adórata** meghatározása a szakirodalom szerint többféle megközelítés és módszer alapján lehetséges, aminek következményeként jelentősen eltérő értékeket takarhat. A számítás módszertanát a felhasznált adatok köre és időbelisége határozza meg. A **4. táblázat** az effektív adórata számítási módszereit és a felhasznált adatok jellemzőit szemlélteti.

#### 4. táblázat: Az effektív adórata meghatározásának módszerei

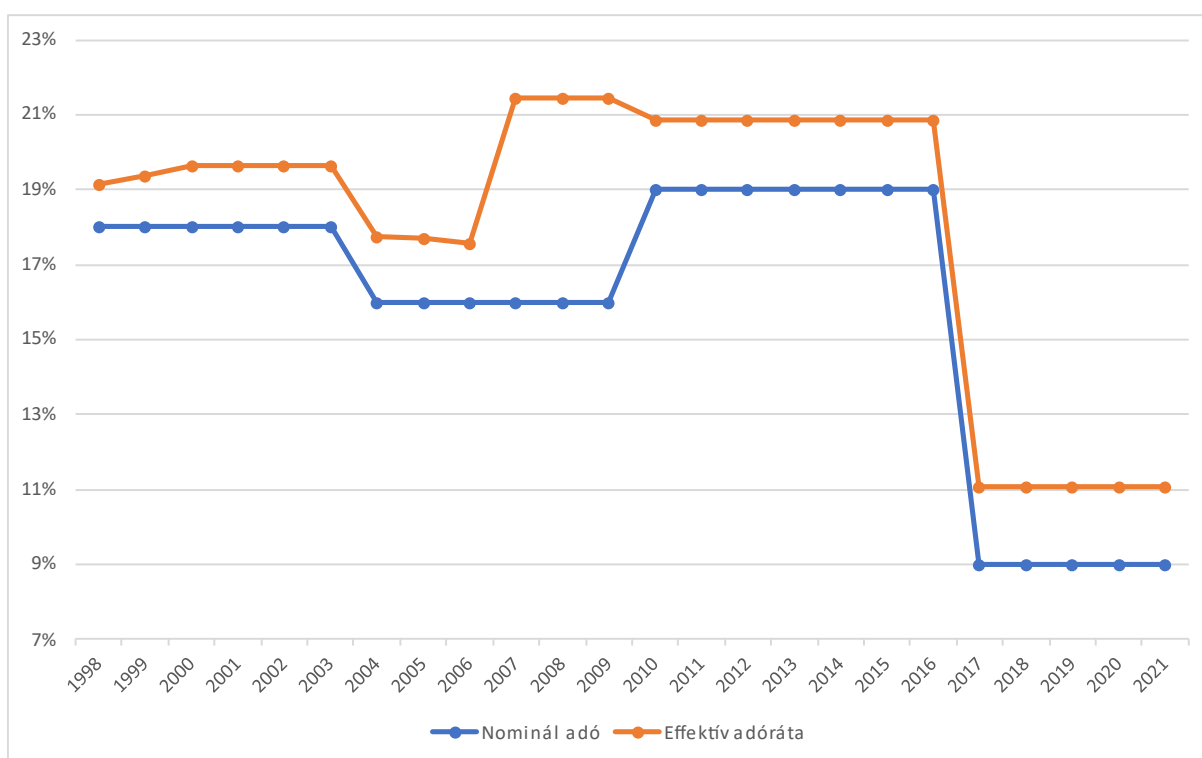
Effektív adó számítási módszerek	Felhasznált adatok köre	Felhasznált adatok időbelisége
<i>makroszinten hátrafelé tekintő módszerek</i>	összevont, makroökonómiai adatokat használ	valós adatokra épít
<i>mikroszinten hátrafelé tekintő módszerek</i>	számviteli adatokat használ	valós adatokra épít
<i>mikroszinten előretekintő módszerek</i>	számviteli adatokat használ	az adórendszer törvényi sajátosságait használja

*Forrás: Saját szerkesztés HAJDU (2012a), HAJDU (2012b) alapján*

A mikro és a makro megközelítések között a különbség a felhasznált adatokban rejlik. Míg a makro módszerek összevont makroökonómiai adatokból számolják a tényleges adórátákat, például a nemzeti számlák adatai, addig a mikro megközelítésű módszerek a vállalkozások pénzügyi kimutatásaiban szereplő információk alapján kalkulálnak. A mikro megközelítések között megkülönböztethetünk múltra- és az előre- tekintő megközelítéseket, melyek a felhasznált információ típusától függenek. A hátrafelé, múltra tekintő megközelítések múltbéli, valós adatokra építve becsülik a vállalkozásokat érintő tényleges adóterhelést, míg az előre tekintő módszertanok az adórendszer törvényi sajátosságait használják, hogy megállapítsák az egyes jövőre vonatkozó döntések adózási aspektusait (HAJDU. 2012a). A valós adatok felhasználásán alapuló modellek a kimutatott valós vállalati és egyéb adatok felhasználásával

kalkulálnak, míg a mikroszinten előretékintő módszerek az adóztatás befektetési magatartásra gyakorolt hatását célozzák kimutatni, melyhez a jövőre vonatkozó indikátorok szükségesek. Ezek a modellekben tartalmazzák egyrészt a társasági befektetések releváns adóvonzatait, másrészt elvonatkoztatnak a gazdasági feltételek befolyásától (HAJDU, 2012b). Ide tartoznak a legfejlettebbnek ítélt, Devereux és Griffith által kifejlesztett tényleges adóterhelést mérő elméleti modellek.

Az EU tagországok effektív adóterheléseinek vizsgálatáról tett közzé jelentést CHRISTOPH (2021). Ezekben a jelentésekben többféle megközelítés szerint vizsgálják a tagországokban működő vállalatok tényleges adóterhelését. Magyarország nominál és effektív adórátáinak alakulását szemlélteti a **10. ábra**.



**10. ábra: Magyarország nominál és effektív adórátáinak alakulása 1998-2021 között**

*Forrás: Saját szerkesztés a CHRISTOPH et al., (2021) alapján*

Az ábráról leolvasható, hogy a törvényi adóértéket minden évben meghaladta az effektív adóterhelés mértéke. Ez vélhetően azzal magyarázható, hogy a tényleges adóterhelésbe az alkalmazott módszertan a társasági adón túl más adónemekkel is kalkulál. BOZSIK (2023) a vállalati effektív adóterhelést 4,5%-ban határozta meg, azonban ő csak a társasági adót vette figyelembe.

BLECHOVA-BARTECKOVA (2008), SUCIARTI et al. (2020) megfogalmazásában az effektív társasági adókulcsok olyan adókulcsok, amelyek nemcsak a törvényben meghatározott

társasági adókulcsokat veszik figyelembe, hanem az adórendszer egyéb szempontjait is, amelyek meghatározzák a ténylegesen befizetett adó összegét.

LUKOVSKI et al. (2020) tanulmányukban azt vizsgálják, hogy a társasági adókulcs 2016–2017 közötti csökkentésével párhuzamosan milyen változás következett be a vállalatok tényleges adófizetési kötelezettségében. Arra a kérdésre keresték a választ, hogy milyen eltérés mutatkozik a vállalatok effektív és névleges adókulcsa között, van-e különbség az effektív adókulcs tekintetében a különböző iparágak között, illetve hogy mely szektorok szembesülnek a legalacsonyabb, illetve legmagasabb tényleges adóterheléssel. Megállapították, hogy a nagyvállalatok effektív adórátája a változások ellenére is elmarad a teljes mintára jellemző átlagtól. Egy korábbi időszakot felölelő elemzésében – 2009-2011 közötti időszakot vizsgálva – hasonló következtetésre jutott ELEK-LŐRINCZ (2015) is. Véleményük szerint ez az effektív adóelőny valószínűleg visszavezethető az adózás előtti eredményt csökkentő tételek és adókedvezmények nagyvállalatok szempontjából szignifikánsan könnyebb felhasználhatóságára. Szintén ezt a tényt támasztja alá JANSKY (2019) kutatása, melyben 63 országban működő multinacionális vállalatokat vont be. Megállapította, hogy Luxemburgban (2,2%) a legalacsonyabb, míg Norvégiában (48,7%) a legmagasabb a cégek effektív adóterhelése. Magyarország esetében 8%-os effektív adókulcsot kalkulált. Végső megállapítása, hogy az Európai Unióban az effektív adókulcsok jóval alacsonyabbak a nominális adókulcsoknál. Maga a tény, hogy az ETR-ek többnyire alacsonyabbak a törvényes névleges kulcsoknál természetes, az országok nyújtotta adókedvezmények és egyéb adózási rendelkezések miatt. A fenti kutatások eredményei ugyanakkor ellentmondanak a SPENDEL et al. (2011) eredményeinek, akik megállapításai az effektív adókulcsok magasabbak a nominális kulcsoknál. Ennek oka lehet, hogy SPENDEL és kutatótársai mélyrehatóbb elemzéseket végeznek, figyelembe véve az országok specifikus jellemzőit. Például kiemelik, hogy Magyarországon a társasági adó mellett helyi iparüzési adót is kivetnek. Ugyanakkor az iparüzési adó alapja eltér a társasági adó alapjától, ezért a kalkulációk során módosítani kell az adóalapot az effektív adókulcsok kiszámítása során. Továbbá 2004 óta innovációs adót is kivetnek, amely a helyi iparüzési adóval azonos módosított adóalappal rendelkezik.

Az IAS 12 standard az effektív adókulcs közzétételét nem követeli meg, azonban kötelezően előírja az adóráfordítás és a számviteli eredmény közötti kapcsolat magyarázatát. Ezt vagy az adóráfordításnak, valamint a számviteli eredménynek és a vonatkozó adókulcs a szorzata közötti számszaki egyeztetéssel mutathatja be a vállalkozás, közzétéve azt az alapot is, amely alapján a vonatkozó adókulcs számítása történt, míg a másik megoldás szerint az átlagos effektív adókulcs és a vonatkozó adókulcs közötti számszaki egyeztetést kell levezetnie,

közzétéve azt az alapot is, amely alapján a vonatkozó adókulcs számítása történt. Ugyanakkor a standard engedélyezi, hogy az mindkét módszert párhuzamosan is bemutassák a beszámolójukban a gazdálkodók.

Az IAS 12 az **átlagos effektív adókulcs** számítását az adóráfordítások (-bevételek) és a számviteli eredmény hányadosaként határozza meg (IAS 12.86). Disszertációmban igazodva az IFRS előírásához az effektív adókulcs kiszámításakor a vállalatok pénzügyi kimutatásaiban szereplő, valós adatokat használok. Az effektív adókulcsot az adóráfordítások és az adózás előtti nettó eredmény hányadosaként határozom meg vagyis a valós, számviteli adatokat felhasználó, mikroszinten hátratekintő módszert alkalmazom.

### **2.5.2. Az adóráfordítás tartalmi változása az IFRS áttérés kapcsán**

Az előző fejezetben ismertetett effektív adórata alakulására mind az **adóráfordításban bekövetezett változás**, mind az adózás alapjául szolgáló eredményben bekövetkezett változás befolyásoló hatással bírhat. TÖRÖK (2020) a társasági adóval szembeni kritikaként fogalmazza meg, hogy nehezen megoldható feladatot jelent a társasági adó alapjának egzakt meghatározása. Amíg az államháztartás a lehető legnagyobb, addig az adóalanyok a lehető legkisebb adóalapban érdekeltek. Véleménye szerint a társasági adó mai formájában nemzeti és globális szinten is fenntarthatatlan a bonyolult rendszere és manipulálhatósága miatt, valamint a felmerülő implicit költségek miatt. A legnagyobb nehézséget az jelenti, hogy mivel az adóalap nehezen megfogható, egyes országok egymástól eltérő módon határozzák meg a társasági adó alapját, aminek következtében a kettős adóztatás és a nem adóztatás problémája egyaránt felmerülhet. A szerző azonban csak a ténylegesen fizetendő társasági adó kapcsán élt kritikai észrevétellel, az általam a korábbi fejezetekben bemutatott halasztott adó elszámolásának hatásait nem említi.

Az IFRS áttérés kapcsán megállapítható, hogy az effektív adóterhelés mérésekor mind az adózás előtti eredmény, mind az adóráfordítás eltérő szabályozása okán változást eredményez a mutatóban. Értekezésemben adózási szemszögből vizsgálom a magyarországi vállalatok IFRS-re történő áttérését, így fontosnak tartom a magyar szabályozás és az IFRS szerinti eredmény és a kapcsolódó adó fogalmi előírásainak összehasonlítását.

Az **5. táblázat** a magyar számviteli rendszer és az IFRS szerinti adóráfordítás kapcsolatát szemlélteti az eredménykimutatással.

**5. táblázat: A 2000. évi C. tv és az IFRS szerinti adóráfordítás kapcsolata az eredménykimutatással**

2000. évi C. tv.	IFRS
A. Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye	
B. Pénzügyi műveletek eredménye	
C. Adózás előtti eredmény	Adózás előtti eredmény
<b>IX. Adófizetési kötelezettség</b>	<b>Adóráfordítás</b>
D. Adózott eredmény	Folytatódó tevékenységek nettó eredménye
	Megszűnt tevékenységek eredménye
	Adózott eredmény

*Forrás: Saját szerkesztés a 2000. évi C. tv és az IAS1, IAS12 előírásai alapján (2024)*

Az Szvt. a számviteli eredmény meghatározásával kapcsolatban azt rögzíti, hogy az eredménykimutatás a vállalkozó adózott eredményének a levezetését tartalmazza, az eredmény keletkezésére, módosítására ható főbb tényezőket, az adózott eredmény összetevőit, kialakulását mutatja be. A 70.§ (2)-es pont szerint az üzleti év adózott eredményét az üzemi (üzleti) tevékenység eredménye és a pénzügyi műveletek eredménye (a továbbiakban együtt: adózás előtti eredmény) adófizetési kötelezettség levonásával csökkentett összegében kell meghatározni. Majd a 87.§ (2)-es pontjában a jogalkotók a következőképpen definiálják az **adófizetési kötelezettség** fogalmát: „Adófizetési kötelezettségként kell kimutatni az üzleti év adózás előtti eredményét terhelő adó (ideértve különösen a társasági adót, az abba beszámítható külföldi adót, valamint az olyan külföldi adót, amelynek alapjául szolgáló jövedelem nemzetközi szerződés rendelkezése alapján mentes a társasági adó alól), a kisvállalati adó megállapított (bevallott, kivetett) összegét.”

Az IFRS-ben az IAS 12 standard rendelkezik az jövedelemadó elszámolásáról. BARANYI (2014) megfogalmazásában „az IAS 12 standard jövedelemadó alatt azokat az adónemeket sorolja fel, melyek megállapításakor az adó alapja az adóköteles nyereség, függetlenül attól, hogy az adó belföldön vagy külföldön fizetendő.” A standard a számviteli nyereséget „az időszakra vonatkozó, az adóráfordítás levonása előtti eredmény”-ként definiálja (IAS 12.5) Míg az **adóráfordítás** – vagy bizonyos esetekben adóbevétel – a tárgyidőszak eredményének megállapításakor figyelembe vett tényleges és halasztott adók együttes összege. A standard megfogalmazásában a tényleges adó „az adott időszakra vonatkozó adóköteles nyereséggel (negatív adóalappal) kapcsolatban fizetendő (realizálható) nyereségadó összege. H NAGY (2014) megfogalmazásában a jelenlegi, tárgyidőszaki adó az adott időszak adótörvényei szerint

számított adózás előtti eredmény alapján meghatározott fizetendő adó vagy visszaigényelhető adó összege.

Ez alapján hasonlóságként megállapítható, hogy a tárgyidőszaki eredményhez kötve megjelenik mindkét rendszerben a hatályos adószabályok szerint kiszámított tényleges jövedelemadó. Eltérésként jelentkezik azonban, hogy míg az adó, mint eredményt módosító tétel a magyar jogszabályi környezetben eredményt terhel, tehát vagy ráfordításként értelmezendő, vagy negatív adóalap esetében nulla értéket vesz fel, addig az IFRS-ben ez a kategória akár pozitív előjelet is felvehet, és eredményt növelő tételként, bevételként is kimutatható. Ennek oka a halasztott adó.

Az IAS 12 standard úgy fogalmaz, hogy az ügyletek és más események tényleges és halasztott adójának elszámolásának összhangban kell állnia magának az ügyletnek, vagy az eseménynek az elszámolásával. Ebből következik, hogy a halasztott adó elszámolása, illetve változása általában az adóráfordításon keresztül befolyásolja a tárgyévi eredményt. Léteznek azonban olyan események, amelyek esetén a halasztott adó elszámolása az egyéb étfogó eredménnyel szemben jelenik meg, vagy a goodwill értékébe kerül beszámításra. Például olyan tranzakciók esetében azonban, ahol a halasztott adót okozó esemény nem érinti a számviteli eredményt, a halasztott adók kimutatása közvetlenül a tőkében történik meg, vagyis eredménysemleges, vagy üzleti kombinációkhoz kapcsolódóan az üzleti vagy cégértéket módosíthatja.

A halasztott adókövetelések és- kötelezettségek könyv szerinti értéke akkor is változhat, ha nincs változás a kapcsolódó átmeneti különbözet összegében. Ez például eredhet az adókulcsok vagy az adótörvények változásaiból, a halasztott adókövetelések megtérülésének újbóli becsléséből, vagy egy eszköz realizálásának várható módjában bekövetkezett változásból.

Az IAS 12 célként általánosan a jövedelemadók számviteli kezelését jelöli meg, nem vonva párhuzamot egyetlen ország adórendszerével sem. Ezért egy-egy adónem kapcsán mindig mérlegelni szükséges, hogy az adott adónem jövedelemadónak minősül-e. A magyar jogszabályi környezetben a társasági adó esetében ez a kérdés véleményem szerint egyértelmű. Ugyanakkor a magyar adórendszerben azonosíthatóak más, a jövedelemtől függő adók is, mint például a helyi adók közé sorolt iparüzési adó, az innovációs járulék, vagy egyes ágazati különadók, mint például az energiaellátók különadója vagy a hitelintézeteket terhelő különadó. A helyi iparüzési adó elszámolható ugyanúgy az IFRS-ben is a működési eredmény terhére ráfordításként, azonban amennyiben nyereségadóként értelmezi a vállalat, akkor az adóráfordításoknál mutatandó be. Erre jelenleg nincs egységesen kialakult magyar gyakorlat, még a tőzsdei cégek esetében sem (KOVÁCS, 2019; NAGYNÉ, 2019). A vállalatok döntéséhez

szükséges a tevékenységük elemzése és ezáltal annak megítélése, hogy az iparüzési adó elsődlegesen a jövedelmet vagy a forgalmat adóztatja-e. Kereskedelmi tevékenységet végző vállalatok esetében nagy bizonyossággal megállapítható, hogy a helyi iparüzési adó jövedelemadó, mert a bruttó eredményt adóztatja meg. Míg például egy szolgáltató vállalat esetén az elért eredmény a költségstruktúra következményeként inkább az árbevételtől függő tényező, ami inkább a forgalmi adók jellemzője. Az innovációs járulék számításának alapja megegyezik a helyi iparüzési adóéval, így ez az adónem általában azonos besorolásra kerül az iparüzési adóval. Ennek a választható besorolásnak fontos szerepe lehet egy menedzsment vagy cég megítélésében is, hiszen olyan számított eredménykategóriákat is befolyásol a döntés, mint az EBIT vagy az EBITDA (TARPATAKI et al., 2022), ami egy pénzügyi kimutatás felhasználó számára döntéshozatal alapjául is szolgálhat.

Fontosnak tartom megemlíteni, hogy az IFRS-re történő áttérés esetén azaz elsődleges elvárás, hogy az áttérésnek adósemlegesnek kell lennie. Az egyedi IFRS éves beszámolót készítő vállalatok esetében a társasági adótörvény szerinti nyereségadó is az egyedi IFRS éves beszámoló adatai alapján kerül meghatározásra. A hatályos adójogszabályok alapján, amennyiben az egyedi IFRS éves beszámoló készítésének első évében és az azt követő évben az IFRS alapon kalkulált társasági adótörvény szerinti nyereségadója nem éri el az áttérés előtti üzleti év társasági adótörvény szerinti tényleges adó értékét, akkor a társaság választása alapján vagy az áttérést követő két évben is megfizeti az áttérés előtti üzleti év társasági adótörvény szerinti tényleges adó értékét vagy az adott üzleti év társasági adótörvény szerinti nyereségadóját úgy határozza meg, mintha nem tért volna át az IFRS-ekre. Ez a jogszabályi rendelkezés a társasági adó mellett a helyi iparüzési adó és az innovációs járulék alap vonatkozásában is meghatározásra került. A rendelkezés hatására a fenti adók úgynevezett hibrid adónak minősülnek az áttérés, illetve az azt követő évben, hiszen az adó részben, de nem tisztán az adóköteles nyereség értékétől függ. Az IAS 12 standard nem tartalmaz egyértelmű útmutatást a hibrid adók kezelésére vonatkozóan. Ehhez kapcsolódóan ezen átmeneti időszakban a hibrid adók eltérő kezelése hatással lehet a társaságok effektív adóterhelésének mérésére, valamint a halasztott adók pénzügyi kimutatásokban történő bemutatására. Vizsgálataim során néhány vállalat gyakorlatában azt tapasztaltam, hogy az IFRS áttéréshez kapcsolódó, a Tao tv. szerint hosszú lejáratú kötelezettségként kimutatandó adókülönbötet, összesen szerepeltetik a halasztott adókötelezettségek mérlegtételével. Ez a tétel azonban nem egyezik meg az IAS 12 standard által meghatározott halasztott adóval, így a bemutatása hatással van a halasztott adó mérlegtételének értékére.

### 2.5.3. Az effektív adóterhelés és az IFRS kapcsolata

Kutatásom szempontjából fontosnak tartom megfogalmazni azt a tényt, hogy az effektív adóterhelés számszerűsítése során elengedhetetlen az adatokat biztosító számviteli rendszer vizsgálata. Az IFRS alkalmazása a tényleges adóterhelés mérése kapcsán nagyon szűk az empirikus tapasztalatokat közlétező szakirodalom. CHRYTIS (2020) görög tőzsdei vállalati mintán végzett elemzést, míg TRAN – ZHU szerzőpáros ausztrál vállalati kört elemzett. TRAN – ZHU (2021) felmérése arra irányult, hogy az IFRS ausztrál megfelelőinek (AIFRS) elfogadása milyen hatást gyakorol a társasági effektív adókulcsra. Az eredményeik azt mutatják, hogy az AIFRS bevezetése csökkentette a tényleges adófizetési kötelezettség arányát, de összességében 1,51 százalékponttal növelte a teljes effektív adóterhelést. Ugyanakkor azt is kimutatták, hogy az AIFRS bevezetésének a tényleges adófizetési kötelezettség arányára és az effektív adótárátára gyakorolt hatását nem befolyásolja a cégméret vagy az iparági besorolás.

SCHUC et al. (2018) az IFRS-ek és a brazil nemzeti számviteli standardok konvergenciája kapcsán végeztek kutatást. Megállapították, hogy az IFRS bevezetése változásokat okozott a számviteli eredmények mérésében, vagyis a nyereséget terhelő adók kiszámításának kiindulópontjában. Kutatási eredményeik igazolták, hogy a vállalatok eszközarányos jövedelmezősége (ROA) és effektív adóterhelése között ellentétes kapcsolat áll fenn, ami azzal magyarázható, hogy minél nagyobb a vállalat, annál nagyobb a képessége az adótervezésre és a megfelelő számviteli döntések meghozatalára, ezáltal csökkenteni tudják a tényleges adóterhelést. Azt is bizonyították, hogy az IFRS bevezetése negatív és szignifikáns kapcsolatban állt az effektív adóterheléssel, vagyis hozzájárult az adóterhek csökkenéséhez. Hasonló regresszióelemzést végzett IFRS alapú portugál vállalati mintán COSTA et al. (2012). Elemzésükben kimutatták, hogy például a vállalatméret, a tőkeáttétel, az eszközösszetétel és a jövedelmezőség esetén szignifikáns kapcsolat igazolható a vállalatok effektív adórátaival.

TARTONO et al. (2021) elemzésében a halasztott adó jövedelembefolyásoló hatását vizsgálta. Kutatási modelljébe beépítette az ETR mutatót, mint az adótervezés mérőszámát. Értelmezésében adótervezésről van szó, amikor a vállalat a rendelkezésére álló lehetőségek és szabályok felhasználásával törvényesen minimalizálja adóját. A modellen belül az effektív adókulcs mutatót azt becsüli meg, hogy mennyi adótervezést végeznek a cégek. Az alacsony érték több adótervezést mutat, mivel azt mutatja, hogy a cégek hatékonyabban minimalizálták az adókat. A regressziós elemzés eredménye az adótervezés (ETR) pozitív, szignifikáns korrelációját mutatta a jövedelemgazdálkodással.

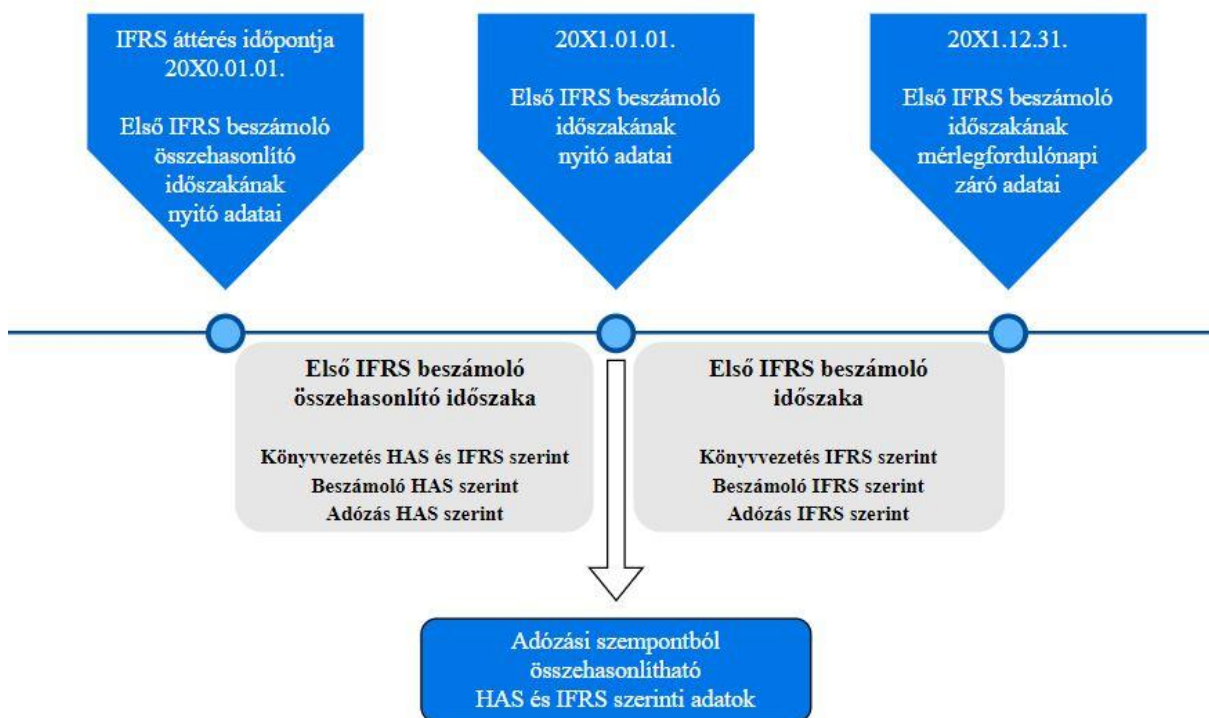
### 3. ANYAG ÉS MÓDSZERTAN

Doktori értekezésem 2. fejezetében ismertettem a célkitűzéseimhez igazodó releváns, – a számviteli rendszerek jellemzésével, a számvitel és az adózás közötti kapcsolat elemzésével, a halasztott adó témakörével és az effektív adóterhelés mérésével kapcsolatos – szakirodalmi források feldolgozását. A témához kapcsolódó hazai és nemzetközi szabályozások, törvények, folyóiratcikkek, tanulmányok, elemzések eléréséhez a Google Scholar, a Maturka, valamint a ResearchGate kereső adatbázisokat alkalmaztam.

Disszertációm primer kutatásának céljaként a magyar számviteli rendszerről az IFRS-re áttérő vállalatok adatsorainak adózási szempontú összehasonlítását tűztem ki célul. A Debreceni Egyetem Gazdaságtudományi Karának Számviteli és Pénzügyi Intézete egy korábbi kutatás projekt kapcsán együttműködött a Magyar Nemzeti Bankkal, mely során kialakításra került egy, a beszámolási kötelezettségüket az IFRS szerint teljesítő vállalatok listáját tartalmazó adatbázis. Ezáltal a doktori disszertációm primer kutatásának alapját képező – elsősorban adózási tématerülettel kapcsolatos kvalitatív és kvantitatív információkat tartalmazó – saját adatbázisom összeállításakor az IFRS-re áttért hazai társaságok teljes sokaságából indultam ki. Az adatbázis kialakítása során az adatgyűjtés kézzel történt, melynek oka, hogy a mintában szereplő vállalatok esetében az általam célként kitűzött elemzésekhez korábban nem létezett adatbázis. Módszertanomat alátámasztja azt a tény, hogy számos hasonló, számviteli információkon alapuló kutatás esetében szintén kézi adatgyűjtést alkalmaztak, ezzel biztosítva az adatbázisokban szereplő információ minőségét (NOBES – STADLER, 2023).

