

A BEFEKTETETT ESZKÖZÖK SZÁMVITELE ÉS ÉRTÉKSÖKKENÉSE A VÁLLALKOZÁSOK GAZDÁLKODÁSI EREDMÉNYESSÉGÉNEK TÜKRÉBEN – UKRAJNA ÉS MAGYARORSZÁG SZÁMVITELI GYAKORLATÁNAK ÖSSZEHASONLÍTÁSA

ACCOUNTING AND DEPRECIATION OF FIXED ASSETS IN THE CONTEXT OF CORPORATE OPERATING PERFORMANCE – A COMPARATIVE ANALYSIS OF ACCOUNTING PRACTICES IN UKRAINE AND HUNGARY

Simon Violetta

Számvitel MSc szakos hallgató

Debreceni Egyetem Gazdaságtudományi Kar, Debrecen
asszisztens

II. Rákóczi Ferenc Kárpátaljai Magyar Főiskola, Beregszász
simon.violetta@kmf.org.ua

Pataki Gábor

PhD hallgató

Debreceni Egyetem Gazdaságtudományi Kar
Adjunktus

II. Rákóczi Ferenc Kárpátaljai Magyar Főiskola, Beregszász
gabor.pataki@kmf.org.ua

ÖSSZEFOGLALÁS

A tanulmány a befektetett eszközök számvitelének és értékcsökkenésének hatását vizsgálja a vállalkozások pénzügyi teljesítményére Magyarország és Ukrajna számviteli gyakorlatának összehasonlításán keresztül. A befektetett eszközök – mint a vállalkozások hosszú távú működésének alapjai – könyvelése és értékelése jelentős befolyással bír a vállalati eredménykimutatásra, eszközarányos megtérülésre (ROA), valamint a gazdasági hozzáadott érték (EVA) mutatóra. Magyarországon a számviteli szabályozás a konzervatív megközelítést követi, a bekerülési értéken történő nyilvántartással és korlátozott újraértékelési lehetőségekkel. Ezzel szemben Ukrajna számviteli rendszere – az IFRS előírásaihoz igazodva – nagyobb rugalmasságot biztosít, gyakrabban alkalmaz újraértékelést és különböző értékcsökkenési módszereket. A különbségek nemcsak az eszközök könyv szerinti értékében jelennek meg, hanem a teljesítménymutatókban is, ami befolyásolja a befektetők, hitelezők és egyéb érintettek döntéseit. A tanulmány bemutatja az eszközaktiválás és -értékcsökkenés országonkénti számviteli folyamatait, valamint ezek gazdasági következményeit.

Kulcsszavak: összehasonlító elemzés, befektetett eszközök értékcsökkenése, vállalati teljesítménymutatók

ABSTRACT

The study examines the impact of fixed asset accounting and depreciation on corporate financial performance through a comparative analysis of accounting practices in Hungary and Ukraine. The accounting and valuation of fixed assets—considered the foundation of long-term business operations—significantly influence corporate income statements, return on assets (ROA), and economic value added (EVA). In Hungary, accounting regulation follows a conservative approach, with assets recorded at historical cost and limited opportunities for revaluation. In contrast, Ukraine's accounting system—aligned with IFRS standards—offers greater flexibility, more frequent revaluations, and a wider range of depreciation methods. These differences affect not only the book value of assets but also performance indicators, which in turn influence the decisions of investors, creditors, and other stakeholders. The study presents the

country-specific accounting processes for asset capitalization and depreciation, as well as their economic implications.

Keywords: comparative analysis, fixed asset depreciation, corporate performance indicators

BEVEZETÉS

A vállalkozások működésének egyik meghatározó tényezője a rendelkezésre álló erőforrásokkal való gazdálkodás hatékonysága, különös tekintettel a befektetett eszközökre, amelyek hosszú távon szolgálják a gazdasági tevékenységek fenntartását és fejlesztését. Ezen eszközök számviteli kezelése, értékelése és az értékcsökkenés elszámolása nem csupán a pénzügyi kimutatások technikai szempontja, hanem közvetlen hatást gyakorol a vállalatok teljesítményének megítélésére is. A nemzetközi számviteli harmonizáció – különösen az IFRS előírások alkalmazása – jelentős mértékben formálta az egyes országok gyakorlatait, mégis fennmaradtak nemzeti sajátosságok, amelyek befolyásolják az összehasonlíthatóságot és a gazdasági értelmezhetőséget. Jelen tanulmány célja, hogy bemutassa és elemezze Magyarország és Ukrajna számviteli szabályozásának azon aspektusait, amelyek a befektetett eszközök kezelésére vonatkoznak. Feltárásra kerül, miként jelennek meg ezek a különbségek a vállalati pénzügyi teljesítménymutatókban, és milyen következményekkel járnak a vállalkozások működésére, befektetői megítélésére és hosszú távú pénzügyi stratégiáira nézve.