A vállalatok egyedi éves beszámolóit az Igazságügyi Minisztérium Céginformációs és az Elektronikus Cégeljárásban Közreműködő Szolgálat által működtetett internetes felületről kerültek letöltésre. A beszámolók feldolgozására a dokumentumelemzés módszerét alkalmaztam, és az így kapott kvalitatív és kvantitatív információk egy Microsoft Excel dokumentumban kerültek rögzítésre és összesítésre. Bár a módszertani kutatások során gyakran figyelmen kívül hagyják, a nem feltűnő kutatási módszereket, amelyek közül a dokumentumelemzés csak egy példa, egyre inkább az adatgyűjtés és -értékelés különösen érdekes és innovatív stratégiájaként ismerik el (LUNE-BERG, 2017). A dokumentumelemzés a dokumentumok – nyomtatott és elektronikus (számítógépes és interneten továbbított) anyagok – áttekintésére vagy értékelésére szolgáló szisztematikus eljárás (BOWEN, 2009). Kutatásom során olyan információk felhasználása történt, melyet meglévő, vállalatok pénzügyi kimutatásainak adatait összesítő és felhasználó nyilvános adatbázisból nem lehetséges kinyerni. Kutatásom középpontjába a magyarországi vállalatok IFRS-re történő áttérésének vizsgálatát állítottam, így az adatbázis összeállításához meghatároztam azt az időpontot, amikor a mintában

szereplő társaságok részéről mind a magyar számvitel szerinti közzétett adatok, mind az IFRS szerinti közzétett adatok rendelkezésre állnak. A későbbiekben ezek az adatok képezték az összehasonlító elemzésem alapját. A **11. ábra** az IFRS-re történő áttérés időbeli folyamatának példáját szemlélteti.



**11. ábra: Az IFRS-re történő áttérés időbeli folyamata**

*Forrás: Saját szerkesztés az IFRS 1 standard alapján (2024)*

Ahogy a **11. ábrán** is látszik, az áttérés időpontjával kezdődő beszámolási időszak egy összehasonlítható időszakot nyújt a két számviteli beszámolási rendszer között, ugyanis a társaságok erről az üzleti évről még a magyar számviteli szabályok szerint készített beszámolót kötelesek elkészíteni, ugyanakkor már az IFRS szerinti adatok is rendelkezésre kell álljanak, hiszen ezek szolgálnak a társaságok által közzétett első IFRS beszámoló összehasonlító időszakának prezentálására. Ez alapján az általam összeállított adatbázis a társaságok első IFRS szerinti beszámolójában szereplő összehasonlító időszak és az utolsó Sztv. szerinti beszámoló tárgyidőszakának megfelelő adatokat tartalmazza.

Az **adatbázis kialakítása** során az eredeti, IFRS beszámolót közzétevő vállalatok listájából kiszűrésre kerültek azok a vállalatok, akik alapításuk óta IFRS beszámolót készítenek, ugyanis esetükben nem lehetséges az áttérés vizsgálata. Szintén nem kerültek feldolgozásra azon vállalatok adatai, akik esetében nem fértem hozzá a beszámolóhoz, illetve IFRS beszámoló helyett az Sztv. szerinti beszámoló került közzétételre. Az áttérés időhorizontjába a 2016-2021

között áttérő vállalatok kerültek, így mindezeket figyelembe véve egy 192 társaság adatait tartalmazó adatbázis került kialakításra, mely a fenti időszavat tekint az áttérő magyarországi vállalatok teljes adatbázisa, így az elvégzett elemzéseim az adott minta alapján a megjelölt időhorizontra reprezentatívnak tekinthetők.

Meghatározásra került az áttérés éve, egyeztetésre kerültek az Sztv. és az IFRS szerinti beszámoló adatai, kigyűjtésre kerültek az általános vállalati információk, valamint a disszertáció témája alapján relevánsnak ítélt adatok, mint például a mérlegfőösszegek, árbevétel, adózás előtti eredmény, adózott eredmény értékei. Az Sztv. szerinti magyar beszámolókból kigyűjtésre kerültek a társasági adófizetési kötelezettséggel kapcsolatosan közzétett információk. Az IFRS szerinti beszámolókból mélyebb adatgyűjtés történt, mely során kigyűjtésre került

- a pénzügyi helyzet kimutatásból a halasztott adó követelések és halasztott adó kötelezettségek mértéke,
- az átfogó eredménykimutatásból az adóráfordítás mértéke,
- a kiegészítő megjegyzésekből a jövedelemadók elszámolásával kapcsolatosan közzétett számviteli politika és minden információ, ami a jövedelemadókkal kapcsolatban merült fel.

Vizsgálatra került:

- hogy mely adónemeket tekinti jövedelemadónak a társaság. A helyi iparüzési adó és az innovációs járulék besorolása, az ezzel kapcsolatosan közzétett információk, illetve, hogy milyen egyéb adók esetén merült fel a jövedelemadóként történő kezelés.
- az adóráfordítás összeétele. Számszakilag kigyűjtésre került a tényleges társasági adóráfordítás, a halasztott adó ráfordítás vagy bevétel, illetve a jövedelemadóként kezelt többi adó elszámolt értékei.
- hogy a halasztott adókövetelések és adókötelezettségek mivel szemben kerültek elszámolásra. Lehetséges-e, hogy a halasztott adó az egyéb átfogó eredménnyel szemben került-e kimutatásra. Ezzel kapcsolatban megvizsgálásra került az egyéb átfogó eredmény.
- hogy a jövedelemadók kapcsán mit tesznek közzé a vállalatok a beszámolóban, az effektív adóterhelés méréséhez kapcsolódóan, hogy bemutatják-e az effektív adó mértékét.
- a halasztott adó kimutatásával kapcsolatban, hogy milyen tényezők okoztak halasztott adót a vállalatnál.

Az elemzés megkezdése előtt szükséges volt az adatbázisban szereplő vállalati adatok egységesítése. A mintában szereplő 48 vállalat esetében tapasztaltam, hogy a funkcionális

pénzneme a forinttól eltérően euróban került meghatározásra, míg 1 vállalat az IFRS áttérés során pénznemváltást is megvalósított, így a magyar adatsora még millió forintban, míg az IFRS adatai már euróban kerültek rögzítésre. Így ezen vállalatok miatt szükségessé vált az adatok átváltása és egységes pénznemben történő kifejezése. Bár az *IAS 21 Átváltási árfolyamok változások hatásai* standard hatókörében megfogalmazza, hogy nem foglalkozik a gazdálkodó pénzügyi kimutatásainak a beszámoló pénzneméről egy másik pénznemre történő olyan átszámításával, amelyet az egy adott pénznemhez szokott felhasználók kényelme miatt vagy más hasonló okokból készítenek el, az euróban denominált adatok átszámítására a standard fogalomrendszere alapján a záróárfolyam módszert alkalmaztam, mely szerint a záróárfolyam a mérlegfordulónapon érvényes azonnali átváltási árfolyam. Az adóráfordítás átszámítása során a historikus árfolyam nem került alkalmazásra, mivel arra a megállapításra jutottam, hogy az adóráfordítás halasztott része egy időpontban képződik, így ez esetben a záróárfolyam alkalmazandó, valamint az áttérés kapcsán felvett halasztott eszköz pozíciók csökkentik az adóráfordítást, így jobban összehasonlítható a záróárfolyam alkalmazásával. A halasztott adó tételek információra vonatkozóan további egységesítést végeztem, ugyanis a mintában szereplő 16 vállalat esetén tapasztaltam, hogy a közzétett mérlegükben bruttó módon prezentálták halasztott adó pozíciókat, így mind halasztott adókövetelések, mind halasztott adókötelezettségek kimutatásra kerültek. A végső adatbázis ezeket a mérlegtételeket nettósítva tartalmazza.

Az adatbázis áttekintése során a hipotézisek felállításakor a vállalati kör többféle szempontú csoportosítása merült fel. A szakirodalmi fejezetben ismertetett korábbi empirikus felmérések egy része a pénzügyi vállalkozások körére összpontosított, míg a vállalatok tőzsdei jelenléte a befektetői finanszírozás jelenlétét teszi hangsúlyossá. A többféle csoportosítási szempontból adódóan az elemzések megkezdése előtt az adatbázisban szereplő cégek csoportosítására **klaszteranalízist** végeztem. A klaszteranalízis egy olyan statisztikai eljárás, mely adatobjektumokat csoportosít kizárólag azon információk alapján, amelyeket azokban az adatokban talál, melyek az objektumokat, valamint a köztük fennálló kapcsolatokat írják le. Célja, hogy az egy csoporton belüli objektumok hasonlóak legyenek egymáshoz (vagy kapcsolat legyen közöttük), és különbözőek legyenek más csoportok objektumaitól (vagy ne álljanak ezekkel kapcsolatban). Minél nagyobb a homogenitás a csoportokon belül és minél nagyobb a különbség az egyes csoportok között, annál pontosabb a klaszterezés (FÜLÖP, 2011). A klaszterek tagjai hasonló tulajdonságokkal bírnak, így azok gyakorlati szempontból is logikus és értelmezhető alcsoportok (SIMON, 2006). Az elemzés nem tesz különbséget függő és független változó között és a változókon belüli kölcsönös összefüggést vizsgálja. A

klaszteranalízis eredményét a disszertáció 4. Vizsgálati eredmények és azok értékelése című fejezete tartalmazza.

A dolgozatban meghatározott tézisek igazolására statisztikai módszereket alkalmaztam.

Több hipotézis igazolására, illetve az okozatok feltárása **viszonyszámokat** számítottam. A viszonzszám két adat hányadosa, melynek három legfontosabb fajtája a dinamikus viszonzszám, az intenzitási viszonzszám és a megoszlási viszonzszám. A megoszlási viszonzszámok valamely sokaságrésznek az egész sokaság nagyságához viszonyított nagyságát mutatják (HUNYADI-VITA, 2019). Megoszlási viszonzszámot alkalmazok például az áttérés hatására az adórátfordításban bekövetkezett változások irányának elemzésekor, a pénzügyi helyzet kimutatásba felvett halasztott adó jellegének vizsgálatakor..... Megoszlási viszonzszámokat jellemzően gyakorisági sorokból, vagy gyakorisági táblázatokból számítanak (KEHL, 2021), ehhez kapcsolódóan elemeztem a kialakított adatbázist és gyakorisági táblázatokat készítettem.

Az adórátfordítás változásainak elemzését varianciaanalízis módszerével szerettem volna megvalósítani, viszont az adott csoportok szórása olyan mértékben tért el egymástól, hogy a Kruskal-Wallis próbát, valamint a Wilcoxon féle próbát alkalmaztam. A Kruskal-Wallis teszt egy nemparaméteres statisztikai teszt, amely három vagy több, egymástól függetlenül vett csoportok közötti különbségeket méri fel egyetlen, nem normális eloszlású folytonos változón (KRUSKAL-WALLIS, 1952). Alapvetően ordinális skálák esetében használják, de mivel rangokat rendel az értékek mellé, így nem befolyásolja az extrém értékek jelenléte, ellentétben a varianciaanalízissel, ahol a hagyományos számtani átlagot jelentősen torzítja. Az adórátfordítás változás összehasonlításakor az ágazati bontás szerinti minta elemzésekor alkalmaztam, illetve a minta halasztott adó típusa szerinti csoportosítása esetén (halasztott adókövetelés, halasztott adókötelezettség, nem szerepel halasztott adó a mérlegben).

A Wilcoxon féle előjeles próba két csoport közötti különbség felmérésére alkalmas eljárás, ahol a folytonos függő változók nem normál eloszlásúak (WILCOXON, 1992; FIELD, 2013).

A disszertációban szereplő egy kulcs mutatószám az **effektív adórata**. Meghatározásakor a mikroszinten hátrafelé tekintő módszer kerül alkalmazásra. Az effektív adórata a vállalatok tényleges adóterheit méri. Elemzésem során igazodtam az IAS 12 standard által is megfogalmazott (átlagos) effektív adókulcs meghatározásának módszeréhez, vagyis a vállalatok által kimutatott adórátfordítást viszonyítottam az adózás előtti eredményhez.

$$\text{Effektív adórata (ETR)} = \frac{\text{Adórátfordítás}}{\text{Adózás előtti eredmény}}$$

Az IFRS adatok felhasználása során kiszámított adókulcs nem jelent tényleges adóterhelést a vállalatok számára, ugyanakkor az elemzésem szempontjából annak igazolására alkalmazom ezt a mutatószámot, hogy az IFRS-re történő áttérés milyen befolyással bír az adórátákra, ezáltal a vállalatok eredményére. A magyar számviteli rendszerben az effektív adókulcs a különböző adóalap-csökkentő és -növelő tételek, illetve adókedvezmények és mentességek miatt tér el a névleges adórátától. Az IFRS ezeken túl az effektív adóráták számításakor figyelembe veszi a társasági adó mellett jövedelemadóként kezelendő más adókat, valamint a halasztott adót. Az effektív adókulcsok vizsgálatára **leíró statisztikai elemzést** végeztem, az Sztv. szerinti adatokból, valamint az IFRS szerinti adatokból számított effektív adóráták esetében is kiszámításra került az átlag, medián és szóródási mutatók értékei. A sokasági eloszlás alakjának ábrázolása boxplot diagram segítségével történt, mely kapcsán a terjedelemmutatók is meghatározásra kerültek. A szóródás terjedelme annak az intervallumnak a teljes hossza, amelyen belül az ismérvértékek ingadoznak. A sokaságot akár több egyenlő részre tudjuk bontani, ezeket az általános osztópontokat hívjuk kvantilisoknak. A leggyakrabban alkalmazott kvantilisok talán a kvartilisok, azaz a negyedelőpontok. Definíció szerint Q1 azt az értéket jelöli, amelynél a megfigyelések negyede kisebb, háromnegyede pedig nagyobb, elnevezése első, vagy alsó kvartilis. A második kvartilis egyben a medián, a felső, vagy harmadik kvartilis jele Q3 (HUNYADI-VITA, 2019). Gyakran használják a terjedelem helyett az ún. interkvartilis terjedelemmutatót is, amely az összes megfigyelt ismérvérték középső 50 %-át veszi tekintetbe, melyet az  $R_{0,5} = Q3 - Q1$  összefüggés definiál. A szóródási mutatók a teljes minta és a minta klaszterek szerinti bontásában is ábrázolásra kerültek az összehasonlítás céljából.

A H2 hipotézis vizsgálata során az IFRS-re történő áttéréshez kapcsolódó effektív adóterhelés összehasonlítására a paraméteres próbák közé tartozó **páros mintás t-próbát** alkalmaztam. Az eljárás során két mintát veszünk figyelembe és a két minta minden eleme egyértelműen összepárosítható. Az elemzés során az Sztv. és az IFRS szerinti kalkulált effektív adóráták kerültek összehasonlításra. Az effektív adóterhelés klaszterek szerinti bontásban történő tesztelése **variacionálissal** (analysis of variance, ANOVA) történt, mely számos egyező szórású, normális eloszlású csoport átlagának összevetésére alkalmas statisztikai módszer.

A halasztott adóval kapcsolatos korábbi empirikus kutatások során leggyakrabban alkalmazott módszertan a **regresszióelemzés**. A legtöbb kutatás során idősoros adatok felhasználásával végeztek elemzéseket, elsősorban a halasztott adóval kapcsolatosan. Disszertációmban a regresszióanalízist alkalmaztam a halasztott adóráták és más tényezők effektív adórátára, mint függő változóra történő befolyásoló hatásának mérésére. A regresszió a változók közti

kapcsolat elemzésének elterjedt eszköze. Arra szolgál, hogy megvizsgálja két vagy több magyarázó (független) változó milyen hatással van az eredmény (függő) változóra és a regressziós együtthatók nullától különbözőnek tekinthetők-e (WOOLDRIDGE, 2019). A független változókról feltételezzük, hogy befolyásolják a függő változó alakulását (SOLTÉSZ-VÁRHELYI, 2019). A regressziószámítás során azt a függvényt kívánjuk meghatározni, amelyik leírja a magyarázó változó(k) és az eredményváltozó kapcsolatát. Az alkalmazás során értelmezzük a függvény paramétereit és egyéb jellemzőit, elemezzük az egyes befolyásoló tényezők hatását, valamint a változók közötti kapcsolat szorosságát (HUNYADI-VITA, 2018).

A halasztott adót keletkeztető tényezők vizsgálata során áttekintettem a vállalatok közzétett pénzügyi kimutatásainak kiegészítő megjegyzéseit és összegyűjtöttem a halasztott adót okozó tényezőket. Az előfordulási gyakoriságok alapján gyakorisági táblát készítettem, majd ebből **gyakorisági rangsort** állítottam föl. A pénzügyi és nem pénzügyi tevékenységet végző vállalatok halasztott adóját okozó tényezők összehasonlítására a khi-négyzet próbát alkalmaztam. A **Pearson-féle khi-négyzet** ( $\chi^2$ ) próba diszkrét eloszlású vagy ilyené tehető változók vizsgálatára alkalmas statisztikai eljárás. Khi négyzet próba segítségével megállapíthatjuk, hogy két kategoriális változó között van-e kapcsolat.

## 4. VIZSGÁLATI EREDMÉNYEK ÉS AZOK ÉRTÉKELÉSE

Disszertációmban az egyedi beszámoló szintén a magyar számviteli szabályozásról az IFRS-re áttérő magyarországi vállalatok jövedelemadóztatásának elemzését és összehasonlítását tűztem ki célul, kiemelve a halasztott adók elszámolásának körét, így a 4. Vizsgálati eredmények és azok értékelése fejezet az ezzel kapcsolatosan elvégzett elemzéseim eredményeit tartalmazza. A dolgozat 3. Anyag és módszertan fejezetében ismertetettek szerint megvizsgáltam a mintában szereplő vállalkozások pénzügyi kimutatásait és elsődlegesen az adózási szempontból fontos információkat kutatva egy saját adatbázist hoztam létre.

A disszertáció célkitűzéseinek és hipotéziseinek megfogalmazásakor felmerült bennem az a kérdés, hogy az általam összeállított mintát milyen szempontok szerint csoportosíthatnám, ugyanis a szakirodalom feldolgozása során az empirikus kutatások szerteágazóan tartalmaztak eredményeket, például ágazati besorolás alapján. Ugyanakkor számos IFRS adatokat felhasználó nemzetközi kutatást a pénzügyi intézmények körében végeztek, így felmerült bennem az igény a pénzügyi tevékenységet végző vállalkozások és a nem pénzügyi tevékenységet végző vállalkozások összehasonlítására. Szintén fontos szempontnak tartottam, hogy egy áttérő vállalkozás értékpapírjaival nyilvános piacon kereskednek, így számára kötelező az IFRS-ek alkalmazása vagy más indokból tért át erre a számviteli rendszerre. A minta csoportokra bontásához klaszteranalízist végeztem. A klaszteranalízis során az alábbi változók vizsgálatára került sor:

1. **Pénzügyi tevékenységet végző vállalkozás / Nem pénzügyi tevékenységet végző vállalkozás:** A mintában szereplő vállalatokat besoroltam aszerint, hogy pénzügyi tevékenységeket végző vállalatok-e, vagy nem pénzügyi tevékenységet végeznek. A pénzügyi tevékenységet végző vállalatok körébe az alábbi TEAOR besorolású társaságok kerültek:

- 64 - Pénzügyi közvetítés (kivéve: biztosítási, nyugdíjpénztári tevékenység)
- 65 - Biztosítás, viszontbiztosítás, nyugdíjalapok (kivéve: kötelező társadalombiztosítás)
- 66 - Egyéb pénzügyi tevékenység

A **6420** – Vagyonkezelés (holding) TEAOR besorolású vállalatokat a nem pénzügyi tevékenységet végző vállalatok kategóriájába soroltam, mivel nekik az átállás előtti pénzügyi beszámolók esetében nem kellett alkalmazniuk „a hitelintézetek és a pénzügyi vállalkozások éves beszámoló készítési és könyvvezetési kötelezettségének sajátosságairól szóló 250/2000.

(XII. 24.) Korm. rendeletet”. Így tevékenységüket tekintve kevésbé hasonlítanak a bankok, hitelintézetek, biztosítók és egyéb pénzügyi tevékenységet végző társaságokhoz.

2. **Tőzsdére bevezetett / Tőzsdén kívüli vállalkozás:** A mintában szereplő vállalatok csoportosításra kerültek aszerint, hogy az áttérés időpontjában tőzsdére bevezetett vagy tőzsdén kívüli társaságokról van-e szó.
3. **Adóráfordítás változás mértéke:** A klaszteranalízis során változóként került be az áttérés kapcsán az adóráfordítás változásának mértéke. Ennél a változónál az Sztv. szerinti adóráfordítás (adófizetési kötelezettség) és az IFRS szerinti adóráfordítás eltérésének mértékét vettem figyelembe.
4. **Ágazati besorolás:** A mintában szereplő vállalatok korábban ágazati működésük szerint 11 ágazatba kerültek besorolásra az alábbiak szerint.

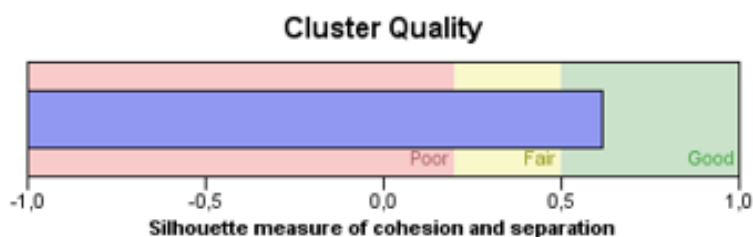
**6. táblázat: Az adatbázisban szereplő vállalatok ágazat szerinti besorolása (N=192, M.e.=db)**

Ágazat	Vállalati mintaelemszám
Egyéb hitelyújtás és egyéb monetáris közvetítés	38
Egyéb pénzügyi, biztosítási tevékenység	12
Pénzügyi lízing	8
Vagyonkezelés (holding)	11
Villamosenergia	4
Kereskedelem	15
Ingatlanügyek	9
Gyártás, termelés	15
Építőipar	2
Szállítmányozás	45
Szolgáltatás	25
Egészségügy	8
<b>Összesen</b>	<b>192</b>

*Forrás: Saját szerkesztés (2024)*

5. **Cégforma:** Az utolsó változó a vállalati működési forma. A mintában szereplő vállalatok részvénytársaságként, korlátolt felelősségű társaságként, vagy külföldi vállalkozás magyarországi fióktelepeként végezték tevékenységüket. A társaságok 53,13%-a Rt. formájában, 43,75%-a Kft. formájában, míg a maradék 3,13%-a fióktelep formájában működött.

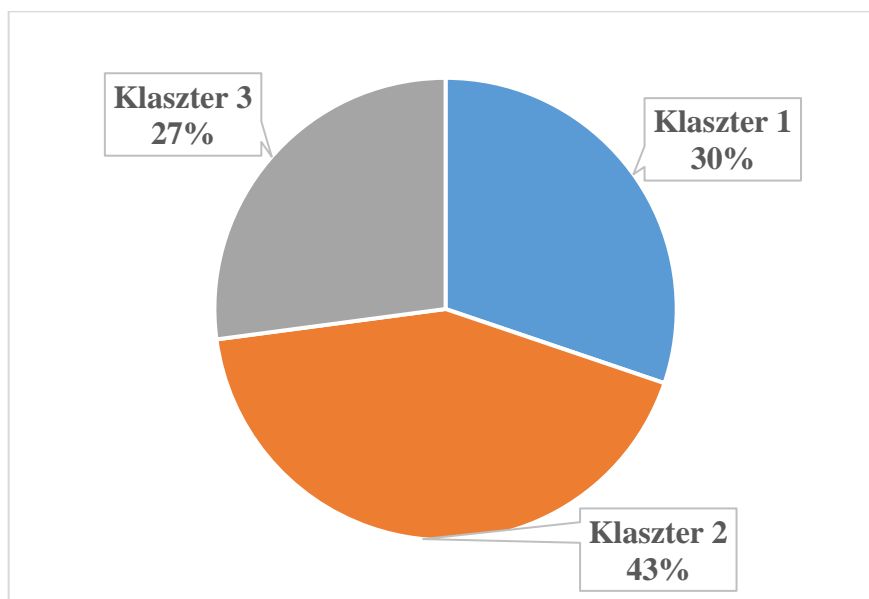
A klaszter szeparáció minőségét szemléltető **12. ábráról** leolvasható, hogy a klaszterkialakítás rendkívül jónak tekinthető, azaz a bevitt változók alapján a vállalkozásokat viszonylag jól elkülönülő csoportokba lehet sorolni.



**12. ábra: Az elvégzett klaszteranalízis minősége**

*Forrás: Saját szerkesztés az SPSS alapján (2024)*

A megjelölt öt változó alapján elvégzett klaszteranalízis eredményeként három klaszter került kialakításra. A klaszterek megoszlását a **13. ábra** mutatja.



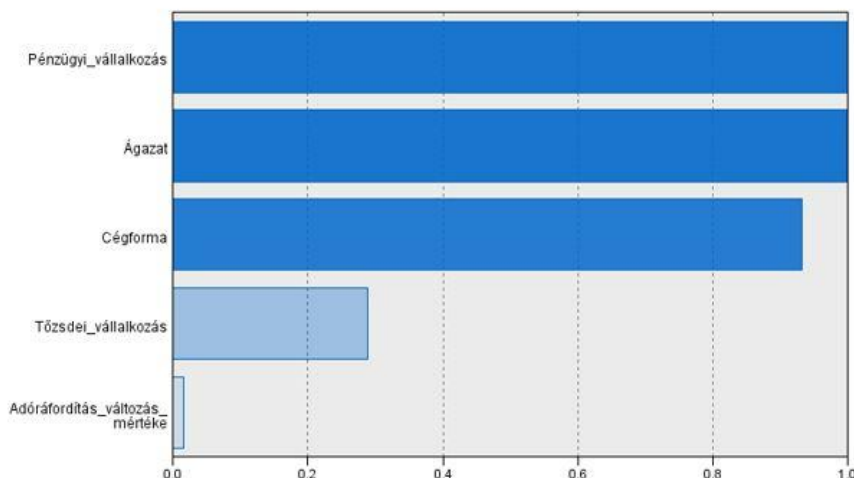
**13. ábra: A vállalati minta klaszterek szerinti megoszlása (N=192, M.e.=%)**

*Forrás: Saját szerkesztés (2024)*

A klaszterek mérete viszonylag egyenlően oszlott meg, a legnagyobb klaszterbe a megfigyelések 42,7%-a tartozik, mely 82 céget jelent, míg a legkisebbe a cégek 27,1%-a, ami 52 vállalatot jelent. A fennmaradó klaszter a cégek 30,2%-át tartalmazza.

A klaszterváltozók fontosságát az úgynevezett Predictor Importance (PI) mutatóval jellemezhetjük, amely 0 és 1 közötti értéket vehet fel. Ez az érték minél közelebb van az 1-hez,

annál fontosabb az adott mutató a klaszterszeparáció kialakításában és minél közelebb a 0-hoz, annál kevesebb szerep jut neki a klaszterek kialakításánál.



**14. ábra: A PI mutató értékei**

*Forrás: Saját szerkesztés (2024)*

A PI mutató alapján elmondható, hogy főleg az határozta meg a vállalatok besorolását, hogy pénzügyi vagy nem pénzügyi vállalkozások voltak-e, milyen ágazatban tevékenykedtek, valamint, hogy milyen cégformában működtek. Az adóráfordítás változás mértéke alacsony, mindössze 0,02 értéket vett fel. Az adóráfordítás változás mértékének valószínűleg azért volt ilyen gyenge szerepe a klaszterek kialakításában, mert a pénzügyi/nem pénzügyi tevékenység, az ágazati besorolás és a cégforma már önmagában meghatározta a klasztercsoportot és a PI értékét és ez alapján már kapcsolat feltételezhető az adóráfordítás változás mértékével. A kialakított csoportok jellemzőit a 7. táblázat tartalmazza.

**7. táblázat: A kialakított klaszterek jellemzői (N=192)**

Név	1. klaszter	2. klaszter	3. klaszter	PI mutató
<b>Pénzügyi/Nem pénzügyi vállalkozás</b>	Pénzügyi (100%)	Nem pénzügyi (100%)	Nem pénzügyi (100%)	1
<b>Ágazat</b>	Egyéb monetáris közvetítés (53,4%)	Szállítmányozás (48,8%)	Szolgáltatás (23,1%)	1
<b>Cégforma</b>	Rt. (86,2%)	Kft. (100%)	Rt. (98,1%)	0,93
<b>Tőzsdei/Nem tőzsdei</b>	Nem tőzsdei (82,8%)	Nem tőzsdei (100%)	Tőzsdei (51,9%)	0,29
<b>Adóráfordítás változás mértéke</b>	Átlag: 276 487 eFt	Átlag: 53 663 eFt	Átlag: -1 061 897 eFt	0,02

*Forrás: Saját szerkesztés (2024)*

Az **1. számú klaszterbe** 58 db vállalat tartozik, melyek 100%-a pénzügyi vállalkozásként került besorolásra az alap mintában. Ezek 86,2%-a részvénytársaság volt, és nagyrészt (82,8%) nem tőzsdei vállalkozás. A leggyakoribb ágazat az egyéb monetáris közvetítés volt (53,4%), de ide sorolt tevékenység az egyéb hitelnyújtás, az egyéb pénzügyi, biztosítási tevékenység, illetve a pénzügyi lízing is. Az átlagos adóráfordítás változás mértéke több, mint 276 millió Ft volt.