ANYAG ÉS MÓDSZER

A kutatás során kvalitatív és kvantitatív módszerek egyaránt alkalmazásra kerültek a befektetett eszközök számvitelének és értékcsökkenésének vizsgálatára Magyarország és Ukrajna számviteli rendszereiben. A feldolgozott adatok köre egyrészt kiterjedt a két ország számviteli szabályozásának elsődleges forrásaira, így Magyarországon a 2000. évi C. törvényre (Számviteli törvény), Ukrajnában pedig az Ukrán Nemzeti Számviteli Szabványokra (NP(S)BO) és a „Számvitelről és pénzügyi beszámolásról szóló törvényre”.

Az adatgyűjtés módszere több forrásra támaszkodott: egyrészt szakirodalmi áttekintést végeztünk a releváns tudományos cikkek és korábbi kutatások alapján, másrészt gyakorlati példák és esettanulmányok feldolgozásával szemléltettük a számviteli elszámolás különbségeit és azok hatását a vállalati pénzügyi mutatókra. Ezen túlmenően táblázatok és kontírozási sémák elemzésével összehasonlítottuk a két országban alkalmazott könyvelési gyakorlatokat, különösen a tárgyi eszközök aktiválása, értékcsökkenésének elszámolása és aktiválás terén.

EREDMÉNYEK

A vállalatok teljesítményének értékelése során kulcsszerepet játszik az, hogy milyen hatékonysággal és eredményességgel használják fel a rendelkezésre álló erőforrásaikat, különös tekintettel a befektetett eszközökre. A befektetett eszközök számvitele Magyarországon és Ukrajnában kulcsszerepet játszik a vállalatok pénzügyi helyzetének megértésében és a gazdasági döntések megalapozásában. Mindkét országban a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok (IFRS) bevezetése jelentős fejlődést hozott a számviteli gyakorlat terén, különösen a befektetett eszközök elszámolása tekintetében.

A teljesítményértékelés egyik alapvető eszköze az eszközarányos megtérülés (ROA), amely azt mutatja meg, hogy a vállalat mennyire jövedelmezően képes működni a rendelkezésére álló eszközállományhoz viszonyítva. Ha a vállalat jelentős összeget fektet be eszközökbe, de ezek nem eredményeznek megfelelő nyereséget, az alacsony ROA-érték von maga után, ami gyenge jövedelmezőségre utal. Emellett a gazdasági hozzáadott érték (EVA) mutató segítségével vizsgálható, hogy a vállalat képes-e meghaladni a tőkeelköltséget, vagyis valóban értéket teremtené a tulajdonosai számára.

A konkrét témát közvetlenül kutatók száma és tudományos eredményük a specifikusság miatt nem számottevő, de érdemes megemlíteni Loskorikh, G., & Vivien, B. (2024) cikkét, melyben a szerzők régiós összehasonlításban mutatták be a vállalkozások tárgyi eszközeit. Vállalatirányítási aspektusból pedig Pércsi, O., Pataki, G., Bátori, V. (2024) cikke foglalkozott mérlegen kívüli számviteli folyamatok tárgykörében. Módszertani megközelítésben az innovációt vizsgálták Pataki, G., & Balogh, P. (2024) tudományos értekezésükben, ahol versenyképességi faktorokat értékelték Magyarország és Ukrajna relációjában.

A befektetett eszközök teljesítménye ugyanakkor nem csupán pénzügyi mutatókban, hanem a kapacitáskihasználtságban is megnyilvánul. Egy termelő vállalat például jelentős beruházással bővítheti gyártókapacitását, de ha ezt a kapacitást nem használja ki kellő mértékben, az rontja a vállalat eredményességét. Ezért a jövedelmező eszközhasznosítás és a beruházási döntések minősége közvetlenül befolyásolja mind a pénzügyi mutatókat, mind a működési teljesítményt.

A számvitel ebben a kontextusban, mint információszolgáltató rendszer jelenik meg: biztosítja a megfelelő adatokat a befektetett eszközök értékéről, azok amortizációjáról, hasznos élettartamáról és gazdasági hozzájárulásáról. Itt jelennek meg az eltérések a különböző országok, például Magyarország és Ukrajna számviteli gyakorlata között.