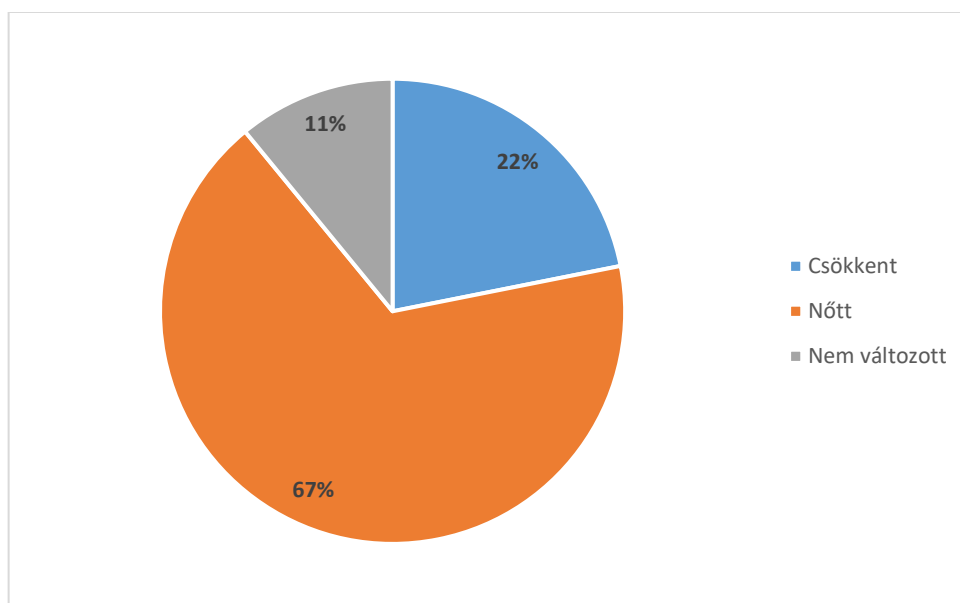
A **2. számú klaszter** a legnagyobb méretű, 82 társaságot tartalmaz, 100%-ban nem pénzügyi tevékenységet végző cégeket foglalt magába és 100%-ban korlátolt felelősségű társaságok cégformában. A cégformából adódóan ebbe a klaszterbe nem kerültek tőzsdei vállalatok. A vállalatok közel fele (48,8%) szállítmányozással foglalkozik, gyakori ágazatként jelenik meg még a szolgáltatás és kereskedelem is, de megjelent az egészségügy, építőipar, gyártás és termelés, illetve az ingatlanügyek is. 53 millió Ft volt az átlagos adóráfordítás változás mértéke, mely növekedést mutat. Mindezek alapján a 2. számú klaszterbe tartozó vállalatok közös jellemzője, hogy mivel nem pénzügyi tevékenységet végeznek és nem tőzsdére bevezetett társaságok, így számukra a jelenlegi jogszabályi környezetben vélhetően nem volt kötelező az áttérés az IFRS-re, valószínűleg tulajdonosi döntés alapján tértek át.

A legkisebb elemszámú a **3. számú** klaszter, amely 52 céget tartalmaz. A cégek 100%-a nem pénzügyi tevékenységet végző vállalat és szinte teljes egészében részvénytársasági formában működnek (98,1%). A leggyakoribb tevékenység a szolgáltatásnyújtás, habár mindössze 23,1%-kal. Ennek oka, hogy az ágazati besorolás szempontjából ez egy vegyes klaszter, ahol a 1. számú klaszter tevékenységein kívül minden ágazat képviselteti magát. A cégek 51,9%-a tőzsdei cég volt, tehát részükre jogszabály írja elő a kötelező áttérést. Bár ez a legalacsonyabb elemszámú klaszter, mégis ebben a legmagasabb az adóráfordítás változásának mértéke, amely csökkenést mutat, átlagosan – 1 062 millió Ft.

Az eredményeket figyelembe véve az 1. számú klaszter a teljes pénzügyi szektort lefedi, így a későbbi elemzés során amennyiben a pénzügyi és nem pénzügyi tevékenységeket végző vállalatokat hasonlítom össze, akkor az 1. klaszter elemeit vetem össze a 2. és 3. klaszterbe tartozó vállalatokkal.

#### 4.1. A NEMZETKÖZI PÉNZÜGYI BESZÁMOLÁSI STANDARDOKRA (IFRS) ÁTTÉRT VÁLLALATOK ADÓRÁFORDÍTÁSAINAK ÉS EFFEKTÍV ADÓTERHELÉSÉNEK MÉRÉSE ÉS ÖSSZEHAISONLÍTÁSA

Disszertációm első célkitűzéseként a **Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokra (IFRS) áttért vállalatok adóráfordításainak és effektív adóterhelésének mérését és összehasonlítását** tűztem ki, melyhez kapcsolódóan három hipotézist fogalmaztam meg (H1-H3). A két számviteli rendszer közötti alapvető különbségként jelenik meg a jövedelemadók kezelése és a halasztott adó kimutatása. Korábban, a szakirodalomban ismertettem az adóráfordítás tartalmi eltéréseit. Az eltérésekből adódóan azt gondolnánk, hogy a két rendszerben kimutatott adóráfordítás, valamint a társaságok effektív adóterhelése eltér egymástól, ezáltal befolyásolja a vállalatok eredményét. Ezzel kapcsolatban először a jövedelemadók összetételére és mértékére vonatkozóan végeztem elemzést és azt a hipotézist fogalmaztam meg, miszerint **H1: Szignifikáns eltérés igazolható a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok (IFRS) szerint kimutatott adóráfordítás és a magyar számviteli rendszer (Sztv.) szerint kimutatott adóráfordítás között.** Az adóráfordítások összehasonlításához először megvizsgáltam az áttérő vállalatok által kimutatott adóráfordítás változás irányát, melynek megoszlását a **15. ábra** szemlélteti.



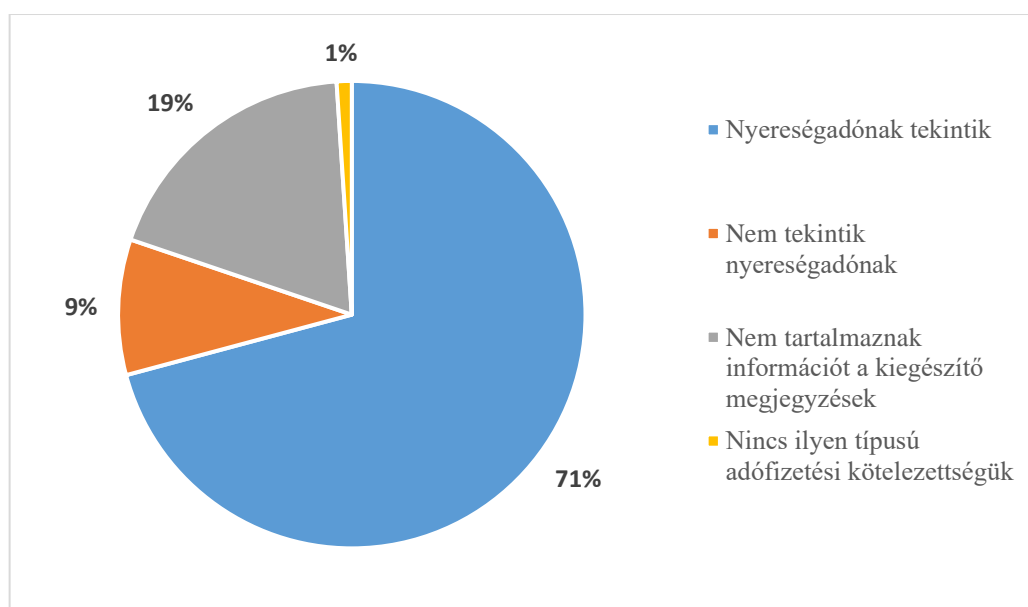
**15. ábra: Az adóráfordítás változás irányának megoszlása (N=192, M.e.=%)**

*Forrás: Saját szerkesztés (2024)*

Az eredmények alapján a vállalatok 11%-ánál megegyezett az Sztv. szerinti adóráfordítás és az IFRS szerinti adóráfordítás összege, vagyis esetükben sem halasztott adó felvétele nem történt,

sem a társasági adótól eltérő egyéb adót nem kezeltek jövedelemadóként az IFRS-ben. A minta 22%-ánál, vagyis 42 vállalat esetében csökkenés következett be, míg a vállalatok 67%-ánál magasabb IFRS adóráfordítás érték mutatkozott, mint a magyar adatok szerint.

Ehhez kapcsolódóan megvizsgáltam, hogy a beszámolóban közzétett információk alapján a vállalatok milyen típusú adókat sorolnak a jövedelemadók közé, a minta megoszlását a **16. ábra** szemlélteti. Elsődlegesen a helyi iparüzési adót és az innovációs járulék jövedelemaóként történő kimutatását vizsgáltam és azt az eredményt kaptam, hogy a vállalatok 71%-a tett egyértelmű kinyilatkoztatást a számviteli politikája keretében, hogy a fenti két adót nyereségadónak tekintik és az IFRS adatok szerint az adóráfordítások között szerepeltetik, míg 9%-uk megjelölte, hogy nem tekintik nyereségadónak ezeket az adónemeket és továbbra is a működési eredmény részeként, jellemzően az egyéb ráfordítások között szerepeltetik.



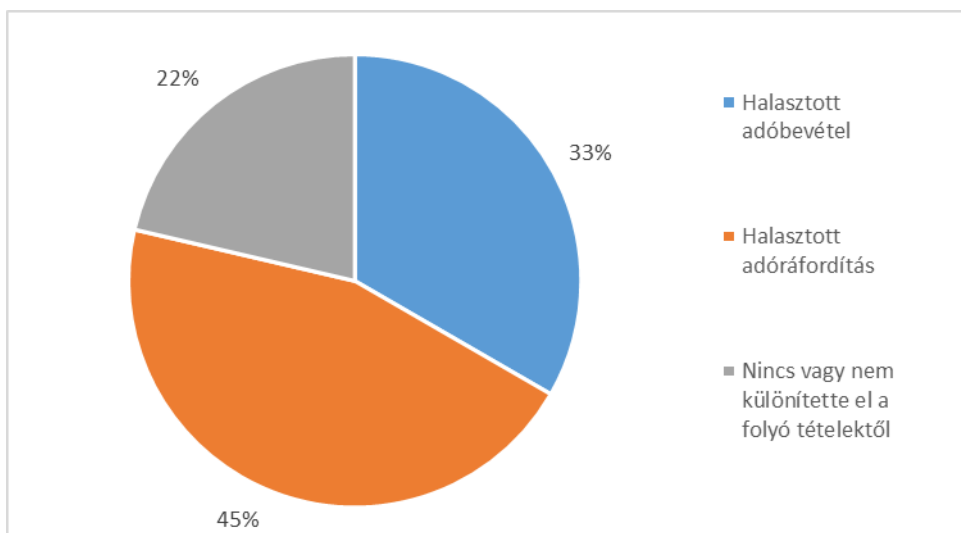
**16. ábra: A helyi iparüzési adó és az innovációs járulék nyereségadóként történő kimutatásának megoszlása (N=192, M.e: %)**

*Forrás: Saját szerkesztés (2024)*

A vállalatok 1%-a jegyezte meg, hogy nem keletkezik ilyen típusú adófizetési kötelezettsége, míg a 19%, vagyis 36 társaság esetében nem tartalmaztak átcsoportosításra vonatkozó információt a kiegészítő megjegyzések. Ezen cégek adóráfordításainak összetételét vizsgálva megállapítható volt, hogy 5 társaság esetében szövegesen nem tettek kinyilatkozást, de ezeket az adókat nem sorolták át a nyereségadók közé. A kapott értékek nagyjából egybeesnek az adóráfordítás változás irányának elemzésekor tapasztaltakkal, vagyis a más típusú adók jövedelemadóként történő kezelése és egyszerűen a besorolásuk magyarázhatná az adóráfordítások között tapasztalt eltéréseket. A helyi iparüzési adó és az innovációs járulék,

mint a szakirodalomban is többször említett jövedelemadóként kezelendő adók mellett néhány társaság az energiaellátók jövedelemadóját, a 2017. január 1-től megszüntetésre került befektetési szolgáltatási adót, a lízingtevékenység után fizetett pénzügyi szervezetek különadóját, a látványsportra fizetett támogatás összegét, illetve a támogatott gyógyszerek utáni gyógyszer befizetési kötelezettséget jelölte meg tartalmuk miatt az IFRS-ben jövedelemadóként kezelt adóként. Míg ezek az adók a magyar számviteli rendszerben az egyéb ráfordítások között szerepeltetendők, addig az IAS 12 standard alapján, amennyiben a vállalat úgy ítéli meg, hogy az említett adónemek a vállalati nyereséghez kapcsolhatók, a működési eredmény helyett az adóráfordítások között mutatják ki. Alapvetően az eltérő besorolásnak befektetői szempontból a vállalatok elemzése során a mutatószámok értélesekor van nagy jelentősége, a prezentálás helye az adók mértékére és pénzforgalmára nincs hatással.

Az IAS 12 közzétételi követelményei szerint az adóráfordítást meg kell bontani a tárgyidőszaki nyereségadók és a halasztott adóráfordítás kategóriáira. Ezek alapján összetételvizsgálatot folytattam (**17. ábra**) és azt tapasztaltam, hogy 41 vállalat, azaz a minta 22%-a nem mutatott ki halasztott adó ráfordítást a megjegyzésekben. Ez számszakilag nem esik egybe azoknak a vállalatoknak az arányával, akik nem mutatnak ki halasztott adót a mérlegükben. Az eltérést az okozza, hogy bár 12 vállalat beállított eszköz vagy kötelezettség típusú halasztott adót a mérlegébe, az adóráfordítások között azonban nem tüntette fel. Itt egyeztettem a magyar társasági adófizetési kötelezettség és az IFRS beszámolóban szereplő adóráfordítás összegét és számszakilag megegyezett egymással, így kérdésként merült fel a halasztott adó mivel szemben került elszámolásra. Mindössze 2 vállalat beszámolójában találtam arra vonatkozó információt, hogy a halasztott adót az egyéb átfogó eredménnyel szemben számolták el. A fennmaradó különbségekre az lehet a magyarázat, hogy a vállalatok nem tettek eleget a standard közzétételi követelményeinek és nem informálták elkülönítetten a halasztott adóhoz kötődő ráfordításokról a beszámoló felhasználóit vagy esetlegesen az áttéréshez kapcsolható, hibrid adónak nevezett adó került halasztott adókötelezettségként kimutatásra a mérlegben.



**17. ábra: Az IFRS beszámoló eredménykimutatásában szerepeltetett halasztott adó megoszlása (N=192, M.e.: %)**

*Forrás: Saját szerkesztés (2024)*

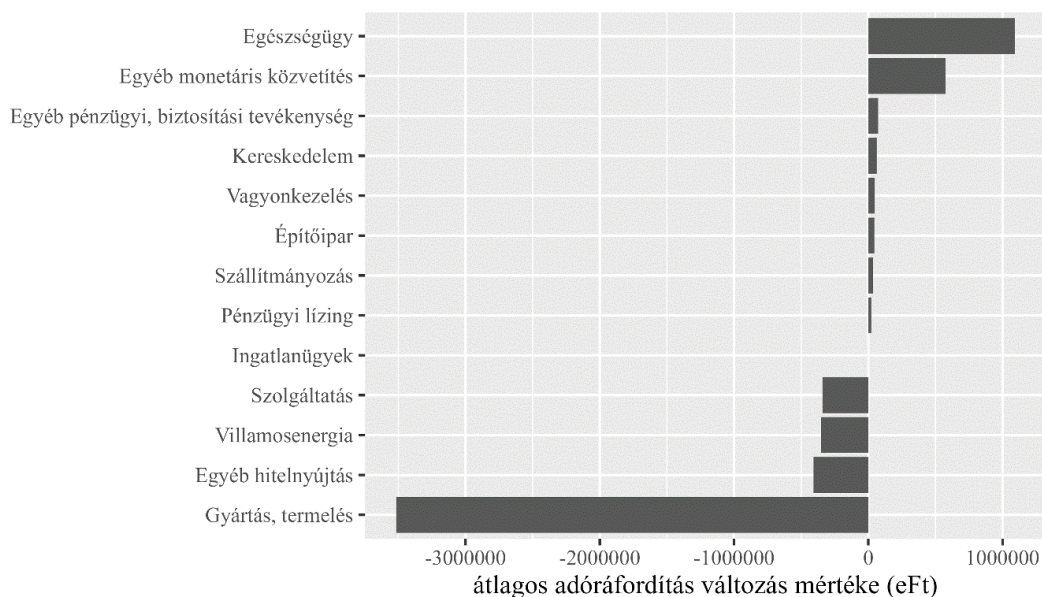
A vállalatok 33%-a mutatott ki adóbevételt a halasztott adó felvétele miatt, míg a vállalatok 45%-a mutatott ki adóráfordítást és ezzel növelte az IFRS-ben kimutatott adóráfordításainak értékét. 22%-os részarányt képviselnek azok a cégek, akik nem mutattak ki halasztott adót a mérlegükben vagy nem volt elkülöníthető a tárgyidőszaki tételektől.

Az eddigiek alapján a rendszerek közötti eltéréseket támasztják alá a kapott eredmények, vagyis az adóráfordítások tartalmilag eltérnek egymástól a jövedelemadók körének eltérő kezelése és halasztott adó felvétele miatt.

Az adóráfordítás változásának iránya és összetétele után a továbbiakban az átlagos adóráfordítás változás mértékét vizsgáltam. Ágazati bontásban elemezve az átlagos adóráfordítás változását, a **18. ábrán** szemléltetett eredményeket kaptam. Látható, hogy az átlagos adóráfordítás nőtt az egészségügy, az egyéb monetáris közvetítés, az egyéb pénzügyi, biztosítási tevékenység, a kereskedelem, a vagyionkezelés, az építőipar, a szállítmányozás és a pénzügyi lízing ágazatok esetében. Az egyéb monetáris közvetítés ágazatba tartozott a 10 legnagyobb adóráfordítás növekedést mutató társaság közül öt, az OTP Bank Nyrt., a K&H Bank Nyrt., a Raiffeisen Bank Zrt., a CIB Bank Zrt., valamint az Erste Bank Hungary Zrt. Az egészségügy ágazat által mutatott legnagyobb eltérés pedig főként a Richter Gedeon Nyrt. és az EGIS Gyógyszergyár Zrt. áttérésének következménye.

A szolgáltatás, a villamosenergia, az egyéb hitelnyújtás, valamint a gyártás és termelés ágazatok esetében negatív irányban változott az átlagos adóráfordítás. A gyártás és termelés ágazatnál

volt tapasztalható a legnagyobb mértékű adóráfordítás csökkenés, ahol kiemelkedő befolyásoló erővel a MOL Nyrt. áttérése bírt.



**18. ábra: Az átlagos adóráfordítás változás mértéke ágazonként (M.e.: eFt)**

*Forrás: Saját szerkesztés (2024)*

A továbbiakban az adóráfordítás változás mértékének átlagos értékét varianciaanalízis módszerével szerettem volna összehasonlítani, viszont az adott csoportok szórása olyan mértékben tért el egymástól, hogy a Kruskal-Wallis próbát alkalmaztam. Ezt alapvetően ordinális skálák esetében használják, de mivel rangokat rendel az értékek mellé, így nem befolyásolja az extrém értékek jelenléte, ellentétben az ANOVA-val, ahol a hagyományos számtani átlagot jelentősen torzítja. A **8. táblázat** az adóráfordítás változás mértékének elemzését tartalmazza, ahol a vállalatok ágazati besorolását, illetve a mérlegben szereplő halasztott adó pozíciókat alkalmaztam független változónak.

**8. táblázat: Az adóráfordítás változás mértékének vizsgálata a vállalatok ágazati besorolása és a mérlegben kimutatott halasztott adó típusa alapján Kruskal-Wallis módszerrel**

	N	Tesztstatisztika	df	p-érték
<b>Ágazat</b>	192	14,5	11	0,206
<b>Halasztott adó típusa szerint</b>	192	4,32	2	0,115

*Forrás: Saját szerkesztés (2024)*

A táblázatban szereplő adatok alapján egy teszt sem mutatott szignifikáns különbséget 5%-os szignifikancia szinten sem az ágazati besorolás, sem pedig a mérlegben kimutatott halasztott adókövetelés vagy halasztott adókötelezettség, vagyis a halasztott adó típusa szerint. A

vizsgálat célja az volt, hogy az áttérés kapcsán az átlagos adóráfordításokban tapasztalt különbségeket okozhatják-e az ágazati sajátosságok, vagy a társaságok által kimutatott halasztott adó jellege.

Hasonló vizsgálatot végeztem Wilcoxon módszerrel a vállalati minta csoportosítása alapján aszerint, hogy pénzügyi vagy nem pénzügyi tevékenységet végeznek, illetve tőzsdei vagy nem tőzsdei vállalatok voltak. A vizsgálat eredményeit a **9. táblázat** tartalmazza.

**9. táblázat: Az adóráfordítás változás mértékének vizsgálata a vállalatok pénzügyi/nem pénzügyi, valamint a tőzsdei/nem tőzsdei besorolása alapján Wilcoxon módszerrel**

	N (1. csoport)	N (2. csoport)	Tesztstatisztika	p-érték
<b>Pénzügyi/Nem pénzügyi vállalkozás</b>	58	134	3578	0,384
<b>Tőzsdei/Nem Tőzsdei vállalkozás</b>	155	37	3067	0,512

*Forrás: Saját szerkesztés (2024)*

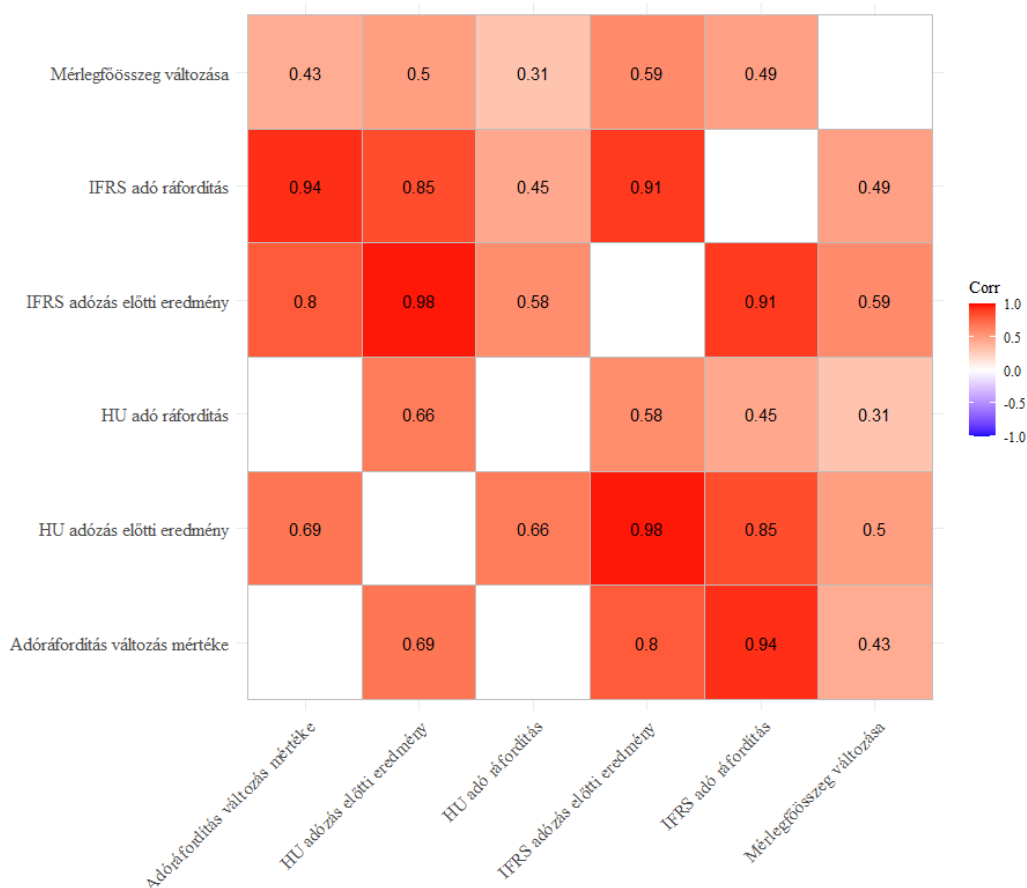
A Wilcoxon teszt eredményei is azt mutatták, hogy 5%-os szignifikancia szinten nincs eltérés az átlagos adóráfordítás változása között a fenti függő változókat figyelembe véve.

Az előzőekben bemutatott eredmények alapján abból kiindulva, hogy az adóráfordítás tartalmilag eltér a két rendszerben egymástól arra számítottam, hogy az IFRS adatok esetén magasabb adóráfordítás értékeket tapasztalok a helyi iparüzési adó és egyéb más adók adóráfordítások közé történő átsorolása és a halasztott adók felvétele miatt. Az előzetes eredményeim által igazolni látszott, hogy a vállalatok 71%-a a társasági adón kívül más adónemet is a jövedelemadók közé sorolt, illetve, hogy a vállalatok 45%-a esetében adóráfordítás növekedést okozott a halasztott adók kimutatása, viszont a halasztott adókövetelések felvétele csökkentően hatott az adóráfordítások értékére. Az átlagos adóráfordítások vizsgálata során nem mutatható ki szignifikáns eltérés a rendszerek között, ami vélhetően annak köszönhető, hogy bár az egyes vállalatok adóráfordítása számszakilag módosult az áttérés miatt, a teljes mintát elemezve ezek a hatások semlegesítették egymást. Így megfogalmazható, hogy bár tartalmilag eltér a két rendszer szerinti adóráfordítás, statisztikailag igazolható eltérés nem mutatható ki, így a **H1 hipotézis elutasításra kerül.**

A felállított második hipotézisem az volt, hogy **(H2) szignifikáns eltérés igazolható a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokra (IFRS) áttért vállalatok IFRS szerinti**

**effektív adóterhelése és az Sztv. szerinti effektív adóterhelése között.** A hipotézis igazolásához kiszámításra kerültek az effektív adókulcsok minden vállalat esetében az adóráfordítás és az adózás előtti eredmény hányadosaként. A vizsgálat eredményeként azt vártam, hogy az effektív adóterhelés a két számviteli rendszerben eltér egymástól, melynek okai magára a számviteli rendszerek eltéréseire, valamint az adóráfordítások tartami különbözőségeire vezethetők vissza.

Az effektív adókulcsok összehasonlítása előtt meghatároztam a mutatóban szereplő értékek közötti korrelációt. A hagyományos Pearson-féle korrelációs vizsgálat eredménye alátámasztotta a várakozásom és arra mutatott rá, hogy az egyes változók között a moderált és a rendkívül erős korreláció is megjelent. A **19. ábra** szemlélteti a vizsgálat eredményét. Esetünkben a színnel jelzett cellák között szignifikáns korrelációt jelent.



**19. ábra: A változók közötti korreláció**

*Forrás: Saját szerkesztés (2024)*

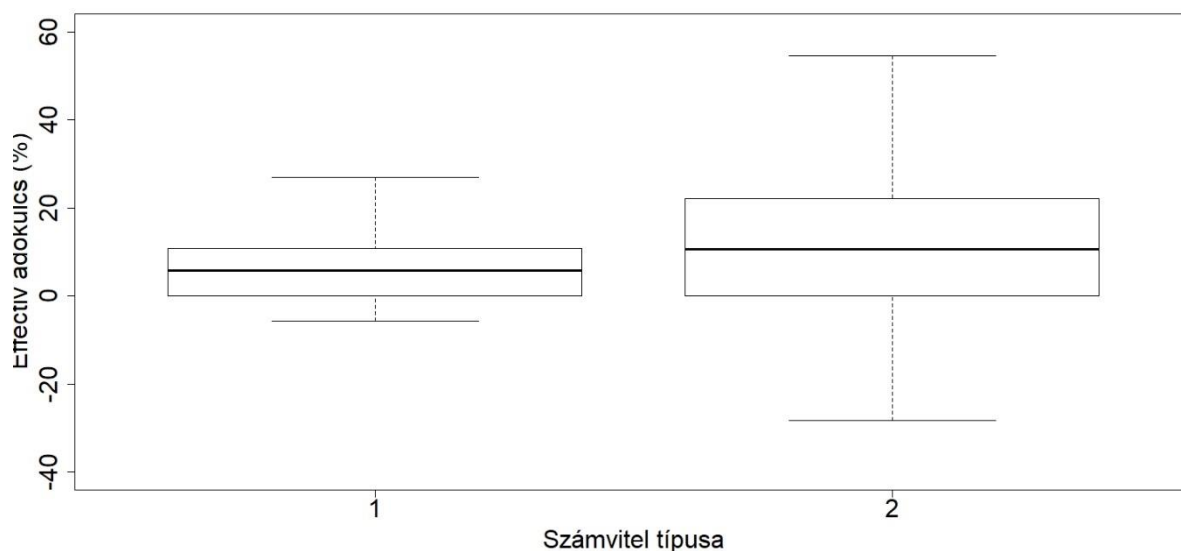
A legerősebb kapcsolat a magyar adózás előtti eredmény és az IFRS szerinti adózás előtti eredmény között mutatkozott 0,98 értékkel. Ugyanakkor a magyar adóráfördítés és az IFRS adóráfördítés közötti kapcsolat szorossága csupán 0,45 értéket vett fel. Ebből azt a következtetést vontam le, hogy az effektív adókulcs változását inkább meghatározó tényező az adóráfördítés. A **10. táblázat** az effektív adókulcsok átlag és medián értékét mutatja a két számviteli rendszer szerint.

**10. táblázat: Az Sztv. és az IFRS effektív adókulcsok leíró statisztikája**

	Sztv. effektív adókulcs	IFRS effektív adókulcs
Átlag	8,56%	9,04%
Medián	5,73%	10,61%

*Forrás: Saját szerkesztés (2024)*

Megfigyelhető, hogy nagyon alacsony eltérés tapasztalható a két számviteli rendszer szerinti effektív adókulcsok átlag értékei között. A medián értékét elemezve azt láthatjuk, hogy az Sztv. effektív adókulcs esetében alacsonyabb, 5,73% értéket kapunk, míg az IFRS-ben ez egy magasabb, 10,61% érték. A magasabb IFRS medián érték ismét a magasabb adóráfördítések értékére lenne visszavezethető. Az adatok eloszlásának szemléltetésére Boxplot diagramot alkalmaztam, melyet a teljes mintára a **20. ábra** szemléltet.



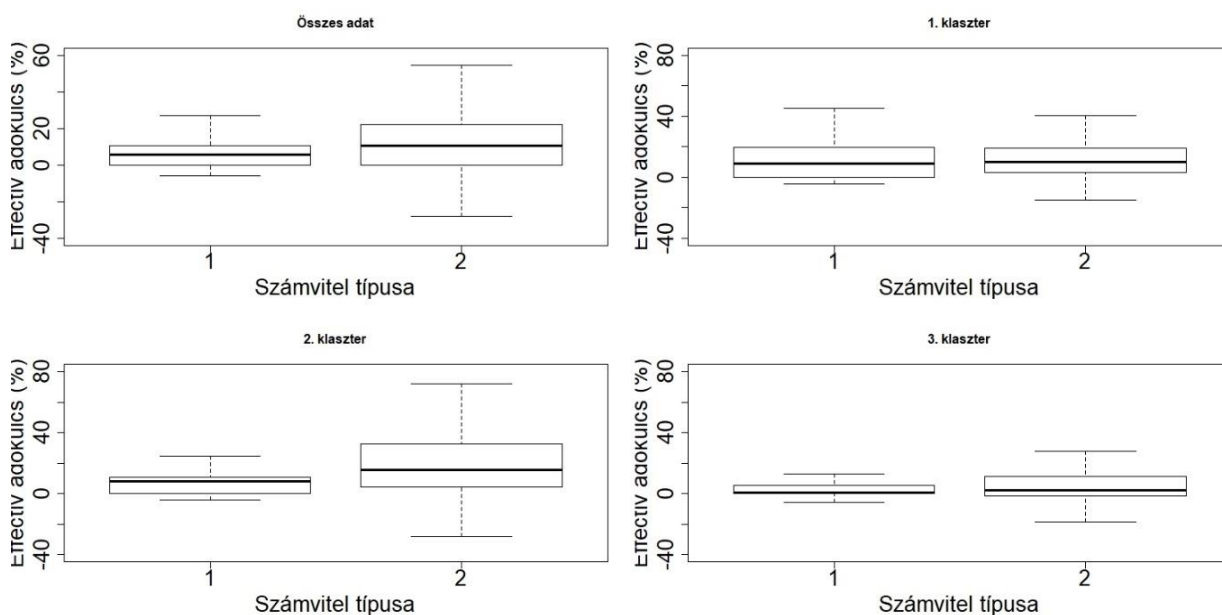
**20. ábra: Az Sztv. és az IFRS szerinti effektív adókulcs terjedelme (N=181)**

\*megjegyzés: 1=Sztv, 2= IFRS

*Forrás: Saját szerkesztés (2024)*

A dobozdiagram az Sztv. és az IFRS effektív adókulcsok terjedelmét ábrázolja. A diagram elkészítése előtt a teljes 192 adatot tartalmazó mintából a kiugró értékek kiszűrésre kerültek, mivel a kiugró értékek ábrázolása torzította volna az adatok prezentálását. Az ábra jól szemlélteti, hogy az Sztv. effektív adókulcs esetében mind a teljes, mind az interkvartilis terjedelem jóval szűkebb. Az adatok 50%-a 0% és 10% közé összpontosul, míg az IFRS effektív adókulcsot vizsgálva az adatok középső 50%-a jóval nagyobb terjedelemben mozog, ugyanakkor látható, hogy a Q1, vagyis alsó kvartilis értéke az szinte egybe esik a két rendszerben. Az IFRS terjedelem jobban elnyúlik negatív tartományba, aminek a magyarázata, hogy a halasztott adó elszámolás miatti adóbevételek negatív mutatószámot eredményeznek.

Ugyanezeket az értékeket teljes minta és klaszterek szerinti csoportosításban szemlélteti a **21. ábra**. Ahogyan az ábráról is látható, a teljes minta terjedelmét a 2. klaszterben szereplő vállalati értékek befolyásolják a legnagyobb mértékben. Ebben a klaszterben a nem pénzügyi és nem tőzsdei vállalatok szerepelnek. Ezt a klasztert korábban úgy jellemeztem, hogy ezen vállalatok részére nem volt kötelező az IFRS-re történő áttérés, vélhetően anyavállalati döntés alapján tértek át.



**21. ábra: Az Sztv. és az IFRS effektív adókulcs terjedelme a teljes mintára és klaszterek szerinti bontásban**

\*megjegyzés: 1=Sztv., 2= IFRS

*Forrás: Saját szerkesztés (2024)*

Meglepő, hogy az 1. klaszterben szereplő pénzügyi tevékenységet végző vállalkozások Sztv. és IFRS effektív adóterhelése hasonló eloszlást mutat. A tevékenységből adódóan ennél a klaszternél nagyobb eltérésre számítottam, ugyanakkor vélhetően ezek a vállalatok törekedtek az áttérés kapcsán az eltérések minimalizálására.

Az effektív adókulcsok vizsgálata során az Sztv. és az IFRS szerinti effektív adókulcsot teszteltem különféle kategorikus változók alapján a Kruskal-Wallis módszerrel. Az Sztv. effektív adókulcs esetében az ágazati besorolás, míg az IFRS szerint az ágazati besorolás mellett a mérlegben szereplő halasztott adó típusa szerint kapott eredményeket a **11. táblázat** és a **12. táblázat** tartalmazza.

**11. táblázat: Az Sztv. effektív adókulcs tesztelésének eredményei ágazati besorolás alapján Kruskal-Wallis módszerrel**

Változó	N	Tesztstatisztika	df	p-érték
Ágazat	192	24,5	11	0,0109

*Forrás: Saját szerkesztés (2024)*

A Kruskal-Wallis teszt eredményei szerint az Sztv. effektív adókulcs értékei között ágazati besorolás szerint szignifikáns eltérés volt megfigyelhető. Ugyanakkor az eltérést mindössze egy páros összehasonlítás, az Egyéb monetáris közvetítés és Vagyonkezelés ágazatok közötti különbség adta.

**12. táblázat: Az IFRS szerinti effektív adókulcs tesztelésének eredményei különböző kategorikus változók alapján a Kruskal-Wallis módszerrel**

Változó	N	Tesztstatisztika	df	p-érték
Ágazat	192	16,3	11	0,13
Halasztott adó típusa szerint	192	5,78	2	0,055

*Forrás: Saját szerkesztés (2024)*

Az IFRS effektív adókulcs alapján 5%-os szignifikancia szinten nem volt eltérés a halasztott adó típusa, valamint az ágazati besorolás szerinti csoportosításban.

Az Sztv. szerinti és az IFRS effektív adókulcsok értékét, mint folytonos változót a Wilcoxon módszerrel is teszteltem, a pénzügyi és nem pénzügyi tevékenység végzése, valamint a tőzsdei jelenlét alapján. A tesztek eredményeit a **13. táblázat** és a **14. táblázat** tartalmazza.

**13. táblázat: Az Sztv. szerinti effektív adókulcs tesztelésének eredményei különböző kategorikus változók alapján Wilcoxon módszerrel**

Változók	N (1. csoport)	N (2. csoport)	Tesztstatisztika	p-érték
Pénzügyi/Nem pénzügyi vállalkozás	58	134	4659	0,028
Tőzsdei/Nem tőzsdei vállalkozás	155	37	3478	0,043

*Forrás: Saját szerkesztés (2024)*

Az eredmények azt mutatják, hogy mindkét változó alapján szignifikáns eltérés mutatkozott a mintában. Ebben az esetben a pénzügyi tevékenységet végző vállalatoknak és a nem tőzsdei cégeknek valamivel magasabb volt az átlagos és a medián effektív adókulcsa.

**14. táblázat: Az IFRS szerinti effektív adókulcs tesztelésének eredményei különböző kategorikus változók alapján Wilcoxon módszerrel**

Változók	N (1. csoport)	N (2. csoport)	Tesztstatisztika	p-érték
Pénzügyi/Nem pénzügyi vállalkozás	58	134	4000	0,749
Tőzsdei/Nem Tőzsdei vállalkozás	155	37	3526	0,0304

*Forrás: Saját szerkesztés (2024)*

Míg az IFRS szerinti effektív adókulcsok esetén a pénzügyi tevékenységet, valamint a nem pénzügyi tevékenységet végző vállalatok szerinti besorolás szerint nem, viszont a tőzsdei jelenlét alapján végzett csoportosítás alapján volt szignifikáns eltérés az IFRS effektív adókulcs mértékében. Ez esetben azt az eredményt kaptam, hogy a nem tőzsdei cégek IFRS effektív adókulcs mutatójának értéke szignifikánsan magasabb volt a tőzsdei cégekhez képest. Ez vélhetően annak köszönhető, hogy a tőzsdei vállalatoknak nagyobb lehetőségük van a céloknak megfelelő adóstratégia kialakítására, így az adóminimalizálásra.

Mindezek után az Sztv. szerinti és az IFRS szerinti effektív adóterhelés összehasonlítását végeztem el, melyhez páros mintás t-próbát alkalmaztam. A páros mintás t-próba célja, hogy ugyanannak az adathalmaznak két összetartozó mintáját hasonlítsa össze, vagyis ez a statisztikai módszer ugyanazon vállalat Sztv. szerinti és IFRS szerinti adókulcsát hasonlította össze. A próba eredményét a **15. táblázat** tartalmazza.

**15. táblázat: Az Sztv. és az IFRS effektív adóterhelés összehasonlítása páros mintás t-próbával**

	Sztv. effektív adókulcs	IFRS effektív adókulcs
Várható érték	8,56 %	9,04 %
Variancia	0,09	0,54
Megfigyelések	192	192
Pearson-féle korreláció		0,42
Feltételezett átlagos eltérés		0,00
<b>df</b>		<b>191,00</b>
<b>t érték</b>		<b>-0,10</b>
P(T<=t) egyszélű		0,46
t kritikus egyszélű		1,65
<b>P(T&lt;=t) kétszélű</b>		<b>0,92</b>
t kritikus kétszélű		1,97

*Forrás: Saját szerkesztés (2024)*

A **15. táblázatban** szereplő várható érték az átlagos effektív adókulcsot mutatja a magyar és az IFRS rendszerben. A Pearson-féle korreláció mutatja a kapcsolat szorosságát, a kapott érték szerint elég szoros korreláció (0,42) van a két átlagos effektív adókulcs között. A páros mintás t-próba nem mutat eltérést az Sztv. szerinti effektív adókulcs és az IFRS effektív adókulcs átlagos értéke között, mivel a t-próba tesztstatisztikája -0,10, 191 szabadságfok mellett. Az ehhez tartozó p-érték 0,92, ami magasabb, mint a 0,05 értékű szignifikancia szint.

A vizsgálat során azt is elemeztem, hogy szignifikáns eltérés igazolható-e az Sztv. szerinti effektív adóterhelése és az IFRS szerinti effektív adóterhelése között a kialakított klaszterek szerinti csoportosításban. A vizsgálatához varianciaanalízist végeztem, mely során megvizsgáltam az effektív adókulcs eltérését a klaszterek között, valamint a mérlegben kimutatott halasztott adó típusa szerint.

**16. táblázat: A effektív adóterhelés összehasonlítása varianciaanalízissel**

Függő változó	Csoportok	F-érték	Szabadságfok (n)	Szabadságfok (d)	p-érték	ges
Effektív adókulcs	Klaszter	0,673	1	190	0,413	0,04
	Halasztott adó típusa	2,012	1	190	0,158	0,01

*Forrás: Saját szerkesztés (2024)*

Az ANOVA teszt azt mutatta, hogy az effektív adókulcs nem mutat eltérést átlagosan a klaszterek vagy a halasztott adó típusa között. A Klaszter1, Klaszter2, Klaszter3 vizsgálata esetén a p-érték 0,413, ami meghaladja a 0,05 szignifikancia szintet.

A kapott értékek magyarázata, hogy az Sztv. szerinti és IFRS szerinti adókulcs nem mutatott eltérést a teljes mintán végzett páros mintás t-próba szerint, így az egyes alcsoportok szerint sincs szignifikáns különbség. A tesztek során heteroszkedaszticitás korrekció is alkalmazásra került, de a számítások ugyanúgy a szignifikancia hiányára utaltak,

A H2 hipotézis elemzéséhez kapcsolódóan tesztelésre kerültek az Sztv. szerinti effektív adókulcsok és az IFRS szerinti effektív adókulcsok különféle kategorikus változók szerint, majd összehasonlításra kerültek a két rendszer szerint kalkulált adókulcsok páros mintás t-próba alkalmazásával. Megállapítható, hogy az Sztv. effektív adókulcsot elemezve nem volt kimutatható szignifikáns eltérés a tőzsdei jelenlét illetve a végzett tevékenység pénzügyi jellege szerint, az IFRS effektív adókulcs esetében a halasztott adó kimutatása és a tőzsdei jelenlét viszont befolyásolta az adókulcs alakulását. Az áttérés kapcsán összehasonlítva a két rendszer szerinti adókulcsokat az a megállapítás tehető, hogy a két rendszer szerint számított effektív adókulcsok között statisztikailag nem igazolható eltérés, így a **kapott értékek alapján a H2 hipotézis elutasításra kerül.**

Az IFRS áttérés kapcsán az effektív adóterhelés mérésére alkalmazott ETR mutatószám esetén a H2 hipotézis vizsgálata során megállapítottam, hogy a várakozással ellentétben nincs statisztikailag igazolható eltérés a magyar és az IFRS szerint számított adókulcsok között. Véleményem szerint a mutató jelenlegi formájában nem informatív. Ugyanakkor mind az IFRS áttérés, mind a globális minimadó bevezetése és a mutatót alapulve elemzések miatt felértékelődik azaz információtartalom, amelyet hordoz. A mutatószám alakulását számos tényező befolyásolja, például az IFRS áttérést tekintve a mutató értékét eltéríti a halasztott adók felvétele, valamint a más adónemek nyereségadóként történő kezelése.

Az IAS 12 Jövedelemadó standard közzétételi követelményként tartalmazza az effektív adóterheléssel kapcsolatos információszolgáltatást, például átlagos effektív adókulcs és a törvényes adókulcs közötti számszaki egyeztetés közzétételével. A kutatás során megvizsgáltam, hogy a pénzügyi kimutatások kiegészítő megjegyzései tartalmazzak-e erre vonatkozóan közzétételeket. A vállalatok mindössze 43%-a vezette le ezt az egyeztetést, vagy tette közzé a vállalat tényleges adóterhelését. A minta 57%-a nem tartalmazott ezzel kapcsolatos információt, illetve kiemelő, hogy egy vállalatcsoportba tartozó cégek esetén minden cég az anyavállalat effektív adóterhelésére hivatkozott, ezzel eleget téve ennek a

közzétételnek, azonban ez a mutató jelentősen eltért a vállalatok egyedi beszámolóján alapuló tényleges adóterheléstől.

TRAN – ZHU (2021) kutatómunkájuk során az IFRS és az ausztrál számviteli standard (AIFRS) közötti eltérések hatását vizsgálta az effektív adóterhelésre és részmutatószámok segítségével próbálták számszerűsíteni a rendszerek közötti eltéréseket. Hazánkban ez a módszer nem alkalmazható, mivel a halasztott adót a magyar számviteli rendszer ezidáig nem szabályozta. Munkájukat alapul véve kutatásom során meghatároztam egy mutatószámrendszert, melyben szereplő mutatók értékei közötti különbségek szemléltetik az adóterhelés közötti eltéréseket. A magyar számvitelről az IFRS-re történő áttérés kapcsán az adóráfordításban bekövetkező változások logikáját követve az effektív adóráta (ETR) mutatót az alábbi almutatókra bontottam.

$$CETR = \frac{\text{Tényleges adóráfordítás (CTE, current tax expense)}}{\text{Adózás előtti eredmény (PBT, Profit before tax)}}$$

$$CDTR = \frac{\text{Tényleges adóráfordítás (CTE, current tax expense) + \text{Halasztott adóráfordítás (DTE, deferred tax expense)}}{\text{Adózás előtti eredmény (PBT, Profit before tax)}}$$

$$ETR = \frac{\text{Teljes adóráfordítás (TE, total tax expense)}}{\text{Adózás előtti eredmény (PBT, Profit before tax)}}$$

$$TE = \text{Tényleges adóráfordítás (CTE)} + \text{halasztott adóráfordítás (DTE)} \\ + \text{átsorolt nyereségadó (reclassified profit tax expense, RPTE)}$$

A modellben a törvényes adóráta (STR, statutory tax rate) állandónak tekintjük, mely a jelenleg hatályos jogszabályok alapján Magyarországon a 9%-os társasági adókulcsot jelenti.

Az IFRS áttérés kapcsán a törvényes adóráta (STR) és az effektív adóráta (ETR) összevetése az átsorolt nyereségadók miatt nem értelmezhető a számviteli rendszer és az adórendszer távolságának megítélésében, hiszen a törvényes társasági adókulcs 9%, míg az ETR mutató esetünkben a társasági adótól más nyereségadóként kezelt adónemeket is tartalmaz.

Az STR és a CDTR mutatók közötti különbség a számviteli és adózás szerinti jövedelem közötti tényleges különbségeket méri relatív értelemben, az adózás előtti eredményhez viszonyítva.

Ez mutatja a törvényes adókulcs és a hatályos adószabályok szerint kiszámított tényleges adókulcs közötti eltérést.

$$\text{CBTIG (current book-tax income gap)} = \text{STR} - \text{CETR}$$

Mivel az STR egy állandó érték, így minél alacsonyabb a CETR, annál nagyobb a CBTIG, annál alacsonyabban tudja tartani a tényleges adófizetési kötelezettségét, kihasználva az adóalap csökkentő tételek és adókedvezmények hatását.

A CETR és a CDTR mutatók közötti különbség a számvitel-adó jövedelem közötti átmeneti különbözethez mérten relatív értelemben, az adózás előtti eredményhez viszonyítva. Ez mutatja a halasztott adó hatását.

$$\text{TBTIG (temporary book-tax income gap)} = \text{CETR} - \text{CDTR}$$

Minél nagyobb a különbség a CETR és a CDTR között, annál nagyobb a TBTIG mutató, vagyis annál nagyobb a halasztott adó elszámolásának hatása. Itt az eltérés iránya utal a halasztott adó típusára.

A teljes távolság BTIG (book-tax income gap) mutatóval fejezhető ki.

$$\text{BTIG} = \text{CBTIG} + \text{TBTIG} = (\text{STR} - \text{CETR}) + (\text{CETR} - \text{CDTR}) = \text{STR} - \text{CDTR}$$

Mivel az STR egy állandó, minél nagyobb a különbség a CDTR és az STR között, annál nagyobb a BTIG, vagyis az adózás és a számvitel távolsága.

Disszertációmban a halasztott adók kimutatásának vizsgálatát összekapcsolva az effektív adóterhelés mérésével azt a harmadik hipotézist fogalmaztam meg, hogy **(H3) a halasztott adóráfordítás változása befolyásolja az effektív adóterhelést.**

A hipotézis tesztelése regressziós modellezéssel egy szűkebb mintán történt, a teljes mintából ágazati besorolás alapján a „Gyártás, termelés” ágazat került kiválasztásra, 15 vállalati mintaelemszámmal.

A regressziós modellezés során a függő változó az ETR mutató, míg a független változóként a kötelezettségek részaránya (DAR), a befektetett eszközök aránya (CI) és a halasztott adóráfordítás változásának összes eszközön belüli aránya (DTE) mutatószámokat alkalmaztam. A mutatószámok kiszámítása az alábbi képletek alapján történt.

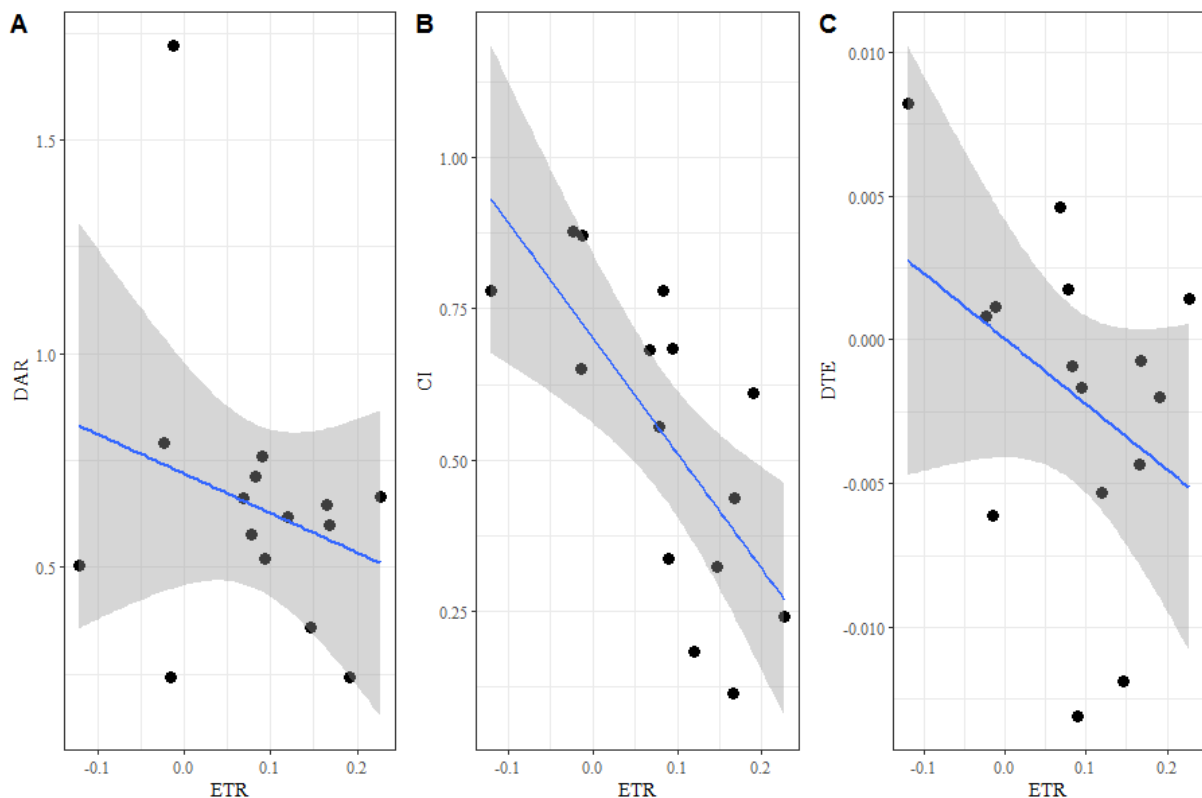
$$ETR = \frac{\text{Adóráfordítás}_t}{\text{Adózás előtti eredmény}_t}$$

$$DAR = \frac{\text{Kötelezettségek}_t}{\text{Összes eszköz}_t}$$

$$CI = \frac{\text{Befektetett eszközök}_t}{\text{Összes eszköz}_t}$$

$$DTE = \frac{(\text{Halasztott adóráfordítás}_t - \text{Halasztott adóráfordítás}_{t-1})}{\text{Összes eszköz}_{t-1}}$$

A 22. ábra szemlélteti a független változók (DAR, CI, DTE) kapcsolatát a függő változóval (ETR). A vizuális elemzés szerint minden független változónak negatív kapcsolata volt a függő változóval, vagyis a kötelezettségek részaránya, a befektetett eszközök aránya, illetve a halasztott adó változása mutatószámok növekedése az effektív adóráta csökkenésével járt együtt. Ezt szemlélteti a kék lineáris regressziós trendvonal is, melynek negatív a meredeksége.



**22. ábra: A független változók (DAR, CI, DTE) kapcsolata a függő változóval (ETR)**

*Forrás: Saját szerkesztés (2024)*

A regresszióelemzés során azt az eredményt kaptam, hogy az  $F(3, 11) = 3,74$  értékhez  $p = 0,04$  tartozott, azaz a regressziós egyenes szignifikáns. Ezt azt jelenti, hogy van legalább egy olyan független változó, amely a nullától szignifikánsan eltérő paraméterrel rendelkezik.

A korrigált  $R^2$  értéke 0,37, ami azt mutatja meg, hogy a DAR, CI és DTE független változók változása az ETR mutató változásának a 37%-át magyarázta, amely viszonylag magasnak számít. A regressziós modell eredményeit a **17. táblázat** tartalmazza.

**17. táblázat: A regressziós modell eredményei**

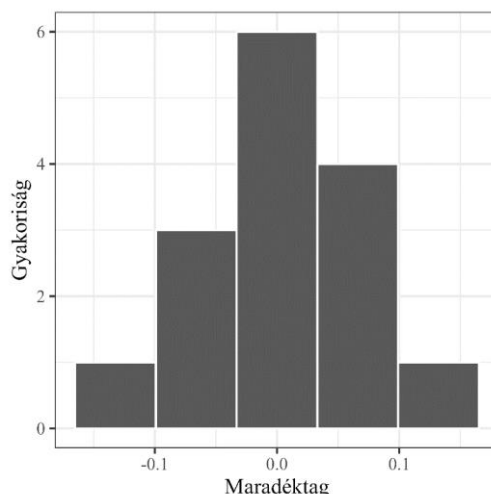
Független változók	Becsült együttható	Becslés standard hibája	t- érték	p-érték	VIF érték
Konstans	0,23	0,07	3,42	0,01	
DAR	-0,02	0,07	-0,23	0,82	1,09
CI	-0,26	0,10	-2,65	0,02	1,46
DTE	0,09	6,22	0,01	0,99	1,40

*Forrás: Saját szerkesztés (2024)*

A modell esetében a konstans (0,23) és a CI becsült együttható volt szignifikáns. A befektetett eszközök aránya mutató esetében -0,26 t-értékhez 0,02-es p-érték társult, ami azt jelenti, hogy a CI, azaz a befektetett eszközök/összes eszköz arány befolyásolta szignifikánsan az effektív adórata változását ebben a modellben. A CI becsült paramétere -0,26 értékkel negatív volt, azaz a CI növekedése az effektív adórata csökkenésével járt együtt átlagosan, minden más változatlanok tekintve.

A DAR mutató esetében a p-érték 0,82, míg a DTE mutató esetében 0,99 értéket vett fel, ami alapján megállapítható, hogy sem a kötelezettségek részaránya, sem a halasztott adóráfördítés változásának aránya mutatószámok nem bírtak szignifikáns befolyásoló erővel a modellben.

A becslés során robusztus standard hibákat számoltam (HC3), így a heteroszkedaszticitás nem befolyásolta az eredményeket. Hasonlóképpen, a Variancia Inflációs Faktor (VIF) értéke a 2-es küszöbérték alatt volt, így a magyarázó változók közötti multikollinearitás nem torzította a modellbecslés eredményeit. A modell maradéktagjainak eloszlása emellett megfelelően közel állt a normál eloszláshoz, melyet a **23. ábra** szemléltet.



### 23. ábra: A regressziós modell maradéktagjainak eloszlása

*Forrás: Saját szerkesztés (2024)*

Megállapítható, hogy a regressziós modell eredményei alapján a befektetett eszköz részarány mutatója befolyásolta az effektív adóterhelés mutatójának alakulását, a kötelezettségek részarány mutatója, illetve a halasztott adó változás aránymutatója szignifikánsan nem befolyásolta az effektív adóterhelést, ez alapján a **H3 hipotézis elutasításra kerül.**

#### 4.2. A HALASZTOTT ADÓ HASZNOSSÁGÁNAK. LÉNYEGESSÉGÉNEK MEGÍTÉLÉSE ÉS A HALASZTOTT ADÓT KELETKEZTETŐ TÉNYEZŐK ELEMZÉSE

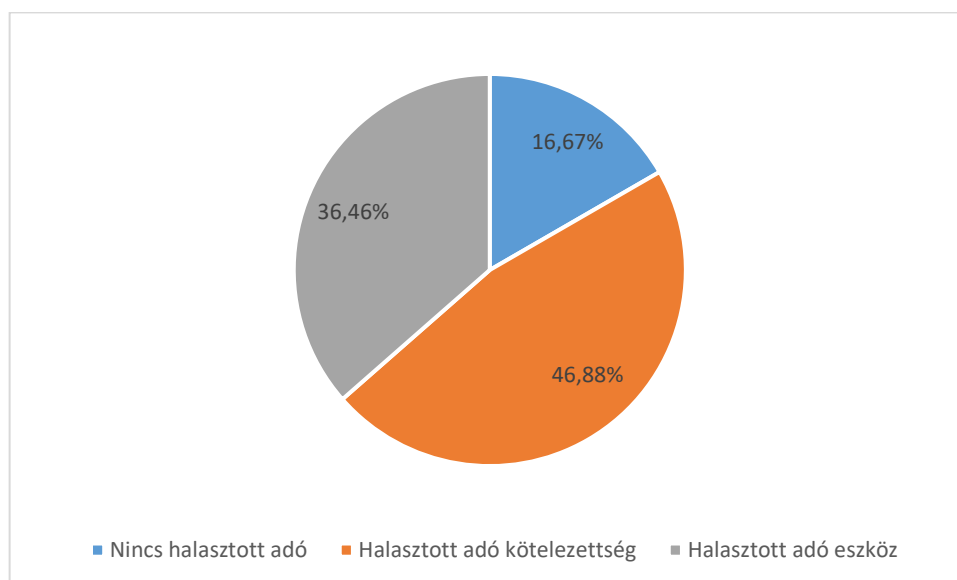
Doktori disszertációmban az IFRS áttérés okozta effektív adóterhelés változás elemzése mellett **második célként** célul tűztem ki az áttért vállalatok pénzügyi kimutatásaiban szereplő halasztott adó hasznosságának megítélését és a halasztott adót keletkeztető tényezők vizsgálatát.

A halasztott adó kimutatásából származó információk hasznossága többféle megközelítés szerint értékelhető. A kutatásom során felmerültek azok a kérdések, hogy a halasztott adó értékkel bír-e a beszámolók felhasználói számára, vagyis hasznos információnak tartják-e a kimutatását? A felhasználók tudják-e értelmezni a halasztott adókkal kapcsolatos információkat? Illetve, hogy bár szinte minden környező ország számviteli rendszerébe már korábban beépítésre kerültek a halasztott adóhatások kezelésének szabályai, és Magyarország is számos ponton harmonizációs törekvéseket tett a nemzetközi számvitelhez történő közeledésre, a kutatásom megkezdéséig a halasztott adó koncepciója átfogóan nem került

beépítésre a számviteli törvénybe. Jelenleg pedig a globális minimadó elfogadása okán történtek jogszabályi módosítások.