Az 1. táblázat összehasonlítja, hogy Magyarországon és Ukrajnában hogyan jelenik meg a befektetett eszközök értékelése és milyen hatása van ennek a vállalati teljesítménymutatókra.

1. táblázat: **Befektetett eszközök számviteli kezelése és teljesítményhatása Magyarországon és Ukrajnában**

Jellemző	Magyarország	Ukrajna	Hatása a teljesítményértékelésre
Értékelési elv	Bekerülési érték, amortizáció. Van lehetőség piaci értékelésre értékhelyesbítés formájában.	IFRS szerint: a tárgyi eszközök között a befektetési célú ingatlanokra valós értékelés alkalmazható (nincs amortizáció, évente valós értékelés). Az ingatlanok, gépek, berendezések kategóriában piaci értékre történő átértékelés lehetséges az átértékelési modell választása esetén; ilyenkor az átértékelt érték után számítanak amortizációt.	Az értékelési módszerek különbségei befolyásolják a ROA/EVA mutatókat.
Eszköznyilvántartás	Szigorú számviteli előírások.	Rugalmasabb, az IFRS-hez közelít.	A rugalmasabb szabályozás torzíthatja az összehasonlíthatóságot.
Újraértékelés lehetősége	Kivételes, külön szabályok mentén engedélyezett.	Gyakoribb, különösen ingatlanok esetében.	Magasabb eszközérték, alacsonyabb ROA Ukrajna esetében.

Forrás: Saját szerkesztés

Magyarországon az IFRS-ek bevezetése elősegítette a számviteli munka egyszerűsítését és a nemzetközi harmonizációt. Kovács-Rump és Tangl (2022) kutatása rávilágít arra, hogy az IFRS-ek alkalmazása számos előnnyel jár, de a számviteli szakemberek jelentős kihívásokkal is szembesülnek a mindennapi gyakorlat során. A befektetett eszközök – mint például ingatlanok,

gépek és szellemi tulajdon – a gazdálkodás legfontosabb elemei közé tartoznak, így azok helyes és precíz elszámolása létfontosságú a pénzügyi beszámolók megbízhatósága szempontjából.

Magyarországon a számviteli szabályozás elsődleges forrása a 2000. évi C. törvény a számvitelről (Számviteli törvény). A törvény alapján a befektetett eszközök három fő csoportja a következő:

- Immateriális javak: pl. alapítás-átszervezés aktivált értéke, vagyoni értékű jogok, szellemi termékek.
- Tárgyi eszközök: pl. ingatlanok, gépek, járművek, berendezések.
- Befektetett pénzügyi eszközök: pl. tartós részesedések, adott kölcsönök, értékpapírok.

A befektetett eszközöket a bekerülési értéken kell nyilvántartásba venni, amely a beszerzési vagy előállítási költséget jelenti. Az eszközök értékcsökkenésének elszámolása terv szerinti, terven felüli és egyösszegű értékcsökkenés is lehet. A számviteli törvény részletes előírásokat tartalmaz az értékcsökkenési leírás szabályairól, az értékhelyesbítés és értékvesztés elszámolásáról, illetve a kivezetés szabályairól.

Ukrajnában a számviteli rendszer az Ukrán Nemzeti Számviteli Szabványokon (NP(S)BO) alapul, amelyek a nemzetközi számviteli elveket követik, de saját nemzeti keretrendszerbe illeszkednek. A jogszabályi alapot a "Számvitelről és pénzügyi beszámolásról szóló törvény" jelenti.

A befektetett eszközök Ukrajnában hasonlóan három fő csoportra oszthatók a 7. számú, „Befektetett eszközök” című Ukrajnai Nemzeti Számviteli Szabályzat (Standard) alapján:

- Nem anyagi (materiális) eszközök,
- Tárgyi eszközök,
- Hosszú lejáratú pénzügyi befektetések.