Abból kiindulva, hogy a magyar jogszabályi környezetben az adót a fizetési kötelezettséggel azonosítják, a befektetők, tulajdonosok szempontjából felmerülhet az a kérdés, hogy a halasztott adót mikor kell megfizetni az adóhatóság részére. Ehhez kapcsolódóan értekezésem negyedik hipotézisét (H4) állítottam fel, miszerint **az áttérő vállalatok az áttérés évében jellemzően eredményt csökkentő hatású halasztott adókötelezettséget mutatnak ki a mérlegükben**. Azért tartottam fontosnak ennek vizsgálatát, mert a halasztott adót értelmezve a jelenleg kimutatott halasztott adókötelezettséget adózás szempontjából kedvezőnek minősítjük, hiszen elhalasztunk egy adófizetési kötelezettséget, tehát később kerül pénzügyileg rendezésre, ugyanakkor mivel a halasztott adó a magyar számviteli rendszerben nem került a cégek által kimutatásra, így az áttérés kapcsán a halasztott adókötelezettségek felvétele miatt az eredményük csökken, akár az adóráfordításban, akár az egyéb átfogó eredményben kerülnek kimutatásra.

A hipotézis igazolására megvizsgáltam a mintában szereplő 192 vállalat pénzügyi helyzet kimutatását és megállapítottam a kimutatott halasztott adó típusát, melynek megoszlását a **24. ábra** szemléltet. Azon vállalatok esetében, akik az áttérés kapcsán összehasonlítható időpontban halasztott adó eszközt és kötelezettségeket is felvettek a mérlegükbe, az adatbázis kialakítása során a hipotézis igazolása miatt nettósítottam az érintett mérlegtételeket.



**24. ábra: Az áttérő vállalatok mérlegében kimutatott halasztott adó típusának megoszlása (N=192, M.e: %)**

*Forrás: Saját szerkesztés (2024)*

A mintában szereplő 192 vállalat 47%-a, vagyis 90 vállalat halasztott adókötelezettséget mutatott ki az áttéréskori mérlegében. 36%-uk, mely arány 70 társaságnak felel meg halasztott adó eszközt vett fel a mérlegébe, míg a vizsgált minta 17%-a, vagyis 32 társaság nem azonosított halasztott adót keletkeztető tényezőt, vagy az esetleges halasztott adó eszközt nem jelenítette meg a mérlegében. Ezzel kapcsolatban fontos megjegyezni, hogy ezt az arányt nagymértékben befolyásolta a társaságok előző évekről áthozott elhatárolt veszteséggel kapcsolatos jövőbeli előrejelzései. 23 társaság, vagyis az áttérő vállalatok 12%-a hivatkozott a korábbi évekről áthozott elhatárolt veszteség jövőbeni felhasználásával kapcsolatos bizonytalanságokra és hogy emiatt az óvatosság alapelvére tekintettel halasztott adókövetelés nem kerül kimutatására a mérlegükben. További egy vállalat arra hivatkozott, hogy mivel nem rendelkezik formális adóstratégiával így nem tudja megítélni az elhatárolt veszteség felhasználhatóságát.

A halasztott adó tételek megoszlási vizsgálatán túl a halasztott adó típusokat – miszerint egy vállalkozás halasztott adó követelést, halasztott adó kötelezettséget mutat ki a mérlegében, vagy nem mutat ki halasztott adó mérlegtételt – összehasonlítottam a vállalatok által végzett pénzügyi tevékenység alapján, illetve a tőzsdei jelenlét alapján khi-négyzet ( $\chi^2$ ) próbával. A teszt eredményeit a **18. táblázat** tartalmazza.

**18. táblázat: Halasztott adó típusa és a Pénzügyi tevékenységet végző/Nem pénzügyi tevékenységet végző, illetve a Tőzsdei vállalkozás/Nem tőzsdei vállalkozás kategóriák összehasonlításának eredményei khi-négyzet próbával**

Változó	$\chi^2$	df	p-érték
Pénzügyi tevékenységet végző / Nem pénzügyi tevékenységet végző vállalkozás	6,28	2	0,04
Tőzsdei vállalkozás / Nem tőzsdei vállalkozás	0,49	2	0,78

*Forrás: Saját szerkesztés (2024)*

A tesztek alapján a vállalatok tőzsdei jelenléte nem mutatott kapcsolatot, ugyanis 0,78 p-érték mellett nem igazolható a nullhipotézis, ugyanakkor 0,04 p-értékkel szignifikáns asszociáció volt aközött, hogy a vállalkozás esetében milyen volt a halasztott adó típusa és hogy pénzügyi vagy nem pénzügyi tevékenységet végző vállalkozásról van szó. Ebben az esetben a pénzügyi és nem pénzügyi vállalkozások esetében is a vártnál kevesebb volt az eszköz típusú halasztott adó.

A megoszlási részarányok eredményei alapján az 4. hipotézisem, miszerint **az áttérő vállalatok az áttérés évében jellemzően eredményt csökkentő hatású halasztott adókötelezettséget**

**mutatnak ki a mérlegükben, elutasításra került.** Véleményem szerint itt érdekes lehet az áttérés utáni évek vizsgálata is, mert nagyon magasnak ítélem azt a 17%-os beszámoló arányt, ahol egyáltalán nem került halasztott adó kimutatásra a mérlegben. Ez arra következtet ugyanis, hogy a vállalatok a valós kép biztosítását feláldozva az adótörvényhez igazítják elszámolásait, például az értékcsökkenés kapcsán, vagy egyáltalán nem képeznek céltartalékot, nem számolnak el követelés értékvesztést.

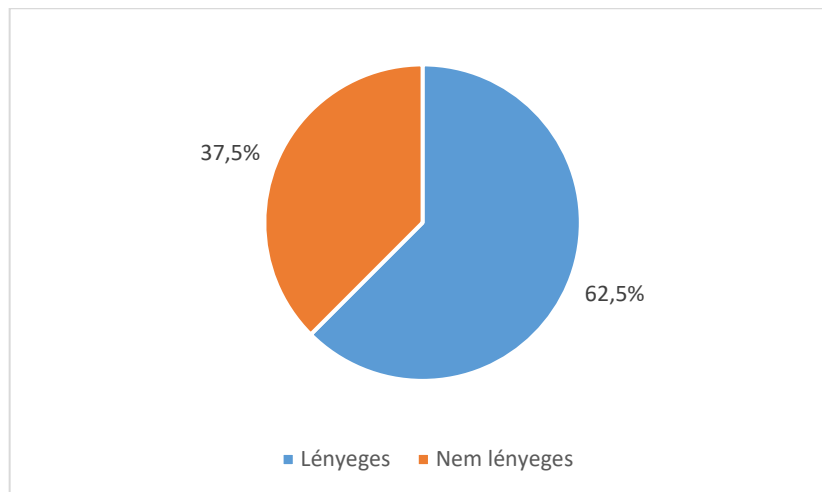
A második célkitűzésemhez kapcsolódó ötödik hipotézisében (H5) a halasztott adók hordozta információk lényegességét, ezáltal a pénzügyi kimutatásokban való szerepeltetésének hasznosságát vizsgáltam. A felállított **ötödik hipotézisem szerint a halasztott adók kimutatása a vizsgált mintában lényeges.**

A korábban ismeretett szakirodalmi megállapításokra alapozva a halasztott adó kimutatása lényeges értékben jelenik meg az áttéréskori mérlegben, ezáltal hasznos információkat tartalmaz a pénzügyi kimutatások felhasználói számára, amennyiben befolyásoló erővel bír. Az IFRS nem tartalmaz konkrét határértéket arra vonatkozóan, hogy a beszámoló szempontjából mit tart lényegesnek. A halasztott adó lényegességének megállapításakor a könyvvizsgálat által alkalmazott módszertanra alapoztam és a lényegesség megállapításakor az adózás előtti eredményt vettem figyelembe. Úgy döntöttem, hogy a lényegességi küszöbértéket az adózás előtti eredmény 5%-ában határozom meg, mivel a vizsgált mintában szereplő vállalkozások profitorientáltak, illetve a halasztott adó elszámolása a vizsgált minta esetében az adóráfordításokkal szemben történt, ezáltal befolyásolva a társaságok eredményét.

Mivel a halasztott adó számlaegyenlegeit vizsgáltam, így az általános lényegesség helyett a végrehajtási lényegességet alkalmaztam, a küszöbértékét az általános lényegesség határértékének 75%-ában állapítottam meg az alábbiak szerint:

**Végrehajtási lényegesség küszöbértéke:  $(\text{Adózás előtti eredmény} \times 0,5) \times 0,75$**

Amennyiben a mérlegben kimutatott halasztott adó meghaladta a küszöbértéket, az információt lényegesnek minősítettem. Erre vonatkozó vizsgálatom eredményét a **25. ábra** szemlélteti.

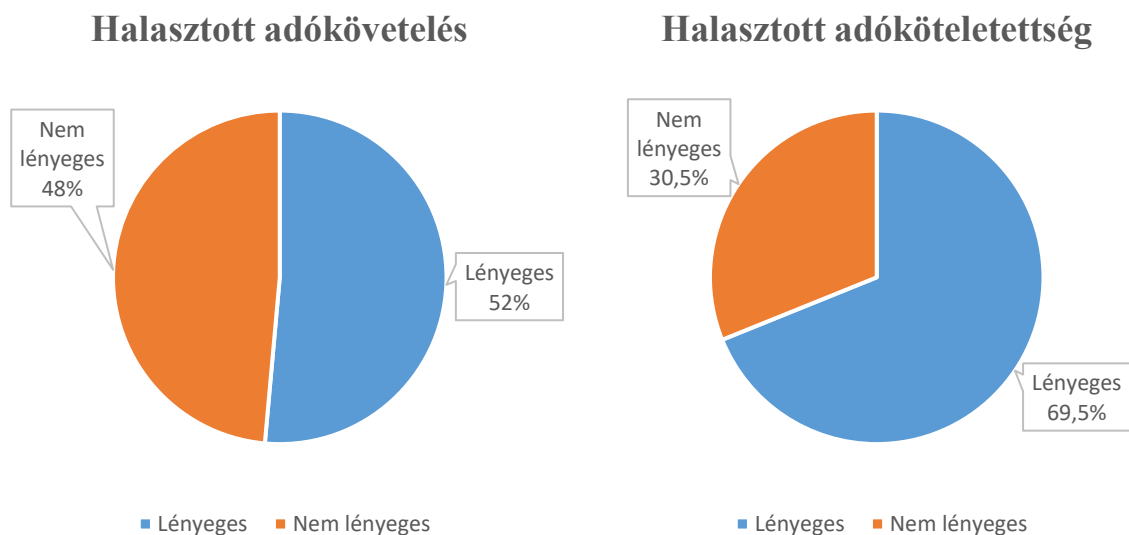


**25. ábra: A mérlegben kimutatott halasztott adó tételek lényegesség szerinti megoszlása (N=160, M.e.: %)**

*Forrás: Saját szerkesztés (2024)*

A teljes mintából kiszűrésre került 32 vállalat, amelyek pénzügyi helyzet kimutatása nem tartalmazott halasztott adót. Így a vizsgált mintában szereplő 160 társaság 62,5%-ánál haladta meg a három megjelölt mutatóérték közül legalább az egyiket a mérlegben kimutatott halasztott adó értéke, vagyis 100 társaság esetében lépi át a lényegességi küszöbértékét. Míg a vizsgált vállalatok 37,5%-a alacsonyabb mutatóértékkel rendelkezett, így esetükben a küszöbértéket figyelembe véve nem mondható a pénzügyi beszámoló lényeges elemének a halasztott adó.

Ugyanezt a vizsgálatot elvégeztem, melynek eredményeit a halasztott adó típusai szerinti bontásban szemlélteti a **26. ábra**. A teljes minta alcsoportokra való osztása után is megállapítható, hogy mind a halasztott adó eszköz, mind a halasztott adó kötelezettségen belül nagyobb arányt képvisel a lényeges kategória. Ugyanakkor érdemes megjegyezni, hogy a kötelezettség esetén ez az arány jóval magasabb, 69,5%-os részarányt tesz ki, a követelések esetében megjelenő 52%-os arányához képest.



**26. ábra: A mérlegben kimutatott halasztott adó tételek lényegesség szerinti megoszlása a halasztott adó típusai alapján (N=160, M.e.: %)**

*Forrás: Saját szerkesztés (2024)*

HABANEC-BOHUŠOVÁ (2017) által cseh mintán végzett lényegességi vizsgálat is kimutatta, hogy az IFRS rendszer szerinti halasztott adó kategória lényeges. A szerzőpáros a mérlegtételek teszteléséhez a mérlegfőösszeg 5%-ának, valamint a bruttó profit 5%-ának megfelelő küszöbértékeket alkalmazta, amely az általam alkalmazott értékekhez képest magasabb küszöbértékek.

Ugyanakkor a mennyiségi határértékek vizsgálatán túl a szakirodalomban ismertett minőségi szempontokat is figyelembe vettem a hipotézis értékelésekor. Ez alapján megállapítható, hogy a vizsgált mintában a halasztott adó kimutatása lényeges eleme a pénzügyi kimutatásoknak, ugyanis a halasztott adó követelések elszámolhatósága révén lehetséges, hogy veszteséget nyereséggé változtat. Ezáltal az eredménybefolyásoló hatása révén a tőzsdei árfolyamok alakulására, az EPS mutatóra is kihatással lehet, vagy akár a vezetés prémiuma is függhet tőle. Így mind a mennyiségi határértékeket, mind a minőségi kritériumokat figyelembe véve megállapítható, hogy az ötödik hipotézis (H5), miszerint **a halasztott adók kimutatása a vizsgált mintában lényeges, elfogadásra kerül.**

Értekezésemben célul tűztem ki annak vizsgálatát, hogy milyen tételek keletkeztetnek halasztott adót, melynek elemzésére a kvalitatív elemzési módszerek közé tartozó tartalomelemzést választottam és végeztem el. A hatodik hipotézis (H6) melyet felállítottam, hogy **a halasztott adót keletkeztető tényezők esetén inkább valószínű, hogy időbeli eltérésekből fakadnak.** Ennek igazolására a beszámoló kötelező részét képező kiegészítő

megjegyzések tartalmát vizsgáltam át és a halasztott adót keletkeztető tényezőket kategorizáltam. A vizsgálat során az alábbi csoportokat alakítottam ki:

- Tárgyi eszközök
- Immateriális eszközök
- Pénzügyi instrumentumok
- Követelések és értékvesztések
- Céltartalékok
- Elhatárolt veszteség
- Fejlesztési tartalék képzés
- IFRS átállás
- Egyéb tételek

A jelenleg hatályos szabályrendszerek a halasztott adó meghatározására az úgynevezett mérlegkonceptiót alkalmazzák a korábbi eredményorientált módszer helyett. A szakirodalmi feldolgozás során ismertettem a módszerek közötti eltéréseket, a hipotézisem vizsgálata szempontjából fontosnak tartom kiemelni az átmeneti eltérés és az időbeli eltérés közötti különbséget. Az átmeneti különbözetek magukba foglalják az időbeli eltéréseket, de annál tágabb fogalomként értelmezendők. Időbeli eltérésként az adóalap módosító tételek kapcsán megjelenő, halasztott adó különbözeteiket értjük, míg az átmeneti eltérések a számviteli és az adómérleg minden aktiválási, passzíválási, értékelési különbségét tartalmazza. Például amennyiben a különbség eredménysemlegesen keletkezett és csak feloldásakor egy későbbi időszakban jelenít meg különbséget a számviteli és az adózás szerinti eredmény között.

A vizsgálat során áttekintettem a társaságok kiegészítő megjegyzéseiben található halasztott adóval kapcsolatos közzétételeket és a tételek gyakoriságát vizsgáltam. Fontos megjegyezni, hogy a tényezők nagyságrendjét nem vizsgáltam, csak azt, hogy megjelent-e az adott tényező okozóként. A teljes 192 társaság adatait tartalmazó adatbázisból azon 32 társaság pénzügyi kimutatásait, amelyek nem mutattak ki halasztott adót a mérlegükben, nem tartalmazzák az eredmények.

A tartalomelemzés során azt tapasztaltam, hogy az IFRS szerint előírt mérlegmódszer alkalmazása miatt a vállalatok a halasztott adóval kapcsolatos közzétételekben többnyire azokat a vagyonelemeket jelenítették meg, amelyek számviteli értéke és adóértéke közötti eltérést azonosítottak. Kevés vállalat részletezte, hogy a könyv szerinti érték és az adóérték közötti eltéréseket mi okozza, így a vizsgálat során az alábbi feltételezésekkel éltem:

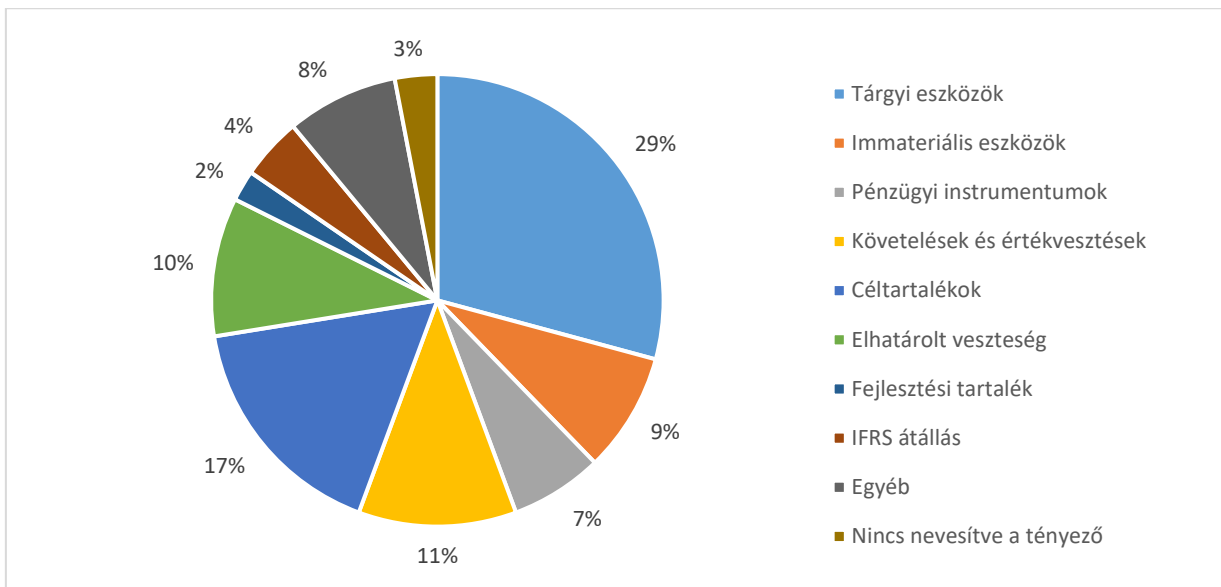
- A Tárgyi eszközök és Immateriális eszközök csoportja esetében az eltérés az eltérő értékcsökkenés módszer és maradványérték meghatározására vezethető vissza. Eltérés adódhatott volna az eszközök követő értékelése során alkalmazott átértékelési modell hatásából. Ennek ellenőrzésére megvizsgáltam, hogy a társaságok jelenítenek-e meg egyéb átfogó eredményt a jövedelemkimutatásukban. Az elemzés eredményeképpen azonban ez a tényező nem okozott halasztott adót.
- A Pénzügyi instrumentumok kategóriája esetében feltételezem, hogy az eltérést az instrumentumok értékeléséből fakad.
- A Követelések és értékvesztések kategória kialakítása során feltételeztem, hogy a követelések esetében az értékvesztés elszámolása okoz eltérést, illetve azon vállalatok esetében, akik az okozó tényezők között az „értékvesztés miatti halasztott adó” tényezőt jelölték meg, az értékvesztés a követelésekre vagy a készletekre került elszámolásra.

A 160 vállalat kimutatásában szereplő halasztott adót okozó tényezők gyakoriságát a **19. táblázat**, megoszlását a **27. ábra** szemlélteti.

**19. táblázat: A halasztott adót okozó tényezők gyakorisága (N=363, M.e.: db)**

Tényezők	Tényezők gyakorisága
Tárgyi eszközök	106
Immateriális eszközök	31
Pénzügyi instrumentumok	24
Követelések és értékvesztések	41
Céltartalékok	61
Elhatárolt veszteség	36
Fejlesztési tartalék	8
IFRS átállás	16
Egyéb	29
Nincs nevesítve a tényező	11
<b>Összesen</b>	<b>363</b>

*Forrás: Saját szerkesztés (2024)*



**27. ábra: A vizsgált mintában szereplő vállalatok halasztott adóját okozó tényezők összes gyakoriságán belüli megoszlása (N=363, M.e.: %)**

*Forrás: Saját szerkesztés (2024)*

A **27. ábráról** leolvasható, hogy 29%-os értékkel a leggyakoribb tényezőként a Tárgyi eszközök tényezője jelent meg, majd 17%-os részaránnyal a Céltartalékok, 11%-kal a Követelések és értékvesztések tényezője, majd 10%-kal az Előző évek elhatárolt vesztesége, 9%-ban az Immateriális eszközök tényezőjét azonosítottam. Az Egyéb tényezők 8% aránnyal szerepel a mintában, melyek tartalma a beszámolóban vagy nem került kifejtésre, vagy nem időbeli eltérésekből fakad. Az IFRS átállás 4%-ban került kimutatásra a mintában. Megvizsgálva a cégek beszámolóját, nem derült ki egyértelműen, hogy mit értenek a kategória alatt. Azért tartom fontosnak ennek kiemelését, mert véleményem szerint ez a kategória nem igazi halasztott adó tétel, hanem a magyar jogrendszer sajátossága miatt az áttéréskori adónak a halasztott adók között történő kimutatása. Erre több beszámolóban is találtam információt, hogy az áttéréskor kimutatott, az áttérés adósemlegességéhez kapcsolódó adót – mivel a Tao. tv. szerint három évre szétosztható – hosszú lejáratúnak minősítik és halasztott adóként állítják be a mérlegbe. Mivel a hipotézisem alátámasztását nem befolyásolta ez a tényező, így külön tényezőként szerepeltettem.

A tényezők gyakoriságai alapján a tényezők között meghatároztam egy gyakorisági sorrendet, melyet az **20. táblázat** szemléltet. A tényezőkhöz hozzárendeltem a tényezők összes gyakoriságon belüli részarányát és egy kumulált részarány mutatót számítottam.

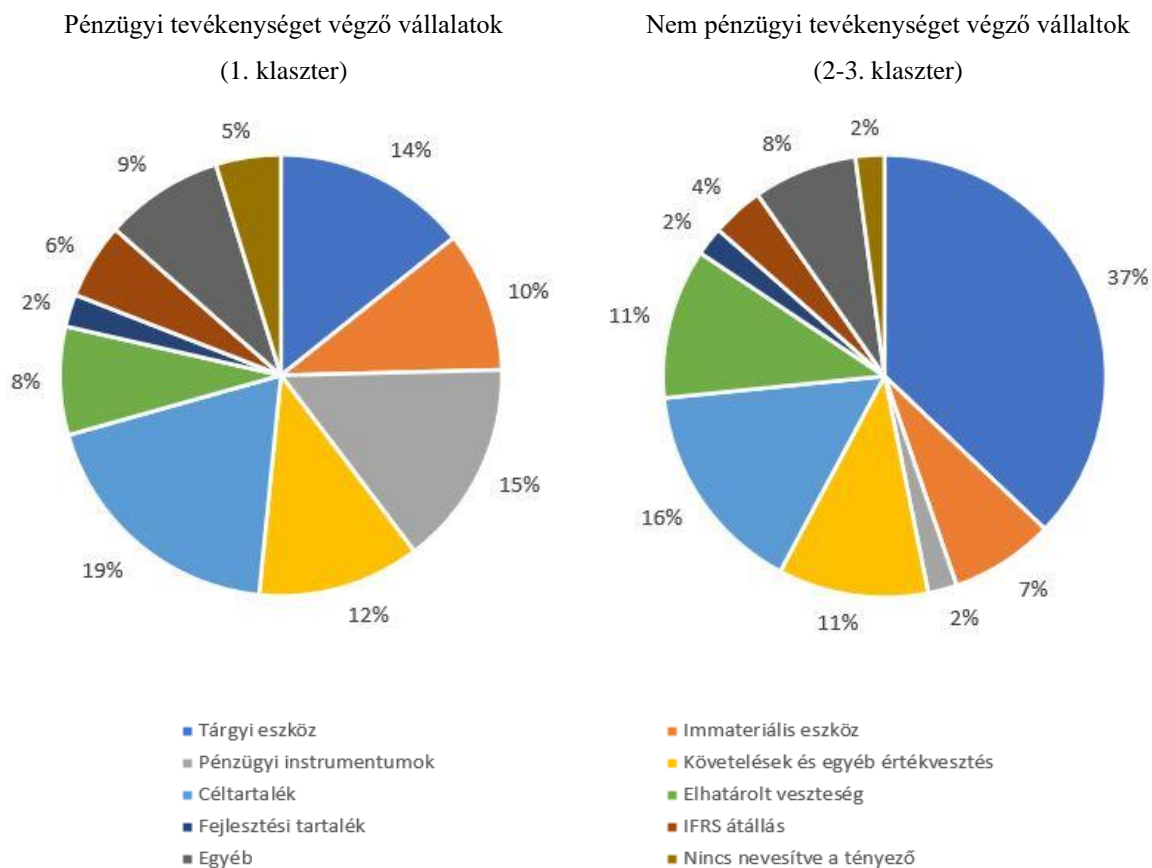
**20. táblázat: A halasztott adót keletkeztető tényezők rangsora (M.e.: %)**

Halasztott adót okozó tényezők rangsora	Tényezők összes gyakoriságon belüli részaránya	Kumulált részarányok
1. Tárgyi eszköz	29 %	29 %
2. Céltartalék	17 %	46 %
<b>3. Követelések és értékvesztések</b>	<b>11 %</b>	<b>57 %</b>
4. Elhatárolt veszteség	10 %	67 %
5. Immateriális eszköz	9 %	76 %
6. Egyéb	8 %	84 %
7. Pénzügyi instrumentumok	7 %	91 %
8. IFRS átállás	4 %	95 %
9. Nincs nevesítve a tényező	3 %	98 %
10. Fejlesztési tartalék	2 %	100 %

*Forrás: Saját szerkesztés (2024)*

A halasztott adót keletkeztető tényezők rangsorolása az összes gyakoriságon belüli részarány alapján történt. A rangsorolás következményeként megállapítható, hogy a Tárgyi eszközök (29%), a Céltartalékok (17%), valamint a Követelések és értékvesztések (11%) kategóriák kumulált részarányai 57%-os értéket érnek el, vagyis ez a három tényező több, mint 50%-ban okozója a halasztott adó kimutatásának. A felállított hipotézisem szempontjából, vagyis hogy a halasztott adót keletkeztető tényezők esetén inkább valószínű, hogy időbeli eltérésekből fakadnak, már ezen a szinten elfogadottnak tekinthető. Ugyanakkor mivel ez esetben két tényező, a Tárgyi eszközök és a Követelések és értékvesztések tényezője esetében is feltételezéssel éltem, így kiegészítve az Elhatárolt veszteség tényezőjével a kumulált részarány 67%-ra nő, így ez egyértelműen erősíti a 6. hipotézis **a halasztott adót keletkeztető tényezők esetén inkább valószínű, hogy időbeli eltérésekből fakadnak elfogadását.**

Az utolsó, **hetedik hipotézis szerint eltérés igazolható a pénzügyi tevékenységet végző vállalatok és a nem pénzügyi tevékenységet végző vállalatok esetében a halasztott adót keletkeztető tényezőkben.** A hipotézis igazolására összevettem az 1-es klaszterbe és a 2. és 3. klaszterbe tartozó vállalatok tényezőit. Az 1-es klaszter mutatta a pénzügyi tevékenységet végző vállalatokat. A megoszlásokat a **28. ábra** szemlélteti.



**28. ábra: A pénzügyi és nem pénzügyi tevékenységet végző vállalatok halasztott adóját okozó tényezők összes gyakoriságán belüli megoszlása (N=160 db, gyakoriság=363 db)**

*Forrás: Saját szerkesztés (2024)*

Összehasonlítva a pénzügyi és nem pénzügyi tevékenységet végző vállalkozások esetében megjelenő tényezők gyakoriságát megállapítható, hogy a nem pénzügyi vállalatok esetén a leggyakrabban előforduló tényező a Tárgyi eszközök, a többi tényezőhöz képest mérve nagynak megítélhető, 37%-os részaránnyal, míg ugyanez a tétel a pénzügyi vállalatok esetében a harmadik legnagyobb gyakorisággal, 14%-os rendelkezik. Ez nyilván a tevékenységi körhöz köthetően igazodik, a pénzügyi tevékenységet végző vállalatok esetében ugyanis kevesebb az álló eszközökbe fektetett vagyon. A Céltartalékok mindkét csoport esetében jelentős tényező, a pénzügyi cégek esetében ez a leggyakrabban előforduló elem, míg a többi vállalatnál a második leggyakoribb kategória. A Pénzügyi instrumentum kategóriája viszont jelentős eltérést mutat a két csoport esetében, ugyanis a nem pénzügyi tevékenységet végző vállalatok esetében mindösszesen 2%-os részarányt képvisel és ezzel a hetedik a gyakorisági sorrendben, míg a pénzügyi tevékenységet végző vállalatoknál a Céltartalékok után ez a második tényező 15%-os részaránnyal. Ez szintén a tevékenységhez köthetően magyarázható, hiszen a bankok, hitelintézetek, lízingcégek, egyéb pénzügyi vállalkozások jellemzően több pénzügyi

instrumentummal rendelkezem, mint a termelő, szolgáltató, stb. tevékenységet végző vállalatok. A két csoport szerinti gyakorisági sorrendet a **21. táblázat** szemlélteti.