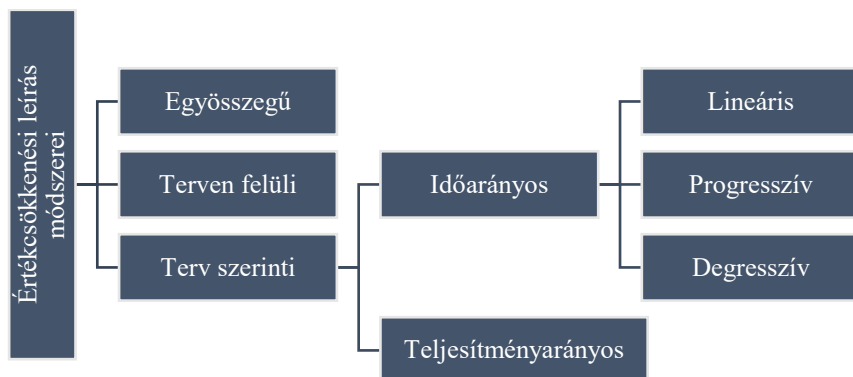
Az értékcsökkenési leírás alapvető szerepet tölt be a vállalatok számviteli gyakorlatában, hiszen lehetővé teszi a befektetett eszközök értékének fokozatos elszámolását a gazdasági hasznos élettartamuk alatt. Ez nem csupán a költségek időbeli elhatárolását szolgálja, hanem jelentős hatást gyakorol a vállalat pénzügyi kimutatásaira, nyereségességi mutatóira, valamint a teljesítményének értékelésére is. Magyarországon és Ukrajnában az értékcsökkenés gyakorlata eltérő számviteli szemléleteket tükröz, amelyek a gazdasági környezet, a szabályozási háttér és a nemzetközi standardokhoz való viszonyulás különbségeiből fakadnak.

Magyarországon a számviteli törvény (Sztv.) szabályozza az értékcsökkenés elszámolását, jellemzően lineáris módszerrel. A vállalatok kötelesek előre meghatározott kulcsok szerint értékcsökkeníteni az eszközeiket, figyelembe véve azok várható hasznos élettartamát. Az értékcsökkenés elszámolását a rendeltetésszerű használatbavétel vagy az üzembe helyezés időpontjától kell megkezdeni, a jogszabályi előírások szerint. A magyar számviteli rendszer esetében a befektetett eszközök értékelése bekerülési értéken történik, ez a vállalatok szabad választását idézi elő. Ennek következtében a mérlegben szereplő eszközértékek sokszor nem tükrözik a piaci értéket, ugyanakkor a szabályozott keretrendszer kiszámíthatóvá teszi a pénzügyi kimutatásokat, és megkönnyíti a vállalatok összehasonlítását.

Ukrajnában, különösen a közép- és nagyvállalatok esetében, a számvitel erőteljesen támaszkodik a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokra (IFRS), ezen belül az IAS 16-ra, amely a tárgyi eszközök kezelését szabályozza. Az IAS 16 szerint az értékcsökkenést nem az üzembe helyezés vagy a rendeltetésszerű használatbavétel időpontjától kell számítani, hanem attól a naptól, amikor az eszköz „használatra kész” állapotba kerül, vagyis alkalmas a tervezett funkció betöltésére. Az IFRS lehetővé és gyakran ösztönzi az eszközök piaci értékre történő újraértékelését, különösen ingatlanok, gépek és más hosszú élettartamú eszközök esetében. Az értékcsökkenési módszer megválasztásában nagyobb szabadságot ad: alkalmazható lineáris, csökkenő egyenlegű vagy teljesítményarányos leírás, a vállalat számviteli politikájának megfelelően. Ez a rugalmasság lehetővé teszi a pénzügyi adatok pontosabb piaci viszonyokhoz igazítását, ugyanakkor nagyobb változékonyságot és komplexitást eredményez a beszámolóknak.

Mindkét rendszerben az eszközök nyilvántartásba vétele bekerülési értéken történik, amely magában foglalja a beszerzéssel kapcsolatos közvetlen költségeket is.

Értéksökkenési leírás módszereit az 1. ábra szemlélteti Ukrajna és Magyarország befektetett eszközeinek tekintetében.



1. ábra: **Értéksökkenési leírás módszerek a magyarországi számvitelben**

Forrás: Saját szerkesztés KÖNNYŰ, 2010 irodalom alapján

A terv szerinti értéksökkenési leírás megtervezése a magyar számviteli rendszer egyik alapvető eleme a befektetett eszközök kezelésében. A számviteli törvény előírásai szerint minden olyan eszköz esetében, amely tartósan, legalább egy éven túl szolgálja a vállalkozás tevékenységét, meg kell határozni, hogy az értéksökkenés milyen módszerrel, milyen ütemben és milyen alapra vetítve kerül elszámolásra. Ez a tervezési folyamat több tényezőtől is függ, és szigorúan dokumentálandó.