**21. táblázat: A halasztott adót keletkeztető tényezők gyakorisága alapján felállított sorrend a pénzügyi tevékenységet végző vállalatok és nem pénzügyi tevékenységet végző vállalatok esetében**

Pénzügyi tevékenységet végző vállalatok	Nem pénzügyi tevékenységet végző vállalatok
1. Céltartalék	1. Tárgyi eszköz
2. Pénzügyi instrumentum	2. Céltartalék
3. Tárgyi eszköz	3. Elhatárolt veszteség
4. Követelések és értékvesztések	3. Követelések és értékvesztés
5. Immateriális eszköz	4. Egyéb
6. Egyéb	5. Immateriális eszköz
7. Elhatárolt veszteség	6. IFRS átállás
8. IFRS átállás	7. Pénzügyi instrumentumok
9. Fejlesztési tartalék	7. Fejlesztési tartalék

*Forrás: Saját szerkesztés (2024)*

Kiemelendő az elhatárolt veszteség, mely a pénzügyi tevékenységet végző vállalatok esetében a hetedik, míg a másik két klaszterbe tartozó vállalatok csoportja esetében a harmadik helyet foglalja el. Ennek magyarázata lehet, hogy a pénzügyi intézmények eleve nem rendelkeznek az előző évekről áthozott, elhatárolt veszteséggel, vagy stratégiai döntés alapján nem vettek fel ezzel kapcsolatos halasztott eszközt a mérlegükbe. Az 5. hipotézis tesztelésekor számszerűsítettem, hogy 23 társaság nyilatkozott arról, hogy az áthozott veszteséghez kapcsolódó halasztott adót nem állítja be a mérlegébe, mert nem várható annak realizálása. A 23 társaságból 8 vállalat tartozik a pénzügyi intézmények csoportjába. Kiemelném még, hogy a fejlesztési tartalék képzés jogcímen keletkező halasztott adó mindkét csoportban a legkevésbé megnevezett tényezők között szerepel, így jelentősége miatt vagy nem neveztek meg a beszámolóban ezt a tételt és összesen az egyéb tételek között szerepeltették vagy a vállalatok csak ilyen kis aránya veszi igénybe ezt a lehetőséget.

A kapott eredmények részben megegyeznek más országok kutatási eredményeivel. A magyarországi eredmények igazodnak CHYTIS et al. (2013) azon megállapításához, hogy a halasztott adót keletkeztető okok jelentősen eltérnek a pénzintézetekben és a vállalati szektorban. Az ingatlanok, gépek és berendezések az a mérlegtétel, amely a nem pénzügyi szektorban jelentős hatással van a halasztott adó alakulására. Ugyanakkor a pénzügyi szektor esetében hasonlóan HANNA et al (2019) eredményeihez a fel nem használt adóvesztéseket

jelölte meg a halasztott adó keletkezésének fő okaként. Ezt az általam végzett eredmények nem igazolják.

A tényezők előfordulási gyakoriságának rangsorolásán és összevetésén túl az egyes tényezők esetében a pénzügyi és nem pénzügyi tevékenységet végző vállalatoknál meghatározott gyakoriságok tesztelésére a Khi-négyzet próbát alkalmaztam, melynek eredményeit a **22. táblázat** tartalmazza.

**22. táblázat: A pénzügyi és nem pénzügyi tevékenységet végző vállalatok esetében azonosított halasztott adót keletkeztető tényezők összehasonlítása Khi-négyzet próbával**

Kategóriák	Khi-négyzet	Szabadságfok	p-érték
<b>Tárgyi eszközök</b>	16,73	1	<b>0,00</b>
<b>Immateriális eszközök</b>	4,12	1	<b>0,04</b>
<b>Céltartalékok</b>	7,14	1	<b>0,01</b>
<b>Elhatárolt veszteség</b>	0,01	1	0,95
<b>Fejlesztési tartalék</b>	0,44	1	0,51
<b>Pénzügyi instrumentumok</b>	38,16	1	<b>0,00</b>
<b>IFRS átállás</b>	2,41	1	0,12
<b>Követelések és egyéb eszközök</b>	2,37	1	0,12
<b>Egyéb tényező</b>	2,00	1	0,16

*Forrás: Saját szerkesztés (2024)*

A halasztott adót keletkeztető tényezők esetében gyakorisági táblákat készítettem és a Khi-négyzet próbával azt vizsgáltam, hogy van-e kapcsolat a pénzügyi és nem pénzügyi tevékenységet végző vállalatok tényezői között. A tesztek eredményeképpen azt tapasztaltam, hogy a Tárgyi eszközök, az Immateriális eszközök, a Céltartalékok, valamint a Pénzügyi instrumentumok kategóriájában 5%-os szignifikanciaszintet alkalmazva mutatkozott kapcsolat. Az eredményeket az magyarázta, hogy a pénzügyi tevékenységet végző vállalkozások esetében magasabb volt a gyakoriág a vártnál, míg a nem pénzügyi vállalatok esetében pedig alacsonyabb.

Az elvégzett elemzések eredményeképpen megállapítható, hogy a felállított **7. hipotézis, miszerint van különbség a pénzügyi tevékenységet végző vállalatok és a nem pénzügyi tevékenységet végző vállalatok esetében a halasztott adót keletkeztető tényezőkben, igazoltnak tekinthető, így a hipotézist elfogadom.**

## 5. KÖVETKEZTETÉSEK ÉS JAVASLATOK

A doktori kutatásom fő célja annak vizsgálata volt, hogy az eltérő számviteli rendszerekben kimutatott jövedelemadók kezelése milyen befolyásoló hatással bír a vállalatok pénzügyi kimutatásaira. Disszertációmban megfogalmazott hipotézisek igazolására és alátámasztására szekunder és primer kutatást végeztem.

A **szekunder kutatásom fő célja** a különféle számviteli és adózási rendszerek kapcsolatának, távolságának és a halasztott adók rendszerének feltárása volt. Ennek keretében értekezésemben a témához kapcsolódó releváns szakirodalom összegyűjtését és szintetizálását valósítottam meg. A szakirodalmi kutatás eredményeképpen megfogalmazható, hogy a Magyarországon alkalmazott számviteli szabályozás a kontinentális típusú számviteli rendszerek jegyeit viseli, a számvitel és az adózás nem függetlenek egymástól, az adózás a számvitel által biztosított információkon alapul. A halasztott adó elszámolásáról 2024-ig a magyar számviteli törvény nem rendelkezett, a magyar beszámolóban ilyen tétel nem került kimutatásra. Az IFRS-re egyedi beszámoló szintjén áttérő vállalatoknak viszont kezelnie kell az IFRS és a magyar adótörvény előírásaiban szereplő átmeneti különbözetek adóhatását.

A **primer kutatásom első célkitűzése** volt megvizsgálni a magyar számviteli rendszerről a IFRS-re áttérő vállalatok egyedi beszámolóján alapuló adóráfordításokban bekövetkező változásokat, elvégezni a két rendszer szerinti effektív adóterhelés összehasonlítását, valamint megvizsgálni a halasztott adók felvételének elszámolásának hatását, megítélni jelentőségét. Ehhez kapcsolódóan a dokumentumelemzés módszerével megvizsgáltam az IFRS-re áttért magyarországi vállalatok egyedi pénzügyi kimutatásait és az adózáshoz kapcsolódó kvalitatív és kvantitatív információk kigyűjtésével egy olyan saját adatbázist állítottam össze, mely a kutatás időszávját tekintve az elérhető, összes hazai vállalat adatait tartalmazza. Ezáltal értekezésem vizsgálati eredményei az adatbázis összeállítás kori teljes sokaság jellemzőit tükrözi.

A két számviteli rendszer szerint kimutatott **adóráfordítások vizsgálata** kapcsán arra számítottam, hogy a rendszerek eltérő szabályozásából adódóan az adóráfordítások összegében igazolható eltérés mutatható ki. Megállapítom, hogy a vállalatok 67%-a magasabb adóráfordítást mutatott ki az IFRS szerint, melyet egyrészt az egyéb adók – például helyi iparüzési adó, innovációs járulék, energiaellátók különadója, pénzügyi szektort terhelő különadó, látványcsapatsport részére nyújtott támogatás, és egyéb adók – jövedelemadóként történő kezelése magyaráz, másrészt az áttéréskor a magyar rendszer által még el nem ismert

halasztott adó mérlegbe történő beállítása okozott. Ugyanakkor az átlagos adóráfordításokon végzett vizsgálatok statisztikailag nem támasztották alá a két rendszer közötti eltérést, amit az magyaráz, hogy bár az egyes vállalatok adataiban történt változás, ugyanakkor a halasztott adók felvétele miatt a teljes mintában az ellenkező előjelű eltérések kiegyenlítették egymást.

A vállalatok **effektív adóterhelésével** kapcsolatos vizsgálatának eredményeként megállapítom, hogy bár az áttérés kapcsán a szabályozási rendszerek eltérősége miatt módosulnak az effektív adóráta (ETR mutató) kiszámításához felhasznált vállalati adatok, de az adatbázist elemezve nem igazolható szignifikáns eltérés a magyar számviteli rendszer szerinti effektív adóterhelés és az IFRS adatok szerinti effektív adóterhelés között. Egyúttal azt is megállapítottam, hogy az IFRS rendszer szerint a pénzügyi kimutatásokban prezentálandó tényleges adóterhelés mutatószáma nem hordoz elegendő információt, így javasolnám egy részletesebb, az adóterhelés tényezőit jobban prezentáló mutatószámrendszer alkalmazását, melynek általam megfelelőnek ítélt levezetését a disszertációban kidolgoztam és bemutattam.

Az **effektív adóterhelést befolyásoló tényezők** vizsgálatánál alkalmazott regressziós modell eredményei azt mutatták, hogy a befektetett eszköz részarány mutatója befolyásolta, ugyanakkor a kötelezettségek részarány mutatója, illetve a halasztott adó változás aránymutatója szignifikánsan nem befolyásolta az effektív adóterhelést, ezáltal megállapítható, hogy a vizsgált mintában a halasztott adó változás és az effektív adóterhelés között nincs kapcsolat.

**Primer kutatásom második célkitűzésem** az áttért vállalatok egyedi pénzügyi kimutatásaiban szereplő halasztott adók hasznosságának, lényegességének megítélése, valamint a halasztott adót keletkeztető tényezők vizsgálata volt. Az a hipotézisem, hogy az áttérő vállalatok az áttérés évében jellemzően **eredményt csökkentő hatású** halasztott adókötelezettséget mutatnak ki a mérlegükben nem igazolódott, ugyanis az áttérő vállalatok 16,67%-ánál nem került halasztott adó mérlegtételként felvételre, 36,46%-uk halasztott adó követelést mutatott ki, míg csupán 46,88%-uk vett fel halasztott adó kötelezettséget.

Az első hipotézis vizsgálatakor tett megállapításom, hogy az IFRS áttérés kapcsán az adóráfordításokban nem volt kimutatható eltérés a mintára vetítve, ugyanakkor a halasztott adó kimutatásának **lényegességére** irányuló vizsgálat eredményeképpen megállapítható, hogy vállalati szinten vizsgálva a mérlegben kimutatott halasztott adó követelések és kötelezettségek lényeges vagyonelemei a pénzügyi kimutatásoknak. Az általam meghatározott könyvvizsgálati végrehajtási lényegességi határértékek vizsgálatán túl a szakirodalomban ismertetett minőségi kritériumok megerősítik a fenti lényegességre vonatkozó megállapítást. A halasztott

adókövetelések elszámolása az adóráfordításokat csökkenti, ezáltal lehetséges, hogy a vállalatok adóbevételét mutatnak ki az eredménykimutatásukban. Ennek következményeként a halasztott adók felvétele akár a kimutatott vállalati eredményt növelheti, akár az elszámolt veszteséget nyereséggé változtathatja, illetve eredménybefolyásoló hatása révén kihathat a tőzsdei árfolyamok alakulására, az EPS mutató értékére vagy akár a vezetés javadalmazására.

A **halasztott adót keletkeztető tényezők** vizsgálata során megállapítást nyert, hogy a magyar vállalatok IFRS pénzügyi helyzet kimutatásában szereplő halasztott adók jellemzően olyan időbeli eltérésekre vezethetőek vissza, amelyek az adótörvény és az IFRS szabályozási különbségeiből fakadnak. A tényezők vizsgálata során a leggyakrabban a tárgyi eszközökkel, valamint a céltartalékokkal kapcsolatban kimutatott halasztott adó került megjelölésre. Ugyanakkor megállapítható, hogy a pénzügyi tevékenységet végző vállalkozások és a nem pénzügyi tevékenységet végző vállalkozások halasztott adót keletkeztető tényezőinek gyakorisági rangsora eltérő. A legnagyobb eltérést a pénzügyi instrumentumok és az elhatárolt veszteségek miatt keletkező halasztott adó gyakorisága mutatta.

Összességében következtetésként megállapítom, hogy az IFRS-re történő áttérés, bár vállalati szinten hatással van a vállalatok által kimutatott adóráfordításra és effektív adóterhelésre, ez a hatás a statisztikai elemzések eredményei alapján a minta egészét tekintve alacsonynak mondható. Megállapítom, hogy a halasztott adó tételek lényeges elemei a beszámolóknak, ugyanakkor a pénzügyi kimutatások kiegészítő megjegyzéseiben szereplő közzétételek kevés információt hordoznak természetükről. A mérlegmódszer alkalmazása miatt a vállalatok megjelenítik, hogy milyen mérlegtételekkel kapcsolatban keletkezett halasztott adó, azonban ezek időbeliségéről nincsenek közzétett információk. Úgy gondolom, hogy az érdekhordozók részére a halasztott adó információtartalmának hasznosságát növelné, amennyiben a vállalatok a visszafordulás időbeliségére vonatkozó becsléseiket közzétennék a beszámolóban, ami kapcsán következtetni lehetne arra, hogy a halasztott adó mikor válik ténylegesen fizetendő vagy levonható tétellé. Véleményem szerint ez a közzététel javítaná a halasztott adók megértését, információtartalmának megítélését, így ezzel kapcsolatban javasolnám a halasztott adó időbeli megbontásának kötelező közzétételek közé történő felvételét.

**23. táblázat: Célok, hipotézisek és az új és újszerű eredmények kapcsolata**

Célok	Hipotézisek	Eredmény	Hipotézisek alátámasztottsága	Új és újszerű eredmény
C1: A Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokra (IFRS) áttért vállalatok adóráfordításainak és effektív adóterhelésének mérése és összehasonlítása az IFRS és az Sztv. szerint	H1: Szignifikáns eltérés igazolható a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok (IFRS) szerint kimutatott adóráfordítás és a magyar számviteli rendszer (Sztv.) szerint kimutatott adóráfordítás között.	Az IFRS és az Sztv. szerint kimutatott adóráfordítás eltérése nem igazolt	Elutasítva	1.
	H2: Szignifikáns eltérés igazolható a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokra (IFRS) áttért vállalatok IFRS szerinti effektív adóterhelése és az Sztv. szerinti effektív adóterhelése között.	Az IFRS és az Sztv. szerinti effektív adóterhelés eltérése nem igazolt	Elutasítva	2., 3.
	H3: A halasztott adóráfordítás változása szignifikánsan befolyásolja az effektív adóterhelést.	A halasztott adóráfordítás és effektív adóterhelés kapcsolata nem igazolt	Elutasítva	4.
C2: A Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokra (IFRS) áttért vállalatok pénzügyi kimutatásaiban szereplő halasztott adó hasznosságának és a keletkeztető tényezők vizsgálata	H4: Az áttérő vállalatok az áttérés évében jellemzően eredményt csökkentő hatású halasztott adókötelezettséget mutatnak ki a mérlegükben.	Az áttérés során kimutatott halasztott adó jellemzően eredménycsökkentő hatása nem igazolt	Elutasítva	5.
	H5: A halasztott adók kimutatása a vizsgált mintában lényeges.	A halasztott adó lényegessége igazolt	Elfogadva	6.
	H6: A halasztott adót keletkeztető tényezők esetén inkább valószínű, hogy időbeli eltérésekből fakadnak.	A halasztott adót keletkeztető tényezők időbeli eltérésekre való visszavezetése igazolt	Elfogadva	7.
	H7: Eltérés igazolható a pénzügyi tevékenységet végző vállalatok és a nem pénzügyi tevékenységet végző vállalatok esetében a halasztott adót keletkeztető tényezőkben.	A halasztott adót keletkeztető tényezők közötti eltérése igazoltak	Elfogadva	7.

Forrás: Saját szerkesztés (2024)

## 6. AZ ÉRTEKEZÉS TÉZISEI, ÚJ ÉS ÚJSZERŰ EREDMÉNYEI

Doktori kutatásomban a magyarországi vállalatok egyedi pénzügyi kimutatások szintjén történő IFRS áttérésének hatásainak elemzését tűztem ki célul adózási szempontból. Kutatási célom elsősorban a tényleges adóterhelés összehasonlítása, valamint a halasztott adók kimutatásának elemzése volt. A célok és hipotézisek alátámasztására végzett primer és szekunder kutatás eredményei alapján:

1. Megállapítom, hogy a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok (IFRS) alkalmazása révén a vállalatok által kimutatott adóráfördítés bár tartalmilag eltér a magyar számviteli szabályozás szerinti adóráfördítéstől, ugyanakkor bizonyítást nyert, hogy statisztikailag igazolható eltérés nem mutatható ki.
2. Megállapítom, hogy a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok (IFRS) szerinti adatokból számított effektív adóterhelés mutató tartalmilag nem egyezik meg a magyar rendszer szerint kiszámított effektív adóterheléssel, ugyanakkor bizonyítást nyert, hogy a két rendszer szerinti adatok alapján számított effektív adóterhelés mutató mértéke nem mutat szignifikáns különbséget.
3. Megállapítom, hogy az adóráfördítés és az adózás előtti eredmény hányadosaként számított effektív adóterhelés mutatószámának (ETR) közzététele nem nyújt elegendő információt a pénzügyi kimutatások felhasználói számára. Az ETR mutatószámot részmutatószámokra bontottam. A CETR mutató a vállalat tényleges társasági adófizetési kötelezettsége szerinti effektív adóterhelését mutatja. Összehasonlítva a nominális adórátával megállapítható a társaság tárgyévi tényleges adóterhelésének és a törvényi adókulcs szerinti adóterhelésének eltérése. A CDTR mutató a halasztott adóráfördítással vagy adóbevétellel korrigálva mutatja az effektív adóterhelést. A CETR és a CDTR eltérése az átmeneti különbözetek adóterhelését számszerűsíti. A CDTR mutatót összehasonlítva a törvényes adórátával meghatározható a végleges és átmeneti különbözetek hatása. A végső ETR mutatóban az adóráfördítések kiegészülnek a nyereségadóként kezelt egyéb adókkal. Ez a mutató szemlélteti az IFRS szerinti tényleges adóterhelést.
4. Bizonyítást nyert, hogy a vizsgált mintát elemezve a halasztott adóráfördítés változása szignifikánsan nem befolyásolta az effektív adóterhelést.
5. Megállapítom, hogy az áttérő vállalatok 46%-a mutatott ki a mérlegében halasztott adókötelezettséget, ezzel bizonyítást nyert, hogy az áttérés évében jellemzően nem eredményt csökkentő hatású halasztott adókötelezettséget mutatnak ki a vállalatok.

6. Bizonyítást nyert, hogy a pénzügyi kimutatásokban szereplő halasztott adókövetelés és halasztott adókötelezettség lényegesen mérlegtételnek minősülnek a IFRS-re áttért magyarországi vállalatok esetében.
7. Megállapítom, hogy az egyedi beszámoló szintjén a halasztott adót jellemzően időbeli eltérések okozzák, ugyanakkor bizonyítást nyert, hogy eltérés igazolható a pénzügyi tevékenységet végző vállalatok és a nem pénzügyi tevékenységet végző vállalatok között a halasztott adót keletkeztető tényezők gyakoriságát vizsgálva.

# ÖSSZEFOGLALÁS

Doktori disszertációm témája a globalizáció kapcsán világszinten egyre inkább elfogadott és elterjedt számviteli rendszer, a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok egyedi beszámolási célokra történő hazai bevezetésének vizsgálata elsősorban adózási szempontból. A világban zajló globalizációs folyamatok már a múlt század második felében megteremtették az egységes szemléleten alapuló pénzügyi kimutatások iránti igényt. Természetesen hazánkban is megjelent az a jogalkotói törekvés, hogy a számviteli jogszabályi környezetünket a nemzetközi elvekhez közelítsük. A jogalkotó 2016-tól bizonyos vállalati kör részére kötelezően előírja, mások számára lehetőségként kínálja az IFRS-ek egyedi beszámolási célokra történő alkalmazását. Ez az átállás ugyanakkor nem csupán eltérő számviteli előírások alkalmazását követeli meg, hanem adózási kérdéseket is felvet. Kiemelendő, hogy míg számos környező európai ország nemzeti számviteli szabályozása megköveteli vagy elismeri a halasztott adók kimutatását, a magyar számviteli törvény mindeztáig nem tartalmazott ezzel a témakörrel kapcsolatos előírásokat. Ugyanakkor az IFRS-ek térnyerése, illetve a globális minimumadó bevezetése kapcsán napjainkban felértékelődött a téma jelentősége, a GloBE bevezetése szükségessé tette a halasztott adó fogalomkörének jogszabályba foglalását.

Értekezésem megírásának az volt a célja, hogy bemutassam és elemezzem a jövedelemadók számviteli kezelésének hatásait. A disszertáció 1. fejezetében kiemeltem a téma aktualitását, ismertettem témaválasztásom indoklását és meghatároztam kutatásom célrendszerét és a kapcsolódó hipotéziseket.

A kutatás megalapozásához szükséges elméleti háttér feldolgozását tartalmazza a 2. fejezet, melyben bemutattam a világban működő számviteli rendszereket, adózáshoz való kapcsolódásukat. Ismertettem a halasztott adó meghatározásának koncepcióit, a jelenleg széleskörűen alkalmazott mérlegmódszer szerinti elszámolást, részletesen kitértem az IAS 12 Jövedelemadó standard előírásaira. A halasztott adók információtartalmának hasznosítása jelenleg is az egyik legvitatottabb terület mind a számviteli szakma képviselői, mind a jogalkotók, standardalkotók részéről. Az amerikai kutatások régóta foglalkoznak a halasztott adók hatásainak felmérésével, a világ más országaiban pedig az IFRS-ek elterjedése kapcsán került előtérbe az elmúlt években. Magyarországon a halasztott adók témakörével összefüggő empirikus kutatást korábban még nem folytattak, így értekezésem szakirodalmi részében igyekeztem minél mélyrehatóbb képet adni a korábbi nemzetközi kutatások és felmérések tapasztalatairól.

Disszertációm 3. fejezete tartalmazza a primer kutatásom alapjául szolgáló vállalati adatbázis összeállításának ismertetését, jellemzését, illetve az alkalmazott statisztikai módszerek bemutatását.

A 4. fejezet ismerteti a felállított hipotézisek tesztelésének eredményeit. Az első céloom – melyhez kapcsolódóan három hipotézist fogalmaztam meg –, az egyedi beszámoló szintjén az IFRS-re áttérő magyarországi vállalatok adóráfordításainak és effektív adóterhelésének összehasonlítása volt. Az 1. hipotézis, mely szerint igazoltan eltér a két rendszer alapján azonos időszakra meghatározott adóráfordítás értéke, a statisztikai elemzések eredményeként nem igazolódott, így elutasításra került. A 2. hipotézis a két rendszer szerinti effektív adóterhelést vizsgálta a teljes mintára vetítve, illetve klaszterek szerinti bontásban. Az elemzések és tesztek itt sem igazolták a minta esetében a szignifikáns eltéréseket, így a hipotézis elvetésre került. A 3. hipotézishez kapcsolódóan a halasztott adóráfordítás és egyéb tényezők effektív adóterhelésre gyakorolt hatását vizsgáltam regresszióanalízis segítségével és itt is arra a megállapításra jutottam, hogy nincs igazolható összefüggés a halasztott adó miatt kimutatott adóráfordítás és az effektív adóterhelés között, így ez a hipotézis is elutasításra került.

A második kitűzött cél a halasztott adók információtartalmának pénzügyi kimutatásokban való hasznosságának megítélésére, pénzügyi kimutatásokban való megjelenítésére, lényegességének meghatározására és a halasztott adókat keletkeztető tényezők vizsgálatára irányult. Az IFRS Keretelvek is kimondják, hogy a pénzügyi beszámolás célja az érdekhordozók hasznos információkkal történő ellátása, melyet a relevanciához, végső soron pedig a lényegesség elvéhez kötnek. A standardalkotók részéről is folyamatosan felmerülő kérdés a halasztott adók pénzügyi kimutatásokban közölt információtartalma és hasznossága.

A 4. hipotézis, miszerint az áttérő vállalatok az áttérés évében jellemzően eredményt csökkentő hatású halasztott adókötelezettséget mutatnak ki a mérlegükben., a kapott eredmények alapján szintén elutasításra került. Ugyanakkor az 5. hipotézisben megfogalmazott lényegesség vizsgálatnál igazoltnak tekintem, hogy a meghatározott mennyiségi és minőségi kritériumok alapján a halasztott adók lényeges elemei a pénzügyi kimutatásoknak. A felállított 6. hipotézis, valamint 7. hipotézis a halasztott adót keletkeztető tényezők vizsgálatára irányult. Megfogalmaztam, hogy a rendelkezésre álló információk alapján a halasztott adók főként a számviteli rendszer és adózási rendszer közötti eltérésekből adódnak, melyek a számviteli adózás előtti eredmény és az adózás szempontjából érvényes adóalap közötti időbeli eltérésekre vezethetőek vissza, így a 6. hipotézist igazoltnak tekintettem. A pénzügyi tevékenységet végző társaságok és a nem pénzügyi tevékenységet végző társaságok halasztott adót keletkeztető

tényezők gyakoriságának vizsgálatakor szintén igazolható eltérést azonosítottam, így a 7. hipotézis is elfogadásra került.

A disszertációm következtetéseit tartalmazó 5. fejezetében foglaltam össze megállapításaimat. Véleményem szerint a halasztott adók elszámolásának az egyes nemzeti adórendszerekhez köthető sajátossága miatt igazolható az a tény, hogy a halasztott adók természetének pontos értelmezéséhez számos olyan információ szükséges lehet, melyet a pénzügyi kimutatások nem tartalmaznak. Például a tényleges adóterhelés ilyen típusú mérésére hivatott mutatószám nem alkalmazható helyesen országok közötti összehasonlítható viszonylatban az eltérő szabályozásra visszavezethetően. A magyarországi szabályrendszerre alapozva meghatároztam egy mutatószámrendszert, mely a törvényes adókulcshoz mérve mutatja a folyó évi tényleges adóterhelés eltérését, ezáltal a rendszerek távolságát, a halasztott adók kimutatása miatti átmeneti különbségek okozta adóhatások eltérését és végsősoron az nyereségadóként kezelt egyéb adók miatti adóhatások tényleges adóterhelésre gyakorolt hatását. A halasztott adó egy sajátos kategória, amely összekapcsolja a számvitel és a jövedelemadó területét. LAKATOS (2014) szerint a halasztott adók nagyságrendje egy közelítő mérőszáma a számviteli rendszer és az adórendszer közötti eltérések meghatározásának. Megállapítható, hogy Magyarországon a számvitel és az adózás nem független egymástól, a jövedelemadók meghatározása a számvitel által nyújtott információkon alapszik és a magyar számviteli rendszer és adórendszer távolsága kisebb, mint az IFRS és a magyar adórendszer távolsága. Ugyanakkor fontosnak tartom kiemelni, hogy az IFRS-ek átvétele adózási szempontból jelentősen eltérő gondolkodásmódot, illetve a tényleges adóterhelés mérésében is változtatásokat igényel, hiszen hatással lehet a vállalatok által alkalmazott adóstratégiákra, befolyásolhatja a jövedelem alakulását és adózáshoz kapcsolódó bizonytalanságokat vethet fel.

## SUMMARY

The subject of my doctoral dissertation is the examination of the Hungarian implementation of the International Financial Reporting Standards (IFRS) primarily from the perspective of taxation. The accounting system of IFRS is more and more accepted and widespread worldwide as globalisation progresses. The globalisation processes in the world have created the need for financial statements based on a uniform approach even in the second half of the previous century. Naturally, there has been a legislative effort in Hungary to converge our accounting legislation to international principles. Since 2016, the legislative body has made the application of IFRS mandatory for certain types of companies, while others had the option of using IFRS for specific reporting purposes. However, this transition requires not only the application of different accounting standards, but also raises tax issues. It should be emphasized that while national accounting rules in many surrounding European countries require or accept the recognition of deferred taxes, the Hungarian Accounting Act has so far not included any guidelines on this issue. However, with the advent of IFRS and the introduction of the global minimum tax, the importance of this issue has increased, and the introduction of the GloBE has made it necessary to introduce the concept of deferred tax in legislation.

The goal of my dissertation was to present and analyse the effects of the accounting treatment of income taxes. In Chapter 1 of the dissertation, I highlighted the topicality of the subject, explained the rationale for my choice of topic and defined the objectives of my research and the related hypotheses.

Chapter 2 contains the theoretical background necessary for the foundation of the research. In this chapter I presented the accounting systems operating in the world and their relation to taxation. I have described the concepts of deferred tax calculation, the accounting treatment under the balance sheet method, which is a widely used method at present, and I have also discussed in detail the requirements of IAS 12 Income Taxes. The utilisation of the information content of deferred taxes is one of the most controversial areas nowadays, both for the accounting professionals, for legislative and standard maker bodies. Research in the US has long been concerned with the assessment of the the impact of deferred taxes. In other countries around the world the focus has been raised by the adoption of IFRS in recent years. In Hungary, no empirical research on the topic of deferred taxes has been conducted before, so in the literature part of my dissertation I tried to give a more in-depth interpretation of the evidence of previous international research and surveys.