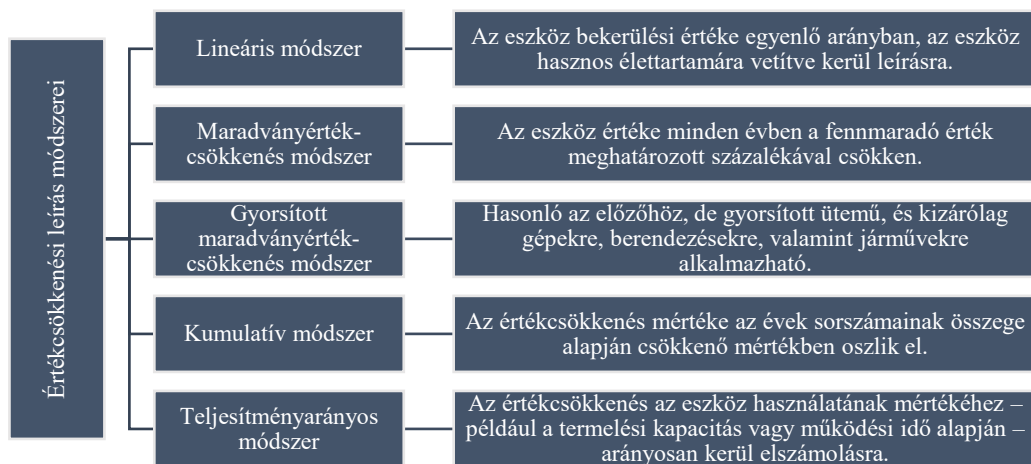
Az értéksökkenés mértékének megállapítása történhet a bekerülési értékhez – azaz az eszköz bruttó értékéhez – viszonyítva. Ez azt jelenti, hogy az eszköz beszerzési vagy előállítási költsége képezi az amortizáció alapját, és ehhez viszonyítva határozzák meg az éves leírás százalékos mértékét. Alternatívaként alkalmazható a nettó értékhez viszonyított arány is. Ebben az esetben az értéksökkenés alapja az a bruttó érték, amelyet már csökkentettek a korábban elszámolt értéksökkenések összegével, tehát az eszköz könyv szerinti értékére vetítik az amortizációt.

Lehetőség van arra is, hogy az értéksökkenést teljesítményarányosan tervezzék meg. Ilyenkor az éves leírás nem időarányosan, hanem az eszköz tényleges kihasználtságához igazodik. Tipikus példa erre, amikor a járművek vagy gyártóberendezések értéksökkenését a futásteljesítmény vagy a legyártott egységek száma alapján számolják el. Ezen kívül alkalmazható az abszolút értékben történő leírás is, amikor a vállalkozás évente fix összegű értéksökkenést számol el, az arányosítást bármely formája nélkül.

Az értéksökkenési leírást minden egyes eszközre egyedileg kell megtervezni. Ennek során figyelembe kell venni az eszköz várható használatát és élettartamát, továbbá annak fizikai elhasználódását és erkölcsi avulását is. Az erkölcsi avulás különösen a gyorsan fejlődő technológiákat alkalmazó eszközöknél jelentős, mivel egy berendezés műszakilag ugyan még használható, de gazdaságilag már nem hatékony. Emellett az adott vállalkozás tevékenységi köréhez és működési körülményeihez igazodó sajátosságokat is figyelembe kell venni, például a környezeti terhelést vagy az intenzív igénybevételt.

Az ukrainai számviteli rendszerben az értéksökkenés elszámolása szintén részletesen szabályozott, mind a számviteli (NP(S)BO 7 „Tárgyi eszközök”), mind az adózási (Ukrán Adókodekx) jogszabályok szintjén. A vállalkozások számára több különböző módszer áll rendelkezésre, amelyek közül az eszközök jellemzői, valamint a vállalkozás döntése alapján lehet választani. Fontos kiemelni, hogy bár a módszerek azonosak mind a számviteli, mind az adózási

elszámolásban, a használatukra vonatkozó szabályok és korlátozások különbözhetnek, ami gyakran párhuzamos nyilvántartásvezetést eredményez.