Chapter 3 of my dissertation contains a description and characterisation of the compilation of the corporate database used as the basis for my primary research, as well as a presentation of the statistical methods used.

Chapter 4 presents the results of tests connected to the hypotheses. My first objective, for which I have formulated three hypotheses, was to compare the tax expense and effective tax burden of Hungarian companies adopting IFRS at the level of individual financial statements of companies. Hypothesis 1, stating that there is a significant difference in the value of the tax expense determined under the two systems for the same period, was not confirmed by the statistical analyses and therefore it was rejected. Hypothesis 2 examined the effective tax burden under the two systems, both for the whole sample and by cluster. The analyses and tests did not confirm significant differences for the sample here either, so the hypothesis was rejected. In relation to hypothesis 3, the effect of deferred tax expense and other factors on the effective tax burden was examined using regression analysis. Here again it was concluded that there is no significant relationship between the tax expense presented because of the deferred tax and the effective tax burden, thus this hypothesis was also rejected.

The second objective was to assess the usefulness of the information content of deferred taxes in the financial statements, its recognition in the financial statements, to determine its relevance and to examine the factors that give rise to deferred taxes. The IFRS Framework also states that the objective of financial reporting is to provide useful information to stakeholders, which is linked to the principle of relevance and ultimately to provide essential information. A continuing issue for the standard setters is the content and usefulness of the information disclosed in the financial statements on deferred taxes.

Hypothesis 4, namely that companies adopting IFRS are in a worse tax position in the year of their transition, so dominantly they present deferred tax liabilities in their balance sheets, is also rejected on the basis of the results of the research. However, in the relevancy test formulated in Hypothesis 5, I consider it confirmed that deferred taxes are a relevant element of the financial statements based on the quantitative and qualitative criteria defined. The hypothesis 6 and hypothesis 7 were designed to examine the factors that give rise to deferred taxes. It was concluded that, based on the available information, deferred taxes arise mainly from differences between the accounting system and the tax system, which are due to temporary differences between the accounting profit before tax and the tax base effective for tax purposes. Therefore, I accepted hypothesis 6. When examining the factors giving rise to deferred tax for financial and non-financial companies, I also identified a significant difference and therefore hypothesis 7 was also accepted.

I summarise my findings in Chapter 5, which contains the conclusions of my dissertation. In my opinion, the specific nature of the accounting for deferred taxes related to the characteristics of the diverse national tax system explains the fact why several information that is not included in the financial statements may be necessary to accurately interpret the nature of deferred taxes. For example, an indicator designed typically to measure the actual tax burden cannot be applied correctly to compare countries because of differences in regulation. Based on the Hungarian regulatory framework, I have defined a set of indicators that shows the difference in the current year effective tax burden relative to the statutory tax rate, and hence the distance between systems, the difference in tax effects due to temporary differences in the recognition of deferred taxes and, ultimately, the impact on the effective tax burden of tax effects due to other taxes treated as income taxes. Deferred tax is a specific category that combines the fields of accounting and income tax. According to LAKATOS (2014), the magnitude of deferred taxes is a preliminary measure to identify the differences between the accounting system and the tax system. It can be concluded that accounting and taxation are not independent in Hungary, as the determination of income taxes is based on the information provided by accounting. Therefore, the distance between the Hungarian accounting system and the tax system is less than the distance between IFRS and the Hungarian tax system. This is probably the reason why the regulation of deferred tax has not been implemented into the Hungarian legal system so far. At the same time, in my opinion it is important to emphasize that the adoption of IFRS requires a significantly different way of thinking from a tax point of view and changes in the measurement of the actual tax burden, as it may affect the tax strategies used by companies. Furthermore, it may affect the evolution of income and may raise tax-related uncertainties.

# IRODALOMJEGYZÉK

1. 1990. évi C. törvény a helyi adókról  
<https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=99000100.tv>  
Letöltés ideje: 2023.06.15.
2. 1996. évi LXXXI. törvény a társasági adóról és az osztalékadóról  
<https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=99600081.tv>  
Letöltés ideje: 2023.06.15.
3. 2000. évi C. törvény a számvitelről  
<https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=a0000100.tv>  
Letöltés ideje: 2023.06.15.
4. 2008. évi LXVII. törvény a távhőszolgáltatás versenyképesebbé tételéről  
<https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=a0800067.tv>  
Letöltés ideje: 2023.06.15.
5. 2014. évi LXXVI. törvény a tudományos kutatásról, fejlesztésről és innovációról  
<https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=a1400076.tv>  
Letöltés ideje: 2023.06.15.
6. 2015. évi CLXXVIII. törvény a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok egyedi beszámolási célokra történő hazai alkalmazásának bevezetéséhez kapcsolódó, valamint egyes pénzügyi tárgyú törvények módosításáról  
<https://mkogy.jogtar.hu/jogszabaly?docid=A1500178.TV>  
Letöltés ideje: 2023.09.05.
7. 2023. évi LXXXIV. törvény a globális minimum-adószintet biztosító kiegészítő adókról és ezzel összefüggésben egyes adótörvények módosításáról  
<https://njt.hu/jogszabaly/2023-84-00-00.2>  
Letöltés ideje: 2024.03.12.
8. 1606/2002/EK rendelet a nemzetközi számviteli standardok alkalmazásáról  
<https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2002/1606/oj>  
Letöltés ideje: 2023.03.02.
9. 1639/2014. (XI. 14.) Korm. határozat. Magyar Közlöny. 2014. évi 155. sz. p. 15322.
10. International Financial Reporting Standards (2023): IAS 12 Income Taxes.  
<https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-12-income-taxes.html/>  
Letöltés dátuma: 2023.03.02.
11. International Financial Reporting Standards (2023): IAS 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates.  
[www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2022/issued/part-a/ias-21-the-effects-of-changes-in-foreign-exchange-rates.pdf?bypass=on](http://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2022/issued/part-a/ias-21-the-effects-of-changes-in-foreign-exchange-rates.pdf?bypass=on)  
Letöltés dátuma: 2023.03.02.
12. International Accounting Standards Board (2023): IFRIC 23 Uncertainty over Income Tax Treatments.  
[www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/ifric-23-uncertainty-over-income-tax-treatments.pdf](http://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/ifric-23-uncertainty-over-income-tax-treatments.pdf)  
Letöltés dátuma: 2023.03.02.

13. International Accounting Standards Board (2023): IFRS 1 First-time Adoption of International Financial Reporting Standards.  
[www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2022/issued/part-a/ifrs-1-first-time-adoption-of-international-financial-reporting-standards.pdf?bypass=on](http://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2022/issued/part-a/ifrs-1-first-time-adoption-of-international-financial-reporting-standards.pdf?bypass=on)  
 Letöltés dátuma: 2023.03.02.
14. International Financial Reporting Standards (2023): SIC 25 Income Taxes—Changes in the Tax Status of an Entity or its Shareholders.  
[www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2022/issued/part-a/sic-25-income-taxes-changes-in-the-tax-status-of-an-entity-or-its-shareholders.pdf?bypass=on](http://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2022/issued/part-a/sic-25-income-taxes-changes-in-the-tax-status-of-an-entity-or-its-shareholders.pdf?bypass=on)  
 Letöltés dátuma: 2023.03.02.
15. Aksent'ev A. A. (2021): Deferred Tax Accounting Concepts and Their Bond to the Accounting Ideologies. *Accounting Analysis Auditing* 8(4). pp. 34-50.  
 DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-4-34-50
16. Alexander D. – Nobes C. (2007): *Financial Accounting. An International Introduction*. Harlow, England. ISBN 987-0-273-70926-8
17. Ambrus Á. (2019): Az IFRS-ekre áttért adózók 1829 számú társaságiadó-bevallásának kitöltése a gyakorlatban. *Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat*, 61. évf. 4. sz. pp. 22-24.
18. Anand J. B. (2020): Deferred Tax Accounting for SMEs: Modified Income Statement Approach. *Journal of Accounting* 3(1). pp. 31-47.  
 DOI: 10.47941/jacc.486
19. André P. (2017): The Role and Current Status of IFRS in the Completion of National Accounting Rules – Evidence from European Countries. *Accounting in Europe* 14(1-2).  
 DOI: 10.1080/17449480.2017.1319965
20. Baik I. – Lee E. – Choi W. – Leacz-López M. (2023): Managerial Overconfidence and Deferred Tax Assets.  
 DOI: 10.29189/KAIAJFAI.23.1.1
21. Baranyi A. (2014): *Vállalkozási ismeretek*, Magánkiadás, Gödöllő, Magyarország, 2014, pp 24, ISBN: 9789631219944
22. Barth M.E. – Beaver W. H. – Landsman W. R. (2001): The relevance of the value relevance literature for financial accounting standard setting: another view. *J Account Econ* 31. pp. 77–104.  
 DOI: 10.1016/S0165-4101(01)00019-2
23. Beke J. (2010): A számvitel globalizálódása és harmonizálódása a regionális (EU) és a nemzetközi összehasonlító vizsgálatok tükrében. *Külgazdaság*, 54. évf., 2010. május–június pp. 81–101.
24. Beke J. (2012): International Accounting Standardization in the Changing Economic Environment. *Journal of Economy & Society*. 4. évf., pp. 118-131.  
 DOI: 10.21637/GT.2012.00.07.
25. Beke J. (2013): *Nemzetközi számviteli harmonizáció elvi és gyakorlati lehetősége*. Typotex Kiadó. Budapest. ISBN 978 963 2798 06 6
26. Beke J. (2014): *Nemzetközi számvitel*. Akadémiai Kiadó. Budapest. ISBN 978 963 05 9572 8

27. Beuselinck C. – Elfers F. – Gassen J. – Pierk J. (2023): Private firm accounting: the European reporting environment, data and research perspectives, *Accounting and Business Research*, 53:1, pp. 38-82.  
DOI: 10.1080/00014788.2021.1982670
28. Blechová B. – Barteczková I. (2008): Comparison of the methodologies for assessing effective tax burden of corporate income used in European Union. Published in: MPRA Paper No. 17822.  
<http://mpra.ub.uni-muenchen.de/17822/>
29. Bogáth E. M. (2018): A nemzetközi számviteli rendszerek harmonizációja. *Controller Info*, VI. évf. 1. pp. 2-4.  
DOI: 10.24387/CI.2018.1.1
30. Bohus G. – Vincze L. (2020): Módszertani segédlet a kisebb gazdálkodók könyvvizsgálatához. Magyar Könyvvizsgálói Kamara. Budapest
31. Borbély K. (2012): *Fejezetek a számvitel történetéből*. Gazdasági Tudásközpont Alapítvány, Sopron, p 127.
32. Boros J. – Bosnyák J. – Pavlik L.– Pál T. – Rózsa I. (2013): *Nemzetközi Számviteli Beszámolási Rendszerek tananyag II. kötet*. BCE egyetemi jegyzet, Magyar Könyvvizsgáló Kamara Oktatási Központ Kft., Budapest
33. Bowen, G. A. (2009): Document analysis as a qualitative research method. *Qualitative Research Journal*, 9(2), pp. 27–40.  
DOI: 10.3316/QRJ0902027
34. Bozsik S. (2023): A globális minimumadó bevezetésének várható adótehernövekedése a magyar vállalatok esetében. *Pénzügy-számviteli Füzetek VII. 2023*. Miskolci Egyetem. pp.6-13.
35. Brouwer, A. – Naarding, E. (2018): Making Deferred Taxes Relevant. *Accounting in Europe*, 15(2), pp. 200-230.  
DOI: 10.1080/17449480.2018.1451903
36. Burgess D. O. – Conrecode J. R. – Valencia A. – Volkan A. G. (2012): Simplifying Deferred Taxes. *ABD Journal* 4(2).  
[www.ship.edu/contentassets/569211b0c6f243808c3c64f54e816cd2/simplifying-deferred-taxes.pdf](http://www.ship.edu/contentassets/569211b0c6f243808c3c64f54e816cd2/simplifying-deferred-taxes.pdf)  
Letöltés dátuma: 2023.08.10.
37. Busuttill D. (2017): The informational value of deferred tax disclosures: the Maltese stockbrokers' perspective  
<https://www.um.edu.mt/library/oar/handle/123456789/30567>  
Letöltés dátuma: 2023.05.15.
38. Bűdy Z. (2002): Halasztott adók. *Számviteli Tanácsadó*. I. (5).
39. Chang C. – Herbohn K. – Tutticci I. (2009): Market's perception of deferred tax accruals. *Accounting and Finance* 49(4). pp. 645-673.  
DOI: 10.1111/j.1467-629X.2009.00307.x
40. Christensen T. E. – Paik Gy. H. – Stice E. K. (2008): Creating a Bigger Bath Using the Deferred Tax Valuation Allowance. *Journal of Business Finance & Accounting*. 35. (5-6). pp. 601-625.  
DOI: 10.1111/j.1468-5957.2008.02092.x

41. Chytis E. – Koumanakos E. – Siriopoulos C. (2015): Deferred Tax Positions under the Prism of Financial Crisis and the Effects of a Corporate Tax Reform. *International Journal of Corporate Finance and Accounting*. Vol. 2(2). pp.21-58.  
DOI: 10.4018/IJCFA.2015070102
42. Chrytis E. (2020): The IFRS Effective Tax Burden (ETR) of Listed Companies: The Case of FTSE /ASE 20 Large Cap Firms.  
DOI: 10.13140/RG.2.2.29791.89768
43. Chludek A. K. (2011a): The Impact of Deferred Taxes on Firm Value. Three Empirical Studies on the Cash Flow and Value Relevance of Deferred Taxes and Related Disclosures. PhD Dissertation.  
<https://kups.ub.uni-koeln.de/4434/>  
Letöltés dátuma: 2023.04.10.
44. Chludek A. K. (2011b): Perceived versus actual cash flow implications of deferred taxes—an analysis of value relevance and reversal under IFRS. *Journal of International Accounting Research* 10 (1): pp. 1–25.  
DOI: 10.2308/jiar.2011.10.1.1
45. Costa A. G. – Martins F. V. – Brandao E. (2012): Effective Tax Rate in Portugal: Determinants and Financial Reporting Impact.  
[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2180032](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2180032)  
Letöltés dátuma: 2023.05.10.
46. Czapkó T. (2023): Az elhatárolt veszteség. *Adó*. 37. évf. 6. sz. pp. 19-25.
47. Csáki Zs. (2019): Az új IFRS-ek bevezetésének könyvvizsgálati kihívásai. *Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat*, 61. évf. 3. sz. pp. 36-37.
48. Csomós B. – P. Kiss G. (2014): Az adószervezet átalakulása Magyarországon 2010-től. *KÖZ-GAZDASÁG 2014/4 – Különszám az adópolitikáról*. pp. 61-80.
49. Dabisné Nyikos M. (2016): A halasztott adó szerepe a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok alapján. *Adóvilág*. 20. évf. 8. sz. 17-22. o. ISSN 1417-2003
50. Deák I. (2005): A globalizálódó számvitel. In Botos K. (szerk.): *Pénzügyek és globalizáció*. JATEPress, Szeged, 201-215. o.
51. Denich E. – Budai E. – Baracsi Á. L. (2023): Az earnings management gyakorlatának vizsgálata amerikai tőzsdei vállalkozások példáján keresztül. *Statistikai Szemle*, 101 (1). pp. 30-52.  
DOI: 10.20311/stat2023.01.hu0030
52. Dékán Tamásné Orbán I. – Kiss Á. (2017): Az IFRS-ek szerinti beszámolásra történő áttérés gyakorlati kérdései. *Controller Info*. pp. 133-143.
53. EFRAG, European Financial Reporting Advisory Group (2011): Improving the Financial Reporting of Income Tax.  
[https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FAssets%2F120127\\_Income\\_tax\\_DP\\_final.pdf&AspxAutoDetectCookieSupport=1](https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FAssets%2F120127_Income_tax_DP_final.pdf&AspxAutoDetectCookieSupport=1)  
Letöltés dátuma: 2023.04.10.
54. Elek P. – Lőrincz L. (2015): Az effektív társasági adókulcs rugalmassága Magyarországon a 2009–2011 közötti adókulcs csökkentés alapján. *Közgazdasági Szemle*, 62. évf. 1. sz. pp. 27–47.  
[http://epa.oszk.hu/00000/00017/00222/pdf/EPA00017\\_kozgazdasagi\\_szemle\\_2015\\_01\\_027-047.pdf](http://epa.oszk.hu/00000/00017/00222/pdf/EPA00017_kozgazdasagi_szemle_2015_01_027-047.pdf)

55. Epstein, B. J. – Mirza, A. A. (2003): *Nemzetközi számviteli standardok*. Magyarázatok és alkalmazások. Perfekt Gazdasági Tanácsadó, Oktató és Kiadó Rt., Budapest. ISBN 963-394-4899
56. Fehér M. A. (2021): Az IFRS-ek szerinti beszámolóra áttért társas vállalkozások jellemzői a társaságiadó-bevallások tükrében. *Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat*, 63. évf. 5. sz. p. 26.
57. Fekete I. (2005): A számviteli szabályozás változásai. *Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat*. 47(12.) pp. 537-539.
58. Field A. (2013): *Discovering statistics using IBM SPSS statistics*. University of Sussex, ISBN:9781526446780
59. Filyó J. (2017): Kis- és középvállalkozások számviteli beszámolási rendszerének elemzése a szabályozás és az alkalmazott gyakorlat tükrében. Ph.D. értekezés; Budapesti Corvinus Egyetem; Budapest  
DOI: 10.14267/phd.2017036
60. Forgács E. (2019): Az IFRS-ek szabályai a társasági adóban. *Adó*. 33. évf. 6. sz. pp. 29-34.
61. Forgács E. (2019): Adóalap-korrekciós tételek a társasági adóban. *Adó*. 36. évf. 6. sz. pp. 15-26.
62. Freedman J. – Baumgartel M. – Nowotny C. (2008): Report on the Discussion. *Tax and Corporate Governance*. 3. pp. 177-179.
63. Fülöp A. (2011): *Bevezetés az adatbányászatba*. Electronic hungarian language edition, Panem Könyvkiadó Kft.
64. Galántainé Máté Zs. (2008): Problémák és újabb törekvések az Európai Unió társasági adózásában. PhD értekezés  
[https://rgdi.sze.hu/images/RGDI/honlapemelei/fokozatszerzesi\\_anyagok/galantaine\\_mate\\_zsuzsanna\\_disszertacio.PDF](https://rgdi.sze.hu/images/RGDI/honlapemelei/fokozatszerzesi_anyagok/galantaine_mate_zsuzsanna_disszertacio.PDF)  
Letöltés dátuma: 2023.05.10.
65. Görlitz A. – Bobler M. (2023): Financial accounting for deferred taxes: a systematic review of empirical evidence. *Management Review Quarterly*. 73, p.113–165.  
DOI: 10.1007/s11301-021-00233-w
66. Grant Thornton (2013): Deferred tax – a Chief Financial Officer’s guide to avoiding the pitfalls Understanding deferred tax under IAS 12 Income Taxes.  
<https://www.grantthornton.global/globalassets/1.-member-firms/global/insights/article-pdfs/2013/18919-gti-ifrs-ias-12-report-upd.pdf>  
Letöltés dátuma: 2023.05.20.
67. H. Nagy M. (2011): Halasztott adók. *Nemzetközi adózás*. I. évfolyam 2. szám. pp. 3-7.
68. Habanec P. – Bohušová H. (2017): Comparison of Deferred Tax Materiality Reporting in Accordance with Continental and Anglo-Saxon Reporting System. *Acta Universitatis. Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 65(6). pp. 1917-1924.  
DOI: 10.11118/actaun201765061917
69. Háda A. (2019): Bankfelügyelők az IFRS9-átállás nyomában. *Hitelintézeti Szemle*, 18. évf. 4. szám, pp. 77-111.
70. Hajdu E. (2012): A tényleges társasági adóterhelés mérése és trendje az Európai Unióban. *Gazdaság és Társadalom*. 4. évf., különszám, pp. 132–155.  
[http://real.mtak.hu/37193/1/GT\\_2012\\_00\\_08\\_Hajdu.pdf](http://real.mtak.hu/37193/1/GT_2012_00_08_Hajdu.pdf)
71. Hajdu E. (2012): Vállalkozások adózásának és versenyképességének összefüggései az Európai Unióban a társasági adó tükrében. Doktori (PhD) értekezés. Nyugat-

72. Hanna J. D. – Li Z. – Shaw W. (2019): Banks' deferred tax assets during the financial crisis. *Review of Quantitative Finance and Accounting* 53: pp. 527–550.  
<https://doi.org/10.1007/s11156-018-0757-y>
73. Hasselback J. R. (1976): An Empirical Examination of Annual Report Presentation of the Corporate Income Tax Expense. *The Accounting Review*, 51(2). pp. 269-276.  
<https://www.jstor.org/stable/244837>  
Letöltés dátuma: 2023.05.02.
74. Hegedűs M. – Csányi P. (2019): Könyvvizsgálat speciális esetei IFRS szerint. *XIII. Soproni Pénzügyi Napok. „2020 – Gazdasági változások és kihívások az új évtized küszöbén” Konferenciakötet*. Soproni Egyetem, Sopron, pp. 49-62.
75. Hegedűs M. – Szentesi I. (2021): Beruházások teljesítésének, a tárgyi eszközök bekerülési értékének elszámolása a magyar számviteli rendszerben és az IFRS szerint: Összehasonlító elemzés. *Controller Info* 9(2). pp. 22-26.  
DOI: 10.24387/CI.2021.2.4
76. Hopper T. – Lassou P. – Soobaroyen T. (2016): Globalisation, accounting and developing countries. *Critical Perspectives on Accounting*. Critical Perspectives on Accounting. 43. pp. 125-148.  
DOI: 10.1016/j.cpa.2016.06.003
77. Hosal-Akman N. (2011): The Effect of IFRS Adoption on Financial Disclosure: Does Culture Still Play a Role? *American International Journal of Contemporary Research*. Vol. 1(1).  
[https://www.researchgate.net/publication/229051110\\_The\\_Effect\\_of\\_IFRS\\_Adoption\\_on\\_Financial\\_Disclosure\\_Does\\_Culture\\_Still\\_Play\\_a\\_Role](https://www.researchgate.net/publication/229051110_The_Effect_of_IFRS_Adoption_on_Financial_Disclosure_Does_Culture_Still_Play_a_Role)
78. Hunyadi L. – Vita L. (2018): *Statisztika II*. Akadémia Kiadó, Budapest
79. Hunyadi L. – Vita L. (2019): *Statisztika I*. Akadémia Kiadó, Budapest  
DOI: 10.1556/9789634542216
80. Jancsa-Pék J. (2011): A veszteségelhatárolás nemzetközi vonatkozásai, összehasonlító kitekintés a környező országok rendszerére. *Nemzetközi adózás*. I. évfolyam 2. szám. pp. 8-14.
81. Jansky P. (2019): Effective Tax Rates of Multinational Enterprises in the EU. Credits. Greens/EFA.  
<https://www.greens-efa.eu/files/doc/docs/356b0cd66f625b24e7407b50432bf54d.pdf>  
Letöltés ideje: 2023.04.07.
82. Karai É. (2005): A hazai és a német beszámoló a nemzetközi számviteli ajánlások tükrében. Ph.D értekezés. Budapesti Műszaki és Gazdaságtudományi Egyetem. Budapest  
<https://repozitorium.omikk.bme.hu/bitstream/handle/10890/408/ertekezes.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
83. Karai É. et al. (2017): Az értékcsökkenés számviteli, adózási és közgazdasági aspektusai. XI. Soproni Pénzügyi Napok „Információs aszimmetria a pénzügyekben, a számvitelben és a tanácsadásban” konferenciakötet. 25-35. o. ISBN 978-615-80230-3-0  
[https://oszkdk.oszk.hu/storage/00/02/77/65/dd/1/SPN\\_2017\\_Konferenciakotet.pdf](https://oszkdk.oszk.hu/storage/00/02/77/65/dd/1/SPN_2017_Konferenciakotet.pdf)
84. Kardos B. (2011): Számviteli információs rendszer értékelemzése. Doktori értekezés. Pécsi Tudományegyetem

85. Katona K. (2016): A számviteli rendszer és nyereségadóztatás eltérő szabályozási elveinek hatása a vállalati működésre. *Iustum Aequum Salutare*. 2016/2. pp. 33-49. <https://szakcikkadatbazis.hu/doc/1827094>
86. Kazainé Ónodi A. (2008): *Nemzetközi számvitel kérdései vállalati nézőpontból*. 104. sz. Műhelytanulmány. Budapesti Corvinus Egyetem. Budapest. ISSN 1786-3031
87. Kehl D. (2021): *Valószínűségi számítás és statisztika*. Pécsi Tudományegyetem, Közgazdaságtudományi Kar <http://pea.lib.pte.hu/handle/pea/33806>, Letöltés ideje: 2024.03.20.
88. Kenneth S. A. (1996): Accounting for Deferred Taxes. *Financial Analysts Journal*, 22(5). pp. 23-26. <https://www.jstor.org/stable/4470040> Letöltés ideje: 2023.04.01.
89. Kiss Á. (2014): A vállalkozások növekedési korlátai és kockázata az információmenedzsment szempontjából. In: Tompos, Anikó; Ablonczyné, Mihályka Livia (szerk.) *Növekedés és egyensúly: Kautz Gyula Emlékkonferencia 2013. június 11.* elektronikus formában megjelenő kötete <https://kgk.sze.hu/images/dokumentumok/kautzkiadvany2013/valtozas/kissarpad.pdf> Letöltés ideje: 2023.04.01.
90. Kovács A. (2019): Az IFRS-eket alkalmazó vállalkozók iparüzési adója, adókötelezettsége. *Adó*. 33. évf. 8-9. sz. pp. 98-106.
91. Kovács D. M. – Mohl G. (2012): Számvitel és az adózás kapcsolata – Nemzet(köz)i példák. *Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat*, 54. évf. 7-8. sz. p. 345.
92. Kovács D. M. (2013): A valós érték számvitel szerepe és alkalmazása a magyar szabályozási környezetben. Doktori értekezés; Budapesti Corvinus Egyetem; Budapest
93. Kovács G. – Stion Zs. (2013): KKV IFRS: Az első három év. *E-CONOM 2/1.*, pp. 64-75., DOI: 10.17836/EC.2013.1.064
94. KPMG (2015): Megléptük! Összefoglaló az IFRS-ek bevezetését jóváhagyó törvényről. <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/03/20151211-Megleptuk-hirlevel.pdf> Letöltés ideje: 2023.04.01.
95. Kruskal W. H. – Wallis W. A. (2012): Use of Ranks in One-Criterion Variance Analysis. *Journal of the American Statistical Association*. 47(260), pp. 583-621. <https://doi.org/10.1080/01621459.1952.10483441>
96. Kyriazopoulos G. – Makrygiannis G. – Maria-Rafailia L. (2019): The Impact of Deferred Taxation on Banking Profitability and Capital Adequacy. Evidence from the Greek Banking System. DOI: 10.33094/8.2017.2019.51.1.13
97. Lakatos L. P. (2009): A számvitel szabályozása, és a pénzügyi kimutatások hasznosságának megítélése. Doktori értekezés. Budapesti Corvinus Egyetem. Budapest
98. Lakatos L. P. (2013): A számviteli érdekhordozói elméletek evolúciója és a szabályozás – Klasszikus tézisek és új irányok a pénzügyi beszámolásban. *Vezetéstudomány*. XLIV. ÉVF. 5. SZÁM. pp. 47-59.
99. Lakatos L. P. (2014): A számviteli szabályozások eltérésének okairól (Causes of the differences in accounting regulations). *Vezetéstudomány - Budapest Management Review*, 45 (9). pp. 2-11. DOI: 10.14267/VEZTUD.2014.09.01

- 100.Lakatos L. P. – Kovács D. M. – Madarainé Szirmai A. – Mohl G. – Rózsa I. (2018a): *A Nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok elmélete és gyakorlata* (1.). Budapest: Magyar Könyvvizsgálói Kamara, 712 p. ISBN 978-615-80454-8-3
- 101.Lakatos L. P. – Kovács D. M. – Madarainé Szirmai A. – Mohl G. – Rózsa I. (2018b): *A Nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok elmélete és gyakorlata* (2.). Budapest: Magyar Könyvvizsgálói Kamara, 504 p. ISBN 978-615-80454-9-0
- 102.Lavín A. (2017): *Deferred Income Taxes: the controversy regarding discounting*. Tilburg University.  
<https://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=143840>  
 Letöltés dátuma: 2023.05.02.
- 103.Legoria J. – Sellers K. F. (2005): The analysis of SFAS No. 109's usefulness in predicting future cash flows from a conceptual framework perspective. *Accounting Regulation*, Volume 18. pp. 143–161.  
 DOI:10.1016/S1052-0457(05)18007-2
- 104.Lipták V. (2019): Az IFRS-ek szerinti társasági adózás 2018-as aktualitásai. *Adó*. 33. évf. 5. sz. pp. 20-22.
- 105.Lipták Virág (2021): Elhatárolt veszteség a társasági adó alapján. *Adó*. 35. évf. 14. sz. pp. 3-13.
- 106.Lipták V. (2023): Az IFRS-ekre történő áttérés társaságiadó-szabályai. *Adó*. 37. évf. 4. sz. pp. 23-27.
- 107.Lisovskaya I. A. – Trapeznikova N. G. (2020): Russian Accounting Standard (PBU) 18/02: A new approach to accounting for deferred taxes in the recognition of fixed asset transactions.  
 DOI: 10.24891/ia.23.3.244
- 108.Lukács J. (2006): Különbségek a magyar számviteli törvény és a nemzetközi számviteli standardok között. *Társadalom és Gazdaság* 28(1)., pp. 143–148.  
 DOI: 10.1556/tarsgazd.28.2006.1.7
- 109.Lukács J. (2017): *A könyvvizsgálat rendszere*. Magyar Könyvvizsgálói Kamara Oktatási Központ Kft. Budapest
- 110.Lukovszki L. – Rideg A. – Sipos N. (2020): A társasági adókulcs 2017. évi változása Magyarországon. *Közgazdasági Szemle*. LXVII. évf. 2020. július-augusztus. pp. 762-786.  
 DOI: <https://doi.org/10.18414/KSZ.2020.7-8.762>
- 111.Luluk M. I. – Nova W. (2015): The Effect Of Deferred Tax And Tax Planning Toward Earnings Management. Practice: An Empirical Study On Non manufacturing Companies Listed In Indonesia Stock Exchange In The Period Of 2008-2012. *The International Journal of Organization al Innovation* Vol 8. Num1July. pp. 155-170.
- 112.Lune H. – Berg B. L. (2017): *Qualitative research methods for social sciences*. Pearson.  
<http://law.gtu.ge/wp-content/uploads/2017/02/Berg-B.-Lune-H.-2012.-Qualitative-Research-Methods-for-the-Social-Sciences.pdf>  
 Letöltés dátuma: 2023.05.02.
- 113.Madarasiné Szirmai A. (2014): A magyar társasági adó halasztott adót eredményező tételei – I. rész, *Számviteli tanácsadó*, 6. évfolyam 12. szám, 2014, pp. 25-29.
- 114.Madarasiné Szirmai A. (2015a): A magyar társasági adó halasztott adót eredményező tételei – II. rész, *Számviteli tanácsadó*, 7. évfolyam 1. szám, 2015, pp. 24-27.
- 115.Madarasiné Szirmai A. (2015b): A magyar társasági adó halasztott adót eredményező tételei – III. rész, *Számviteli tanácsadó*, 7. évfolyam 2. szám, 2015, pp. 15-17.

- 116.Madarasiné Szirmai A. – Szöllősiné Szép A. (2018): A nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok (IFRS) alapján teljesített statisztikai adatszolgáltatás módszertanának háttere és tapasztalatai. *Statisztikai Szemle*, 96(5): pp. 489–521.  
DOI: <https://doi.org/10.20311/stat2018.05.hu0489>
- 117.Madarasiné Szirmai A. – Kovács D. M. – Mohl G. (2019): *Nemzetközi számviteli ismeretek*. Perfekt Zrt. ISBN 978-963-394-867-5
- 118.Malyshkin O. – Rohoznyi S. – Yarmolitska O. – Ostapenko Y. (2021): Deferred income tax: Impact on financial and tax reporting (The practice of Ukraine and Germany). *Financial and credit activity problems of theory and practice*. 4(39): pp. 138-148.  
DOI: 10.18371/fcaptp.v4i39.241302
- 119.Manh A. L. (2022): Accounting Policies and Dividend Limitation: A European Comparison. *Accounting, Economics, and Law*  
DOI: 10.1515/ael-2021-0041
- 120.Matukovics G. – Szirmai A.: Nemzetközi számviteli sajátosságok. Elméleti és gyakorlati kérdések az IFRS (IAS) és a US GAAP gyakorlatában. Magyar Szakértői Társaság. Előadásanyag.  
<https://player.slideplayer.hu/7/1977828/#> Letöltés dátuma: 2023.06.03.
- 121.Mear K. – Bradbury M. – Hooks J. (2019): The ability of deferred tax to predict future tax. *Account Finance. Accounting & Finance* 61: 5. pp. 241–264.  
DOI: 10.1111/acfi.12564
- 122.Mente K. (2023): A potenciális IFRS-felhasználói kör pénzügyi változójának struktúraelemzése. *Statisztikai Szemle*. 101. évf. 3. sz. pp. 259-280.  
DOI: 10.20311/stat2023.03.hu0259
- 123.Molnár G. – Ádám E. (2019): Az elmúlt három év számviteli és adózási tapasztalatai az IFRS áttérés kapcsán. Deloitte. [chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/hu/Documents/audit/hu-ifs-eloadas-17042019-2.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/hu/Documents/audit/hu-ifs-eloadas-17042019-2.pdf)  
Letöltés ideje: 2023.07.29.
- 124.Moniz A. – Couto G. – Pimentel P. (2022). Misuse of Deffered Taxes in Portugal. *Economies*, Vol. 10. Issue 9., pp. 1-12.  
DOI: 10.3390/economies10090230
- 125.Moonitz M. (1957): Income Taxes in Financial Statements. *The Accounting Review*. 83(2). pp. 175.183.  
<https://www.jstor.org/stable/241467>  
Letöltés dátuma: 2023.07.02.
- 126.Munkácsi M. (2017): Minőség a könyvvizsgálatban, Magyar Könyvvizsgálói Kamara előadásanyag  
[https://mkvk.hu/bundles/csmssite/mkvk/uploads/userfiles/files/hu/letolthetoanyagok/Bizottsagok/minell/eloadasok/Minell\\_2017.ppt](https://mkvk.hu/bundles/csmssite/mkvk/uploads/userfiles/files/hu/letolthetoanyagok/Bizottsagok/minell/eloadasok/Minell_2017.ppt)  
Letöltés dátuma: 2023.07.05.
- 127.Nagy A. (2004): A halasztott adó kezelése az IFRS szerint készített beszámolóban. *Számadó: gazdasági hírlevél*. 13. évf. 11. sz. 13-18. o.
- 128.Nagyné Farkas A. (2019): Az IFRS-re áttérők helyi iparüzési adóbevallási sajátosságai. *Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat*, 61. évf. 3. sz. pp. 24-25.
- 129.Nobes C. – Parker R. (2006): *Comparative International Accounting*. Harlow. England. ISBN 978-0-273-71476-7

[http://students.aiu.edu/submissions/profiles/resources/onlineBook/C8e4W4\\_comparative-international-accounting.pdf](http://students.aiu.edu/submissions/profiles/resources/onlineBook/C8e4W4_comparative-international-accounting.pdf)  
Letöltés ideje: 2023.04.03.

130. Nobes C. – Stadler C. (2018): Investigating international differences in financial reporting: Data problems and some proposed solutions. *The British Accounting Review*, 50(6), pp. 602-614.  
DOI: 10.51320/rmc.v23i2.1365
131. Nobes C. – Stadler C. (2023): Deviations from the Mandatory Adoption of IFRS in Europe? Why Non-Adoption Does Not Mean Non-Compliance. *European Accounting Review*.  
DOI: 10.1080/09638180.2023.2197248
132. Pataki L. – Hegedűs M. – Vajna Istvánné Tangl A. (2021): Az IAS/IFRS-ek bevezetésének társaságiadó-alapra gyakorolt hatása a hazai vállalkozásoknál. *Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat*, 63. évf. 4. sz. p. 51.
133. Pataki Á. – Pataki L. – Tangl A. (2020): AZ IAS 12 által szabályozott halasztott adó esetei egy Magyarországon működő vállalkozás gyakorlatában. *Vállalkozásfejlesztés a XXI. században 2020/2*.  
[https://old2.kgk.uni-obuda.hu/sites/default/files/VF2020/vf2020-2/196\\_vf2020-2\\_VF\\_kotet\\_II\\_2020.pdf](https://old2.kgk.uni-obuda.hu/sites/default/files/VF2020/vf2020-2/196_vf2020-2_VF_kotet_II_2020.pdf)  
Letöltés ideje: 2023.02.23.
134. Paxián M. – Zsiray K. (2015): Az angolszász számvitel fejlődéstörténetének középkori, újkori szakasza. *Gazdaság & Társadalom / Journal of Economy & Society 2015. különszám*. pp. 154-162.  
[https://journal.uni-sopron.hu/index.php/gt/article/view/gt\\_25-07-0-2015\\_15\\_Paxian\\_Zsiray](https://journal.uni-sopron.hu/index.php/gt/article/view/gt_25-07-0-2015_15_Paxian_Zsiray)
135. Pfeffer Zs. (2022): A társasági adó a nemzetközi és az uniós jogi környezetben. *Külügyi műhely: a Külügyi Műhely Alapítvány tudományos folyóirata*. 4. évf. 1. sz. pp. 67–96.  
DOI: 10.36817/km.2022.1.4
136. Poterba J. – Rao N. – Seidman J. (2007): Deferred tax positions and incentives for corporate behavior around corporate tax changes. *National Tax Journal* 64(1).  
DOI: 10.2307/41862557
137. Roberts C. – Weetman P. – Gordon P. (1998): *International Financial Accounting. A Comparative Approach*. London, Financial Times Professional Limited. ISBN 978-0-273-71473-6  
[https://books.google.hu/books?id=okvVy-KjYJsC&printsec=frontcover&hl=hu&source=gbs\\_ge\\_summary\\_r&cad=0#v=onepage&q&f=false](https://books.google.hu/books?id=okvVy-KjYJsC&printsec=frontcover&hl=hu&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false)
138. Rodríguez E. F. – Arias A. M. (2012): Do Business Characteristics Determine an Effective Tax Rate? Evidence for Listed Companies in China and the United States. *The Chinese Economy*, 45 no. 6, pp. 60–83.  
DOI: <https://doi.org/10.2753/CES1097-1475450604>
139. RSM US (2023): Accounting for income taxes – valuation allowance. Financial Reporting Insights. <https://rsmus.com/content/dam/rsm/insights/financial-reporting/1pdf/accounting-for-income-taxes-valuation-allowance.pdf>  
Letöltés dátuma: 2023.12.20.
140. Sápiné Duduk I. – Baranyi A. (2011): A vállalkozások versenyképességét kifejező mutatószámok alkalmazása a nemzetközi és a nemzeti számviteli környezetben. *Acta Carolus Robertus* 1: 2. pp 129-139.

DOI: 10.22004/ag.econ.173623

141. Schuh C. – Simon D. – Macagnan C. B. – Lanner M. (2018): The adoption of IFRS and the fiscal evasion of Brazilian Companies.  
DOI: 10.31512/gesto.v6i2.2913
142. Simon J. (2006): A klaszterelemzés alkalmazási lehetőségei a marketingkutatásban. *Statisztikai Szemle*. 84(7), pp. 627-650.
143. Smith J. L. – Keith R. M. – Stephens W. L. (1990): *Accounting Principles*. McGraw-Hill Book Company
144. Soltész-Várhelyi K. (2019): Lineáris regresszió.  
[https://stathelp.hu/letoltheto/stathelp\\_LinearisRegresszioEgyszeru.pdf](https://stathelp.hu/letoltheto/stathelp_LinearisRegresszioEgyszeru.pdf)  
Letöltés dátuma: 2024.03.12.
145. Sözbilir, H., Kula, V. & Baykut, E. (2015). A Research on Deferred Taxes: A Case Study of BIST Listed Banks in Turkey. *European Journal of Business and Management*, 7 (2), 1-9.  
[https://www.researchgate.net/publication/308916776\\_A\\_Research\\_on\\_Deferred\\_Taxes\\_A\\_Case\\_Study\\_of\\_BIST\\_Listed\\_Banks\\_in\\_Turkey](https://www.researchgate.net/publication/308916776_A_Research_on_Deferred_Taxes_A_Case_Study_of_BIST_Listed_Banks_in_Turkey)  
Letöltés dátuma: 2023.06.02.
146. Spengel C. – Schmidt F. – Heckemeyer J. – Nicolay K. (2011): Effective Tax Levels. Final Report 2021. Projekct for the EU Comission TAXUD/2021/DE/303. Mannheim  
[https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2022-03/final\\_report\\_2021\\_effective\\_tax\\_levels\\_revised\\_en.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2022-03/final_report_2021_effective_tax_levels_revised_en.pdf)
147. Staubus G. J. (2004): Two views of Accounting Measurement. *Abacus*. 40. évf. 3. szám, pp. 265-279.
148. Suciarti C. – Suryani E. – Kurnia (2020): The Effect of Leverage, Capital Intensity and Deferred Tax Expense on Tax Avoidance. *Journal of Accounting Auditing and Business*. Vol. 3., No. 2., pp. 76-83.  
DOI: <https://doi.org/10.24198/jaab.v3i2.28624>
149. Svoboda P. – Bohus H. – Solilová V. – Nerudová D. (2017): Importance og deferred tax reporting for external users – case of Czech Republic. *International Journal of Business Tourism and Applied Sciences*. Vol.5 No.2. [www.ijbts-journal.com/images/main\\_1366796758/IJBTS%205\(2\\_2\)%20Patrik%20Svoboda%20Tokyo%2016.pdf](http://www.ijbts-journal.com/images/main_1366796758/IJBTS%205(2_2)%20Patrik%20Svoboda%20Tokyo%2016.pdf) Letöltés dátuma: 2023.06.02.
150. Szikora G. (2019): Társasági adó és az IFRS-ek. *Adóvilág*. 23. évf. 4. sz. pp. 25-28.
151. Szirmai A. – Matukovics G. (2003-2004): *IAS vs US GAAP. Hazai és nemzetközi jogszabályok, szabványmagyarázatok gyűjteménye*. Budapest. Verlag Dashöfer. 2003.
152. Szűcs R. (2022): A lényegesség lényege. ESG Egyszerűen.  
<https://www2.deloitte.com/hu/hu/blog/esg-explained/2021/esg-explained-5-materiality-matters.html> Letöltés dátuma: 2023.09.02.
153. Tarpataki E. – Filyó J. – László N. (2022): Magyar vállalkozások áttérése az IFRS-alapú beszámolóra a hitelbírálatok során használt mutatószámok tükrében. *Hitelintézeti Szemle*, 21. évf. 1. szám, pp. 95–112.
154. Tartono C. L. – Hidayat A. A. – Haryono L. (2021): The Effect of Tax Planning and Temporary Difference to Earnings Management. *Journal of Applied Accounting and Taxation*. 6(2):183-195.  
DOI: 10.30871/jaat.v6i2.3290

155. Tompa M. (1991): Bevezetés az Európai számvitelbe (a számviteli változások elé). Profit Plusz 3. Produktorg 1990. ISBN9637589015
156. Tóth-Takács G. (2018): Az IFRS-alkalmazók 2017. évi társasági adó-adatai. *Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat*, 60. évf. 9. sz. pp. 19-21.
157. Török L. (2020): Társasági adó – új paradigmára van szükség! – I. Jövedelemadó versus hozzáadottérték-adó. *Competitio* 2020. XIX. évf. pp. 1-22.  
doi: 10.21845/comp/2020/1-2/3
158. Tran A. – Zhu Y. H. (2021): The impact of adopting IFRS on corporate ETR and book-tax income gap. *Australian Tax Forum*. 32. pp. 757-791.  
[https://www.researchgate.net/publication/354148658\\_The\\_impact\\_of\\_adopting\\_IFRS\\_on\\_corporate\\_ETR\\_and\\_book-tax\\_income\\_gap](https://www.researchgate.net/publication/354148658_The_impact_of_adopting_IFRS_on_corporate_ETR_and_book-tax_income_gap)  
Letöltés dátuma: 2023.06.02.
159. Ujvári G. (1995): A halasztott adó elszámolása. *Szám-adó: gazdasági hírlevél*. 4. évf. 9. sz. 3-6. o. ISSN 1216-5093
160. Umenhoffer F. (2017): IFRS – az első alkalmazók társaságiadó-adatai. *Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat*, 59. évf. 7-8. sz. pp. 32-34.
161. Vacha P. (2014): Challenges in Auditing Income Taxes in the IFRS Environment: The Czech Republic Case. *European Financial and Accounting Journal*, 9(4). pp. 45-58.  
DOI: 10.18267/j.efaj.129
162. Vad V. Zs. (2022): A globális minimumadó bevezetése az Európai Unióban. *Iustum Aequum Salutare*. XVIII./ 4. pp. 149–160.
163. Vajay J. (2015): A számvitel nemzetközi harmonizációja az 1970-es évektől napjainkig. *Gazdaság & Társadalom / Journal of Economy & Society* 2015. különszám. pp. 88-98.  
DOI: 10.21637/GT.2015.00.07.
164. Vén K. (2015): Az IFRS bevezetése az egyedi beszámolóknak hazánkban. *Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat*. 57 (6). p. 303.
165. Vrzina S. (2023): Deferred Income Tax in Multinational Banks: A Case of Croatia, Serbia and Slovenia. *Bankarstvo* 51(3-4). pp. 66-93.  
DOI: 10.5937/bankarstvo2204066V
166. Vržina S. – Obradović V. – Bogićević, J. (2020): Financial Reporting on Income Tax in Serbia and Croatia: An Empirical Analysis. *Ekonomika preduzeća* 68. (5-6.), pp. 330-340.  
DOI: 10.5937/EKOPRE2006330V.
167. Vučković-Milutinović S. – Lukić R. (2013): Analysis of Deferred Taxes in the Business Environment of Serbia. *Economia. Seria Management* 16 (1), pp. 25-37.  
[https://www.researchgate.net/publication/324171838\\_Analysis\\_of\\_Deferred\\_Taxes\\_in\\_the\\_Business\\_Environment\\_in\\_Serbia](https://www.researchgate.net/publication/324171838_Analysis_of_Deferred_Taxes_in_the_Business_Environment_in_Serbia)  
Letöltés dátuma: 2023.06.02.
168. Vysochan O. – Ivasiuk T. (2021): Accounting of deferred tax assets and liabilities: Historical excursion and modern realizations. *Економіка та суспільство*, (33).  
DOI: 10.32782/2524-0072/2021-33-15
169. Wilcoxon F. (1992): *Individual comparisons by ranking methods*. Breakthroughs in statistics. Springer, New York, NY, 1992. pp.096-202.
170. Wooldridge J. M. (2019): *Introductory Econometrics: A Modern Approach*. p. 912. ISBN-13:978-1-111-53104-1

- 171.Zax P. (2015). A kontinentális számvitel jellemzői a 20. században. *Gazdaság & Társadalom / Journal of Economy & Society* 2015. különszám. pp. 169-176.  
[https://journal.uni-sopron.hu/index.php/gt/article/view/gt\\_25-07-0-2015\\_17\\_Zax](https://journal.uni-sopron.hu/index.php/gt/article/view/gt_25-07-0-2015_17_Zax)
- 172.Žárová M. (2010): Impact of IAS 12 on Deferred Taxes Regulation in the Czech Republic. *European Financial and Accounting Journal*. 2010(1). pp. 6-27.  
DOI: 10.18267/j.efaj.42

## SAJÁT PUBLIKÁCIÓS JEGYZÉK

1. **Kiss, Á.**, Dékán Tamásné, O. I.: A szabályozott ingatlanbefektetési társasági státusz IFRS szerinti értékelési és adózási előírásainak szabályozása Magyarországon. *Limes*. 6, 231-237, 2019. ISSN: 2411-4081.
2. Dékán Tamásné, O. I., **Kiss, Á.**: Practical issues in the adoption of IFRS for individual reporting purposes in Hungary. *SEA: Practical Application of Science*. 6 (17), 187-192, 2018. EISSN: 2360-2554.
3. Dékán Tamásné, O. I., **Kiss, Á.**: Az IFRS-ek szerinti beszámolásra történő áttérés gyakorlati kérdései. *Controller Info*. 1, 133-143, 2017. ISSN: 2063-9309.
4. Dékán Tamásné, O. I., **Kiss, Á.**: Az egyéb átfogó eredmény (OCI) kimutatásának értelmezése vezetői szemszögből. *Taylor*. 1 (22), 46-50, 2016. ISSN: 2064-4361.
5. **Kiss, Á.**, Dékán Tamásné, O. I.: The 'EPS' of the IFRS as a Benchmark of Corporate Performance. *Annals of the University of Oradea Economic Science*. 24, 944-948, 2015. ISSN: 1222-569X.
6. **Kiss, Á.**: Evaluation of the Characteristics of Goodwill in IFRS. *Annals of the University of Oradea Economic Science*. 23 (1), 641-648, 2014. ISSN: 1222-569X.
7. Murányi, N. V., **Kiss, Á.**, Dékán Tamásné, O. I.: The importance of the other comprehensive income in today's economy analysis in the Hungarian business environment. *Modern Science*. 2, 61-69, 2019. ISSN: 2336-498X.
8. Dékán Tamásné, O. I., Murányi, N. V., **Kiss, Á.**: The regulation of Real Estate Investment Trusts (REIT) in some European countries and its effect on the IFRS financial statements. *SEA-Practical Application of Science*. 7 (20(2)), 117-124, 2019. EISSN: 2360-2554.
9. Dékán Tamásné, O. I., **Kiss, Á.**, Bács, Z.: Future Challenges of Accounting Education at the University of Debrecen. *SHS Web of Conferences*. 26, 1-7, 2016. EISSN: 2261-2424. DOI: <http://dx.doi.org/10.1051/shsconf/20162601022>
10. Dékán Tamásné, O. I., **Kiss, Á.**: Measurement of Agricultural Activities According to the International Financial Reporting Standards. *Procedia Economics and Finance*. 32, 777-783, 2015. ISSN: 2212-5671. DOI: [http://dx.doi.org/10.1016/S2212-5671\(15\)01461-6](http://dx.doi.org/10.1016/S2212-5671(15)01461-6)
11. **Kiss, Á.**: A valós értékelés létjogosultsága a tőzsdei vállalatok éves és konszolidált beszámolóiban. *E-conom*. 2 (2), 116-127, 2013. ISSN: 2063-644X.
12. **Kiss, Á.**: A pénzügyi instrumentumok valós értéken történő értékelésének szerepe a tőzsdén jegyzett vállalatok körében. *Gazdálkodástudományi Közlemények*. 4 (1), 101-107, 2012. ISSN: 2061-2443.
13. **Kiss, Á.**: Környezeti információk az éves beszámolóban. *Gazdálkodástudományi Közlemények*. 3 (1), 41-46, 2011. ISSN: 2061-2443.

14. **Kiss, Á.:** Evaluation of the Characteristics of Goodwill in IFRS. In: Abstracts of the International Conference European Integration - New Challenges, 10th edition - EINCO. Ed.: Adriana Giurgiu, Editura Universității din Oradea, Oradea, 113, 2014, (ISSN 1844-5519)

# ÁBRAJEGYZÉK

1. ábra: A kutatás logikai felépítése, célok és hipotézisek kialakítása .....	10
2. ábra: A nemzetközi számviteli rendszerek osztályozása NOBES szerint .....	13
3. ábra: Az IFRS-ek alkalmazásának szabályozása Magyarországon .....	20
4. ábra: A számvitel területei.....	23
5. ábra: A halasztott adó meghatározásának koncepció.....	28
6. ábra: Az eredményorientált és a mérlegorientált koncepció szerinti halasztott adó keletkezésének logikája .....	30
7. ábra: A könyv szerinti érték és az adóérték közötti átmeneti jellegű eltérések hatása az adóráfordításokra .....	33
8. ábra: A halasztott adókövetelések és adókötelezettségek meghatározásának lépései az egyedi beszámolóban .....	39
9. ábra: A halasztott adó kutatások egy lehetséges csoportosítása .....	46
10. ábra: Magyarország nominál és effektív adórátáinak alakulása 1998-2021 között...	51
11. ábra: Az IFRS-re történő áttérés időbeli folyamata.....	59
12. ábra: Az elvégzett klaszteranalízis minősége .....	67
13. ábra: A vállalati minta klaszterek szerinti megoszlása (N=192, M.e.=%) .....	67
14. ábra: A PI mutató értékei .....	68
15. ábra: Az adóráfordítás változás irányának megoszlása (N=192, M.e.=%).....	70
16. ábra: A helyi iparűzési adó és az innovációs járulék nyereségadóként történő kimutatásának megoszlása (N=192, M.e: %).....	71
17. ábra: Az IFRS beszámoló eredménykimutatásában szerepeltetett halasztott adó megoszlása (N=192, M.e.: %) .....	73
18. ábra: Az átlagos adóráfordítás változás mértéke ágazatonként (M.e.: eFt) .....	74
19. ábra: A változók közötti korreláció .....	76
20. ábra: Az Sztv. és az IFRS szerinti effektív adókulcs terjedelme (N=181).....	77

<b>21. ábra: Az Sztv. és az IFRS effektív adókulcs terjedelme a teljes mintára és klaszterek szerinti bontásban.....</b>	<b>78</b>
<b>22. ábra: A független változók (DAR, CI, DTE) kapcsolata a függő változóval (ETR)...</b>	<b>85</b>
<b>23. ábra: A regressziós modell maradéktagjainak eloszlása .....</b>	<b>87</b>
<b>24. ábra: Az áttérő vállalatok mérlegében kimutatott halasztott adó típusának megoszlása (N=192, M.e.: %) .....</b>	<b>88</b>
<b>25. ábra: A mérlegben kimutatott halasztott adó tételek lényegesség szerinti megoszlása (N=160, M.e.: %) .....</b>	<b>91</b>
<b>26. ábra: A mérlegben kimutatott halasztott adó tételek lényegesség szerinti megoszlása a halasztott adó típusai alapján (N=160, M.e.: %) .....</b>	<b>92</b>
<b>27. ábra: A vizsgált mintában szereplő vállalatok halasztott adóját okozó tényezők összes gyakoriságán belüli megoszlása (N=363, M.e.: %).....</b>	<b>95</b>
<b>28. ábra: A pénzügyi és nem pénzügyi tevékenységet végző vállalatok halasztott adóját okozó tényezők összes gyakoriságán belüli megoszlása (N=160 db, gyakoriság=363 db)</b>	<b>97</b>

# TÁBLÁZATJEGYZÉK

1. táblázat: Az értekezésben kitűzött célok, felállított hipotézisek és az alkalmazott módszertan kapcsolata .....	11
2. táblázat: A számviteli rendszerek közötti eltérésekre okot adó tényezők .....	14
3. táblázat: Az IFRS használatának átvétele a szabályozott piacon nem jegyzett, nem pénzügyi vállalkozások egyedi beszámolóiban esetében .....	18
4. táblázat: Az effektív adóráta meghatározásának módszerei .....	50
5. táblázat: A 2000. évi C. tv és az IFRS szerinti adóráfordítás kapcsolata az eredménykimutatással .....	54
6. táblázat: Az adatbázisban szereplő vállalatok ágazat szerinti besorolása (N=192, M.e.=db) .....	66
7. táblázat: A kialakított klaszterek jellemzői (N=192) .....	68
8. táblázat: Az adóráfordítás változás mértékének vizsgálata a vállalatok ágazati besorolása és a mérlegben kimutatott halasztott adó típusa alapján Kruskal-Wallis módszerrel .....	74
9. táblázat: Az adóráfordítás változás mértékének vizsgálata a vállalatok pénzügyi/nem pénzügyi, valamint a tőzsdei/nem tőzsdei besorolása alapján Wilcoxon módszerrel .....	75
10. táblázat: Az Sztv. és az IFRS effektív adókulcsok leíró statisztikája .....	77
11. táblázat: Az Sztv. effektív adókulcs tesztelésének eredményei ágazati besorolás alapján Kruskal-Wallis módszerrel .....	79
12. táblázat: Az IFRS szerinti effektív adókulcs tesztelésének eredményei különböző kategorikus változók alapján a Kruskal-Wallis módszerrel .....	79
13. táblázat: Az Sztv. szerinti effektív adókulcs tesztelésének eredményei különböző kategorikus változók alapján Wilcoxon módszerrel .....	80
14. táblázat: Az IFRS szerinti effektív adókulcs tesztelésének eredményei különböző kategorikus változók alapján Wilcoxon módszerrel .....	80
15. táblázat: Az Sztv. és az IFRS effektív adóterhelés összehasonlítása páros mintás t-próbával .....	81

<b>16. táblázat: A effektív adóterhelés összehasonlítása varianciaanalízissel.....</b>	<b>81</b>
<b>17. táblázat: A regressziós modell eredményei .....</b>	<b>86</b>
<b>18. táblázat: Halasztott adó típusa és a Pénzügyi tevékenységet végző/Nem pénzügyi tevékenységet végző, illetve a Tőzsdei vállalkozás/Nem tőzsdei vállalkozás kategóriák összehasonlításának eredményei khi-négyzet próbával .....</b>	<b>89</b>
<b>19. táblázat: A halasztott adót okozó tényezők gyakorisága (N=363, M.e.: db) .....</b>	<b>94</b>
<b>20. táblázat: A halasztott adót keletkeztető tényezők rangsora (M.e.: %).....</b>	<b>96</b>
<b>21. táblázat: A halasztott adót keletkeztető tényezők gyakorisága alapján felállított sorrend a pénzügyi tevékenységet végző vállalatok és nem pénzügyi tevékenységet végző vállalatok esetében .....</b>	<b>98</b>
<b>22. táblázat: A pénzügyi és nem pénzügyi tevékenységet végző vállalatok esetében azonosított halasztott adót keletkeztető tényezők összehasonlítása Khi-négyzet próbával .....</b>	<b>99</b>
<b>23. táblázat: Célok, hipotézisek és az új és újszerű eredmények kapcsolata .....</b>	<b>103</b>

## RÖVIDÍTÉSEK JEGYZÉKE

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AIFRS	Australian Equivalents to International Financial Reporting Standards
BTIG	Book-tax income gap
CBTIG	Current book-tax income gap
CDTR	Current and deferred expense tax rate
CETR	Current expense tax rate
DTA	Deferred tax asset
DTL	Deferred tax liability
EGT	Európai Gazdasági Térség
ETR	Effective tax rate
EU	European Union
FASB	Financial Accounting Standards Board
GLoBE	Global Anti-Base Erosion
HAS	Hungarian Accounting Standards
HGB	Handelsgesetzbuch
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRIC	Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IFRS SME	IFRS for Small and Medium-Sized Entities
ISA	International Standards On Auditing
KKV	Mikro-, kis- és középvállalkozások
MNB	Magyar Nemzeti Bank
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
PI	Predictor Importance
SFAS No. 109.	Statement of Financial Accounting Standards No. 109.
SIC	Standing Interpretations Committee
STR	Statutory tax rate
TBTIG	Temporary book-tax income gap
UK GAAP	United Kingdom Generally Accepted Accounting Principles
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
US IRC	United States Internal Revenue Code

## MELLÉKLETEK

1. számú melléklet: Az átlagos adóráfordítások változása a tőzsdei besorolás, a pénzügyi tevékenység végzése és a halasztott adó típusa szerint (M.e.: eFt)