2. ábra: Értéksökkenési leírás módszerek az ukrajnai számvitelben

Forrás: Saját szerkesztés Zhuk V., Bezdušna U., Popko E. (2022) irodalom alapján

Ukrajnában a „maradványérték csökkenési módszer” elnevezés onnan ered, hogy az amortizációt nem a tárgyi eszköz eredeti bekerülési értékéből, hanem az adott időpontban fennálló könyv szerinti értékéből – vagyis a maradványértékből – számítják. Ez a gyakorlatban a csökkenő egyenleg módszerének, más megnevezéssel nettó érték módszernek felel meg, ahol minden időszakban egy előre meghatározott százalékot vonnak le a még le nem írt értékből, s a végső maradványérték változatlan. Mivel a számítás alapja folyamatosan csökken, az évek előrehaladtával az amortizáció összege is egyre kisebb lesz. Az elnevezés tehát kifejezi a módszer lényegét: az amortizáció a maradványértéket „apasztja” mindaddig, amíg az eszköz el nem éri a hasznos élettartama végén tervezett végső maradványértéket, vagy nullára nem íródik.

Mind a számviteli, mind az adózási nyilvántartásban vannak korlátozások az egyes módszerek használatára. Például Ukrajnában az adózási rendszer szerint bizonyos eszközcsoportokat kizárólag a lineáris vagy a teljesítményarányos módszerrel lehet értéküket csökkenteni. Az úgynevezett kis értékű nem anyagi eszközök esetében megengedett egyszerűsített amortizációs elszámolás is: ezeknél alkalmazható például 50%-os leírás az első és az utolsó hónapban, vagy akár 100%-os egyszeri leírás az első hónapban. Magyarországon szintén korlátozás figyelhető meg a kisebb értékű befektetett eszközök esetében, hiszen a 200 ezer forint egyedi bekerülési értéket el nem érő szellemi termékek, vagyoni értékű jogok, tárgyi eszközök bekerülési értéke használatbavételkor egy összegben számolható el az értéksökkenési leírás.

A gyorsított maradványérték-csökkenéses módszert csak meghatározott eszközöknél – gépek, berendezések, járművek – lehet alkalmazni az adózási nyilvántartásban, a számviteli rendszerben viszont ez a korlátozás nem létezik.

A 2. táblázatban összehasonlításra kerülnek Magyarország és Ukrajna számviteli rendszerei az értéksökkenés elszámolásának szempontjából:

A befektetett eszközök számviteli elszámolására vonatkozó főbb rendelkezések a számviteli politika sorrendjében a következők:

- számlatükör a befektetett eszközök könyveléséhez;
- a befektetett eszközök mozgásának könyveléséhez szükséges elsődleges dokumentumok formái;

- a dokumentumáramlás szabályai és a befektetett eszközök mozgására vonatkozó számviteli információk feldolgozásának technológiája
- a befektetett eszközök leltározásának eljárása;
- a befektetett eszközök értékelésének eljárása és az értékcsökkenés elszámolásának módszerei;
- az üzleti műveletek ellenőrzésének eljárása a befektetett eszközök mozgására vonatkozóan;
- a befektetett eszközök számvitelének megszervezéséhez szükséges egyéb döntések meghozatala (Ukrán Pénzügyminisztérium 2014.09.02-i 879. számú rendelete).

2. táblázat: Magyarország és Ukrajna értékcsökkenési leírásának összehasonlítása

Szempont	Magyarország	Ukrajna
Alkalmazott módszerek	- Lineáris - Degresszív - Teljesítményarányos - Nettó érték alapján számított	- Lineáris - Maradványérték-csökkenés - Gyorsított maradványérték-csökkenés - Kumulatív - Teljesítményarányos
Alkalmazás szintje	Egyedi eszköz szintjén, a vállalkozás döntése alapján	Egyedi eszköz szintjén, az üzembe helyezéskor meghatározva
Számviteli politika szerepe	A módszert előzetesen rögzíteni kell, alkalmazása a nyilvántartásban és a beszámolóban egységes kell legyen	A módszereket célszerű felsorolni, de az egyes eszközökre az aktiváláskor kerül kiválasztásra
Egyszerűsített elszámolás lehetősége	Kis értékű eszközökre egyszeri leírás alkalmazható (200 eFt alatt)	Kis értékű eszközök: 50-50% az első és utolsó hónapban, vagy 100% az első hónapban
Hasznos élettartam meghatározása	A vállalkozás döntése alapján, az eszköz jellemzői és használata szerint	Egyedileg, az eszköz üzembe helyezésekor, annak jellemzői alapján
Értékcsökkenés kezdete	Az eszköz rendeltetésszerű használatbavételétől	Az eszköz aktiválásának hónapjától (üzembe helyezés alapján)
Egyedi dokumentáció	Számviteli politika + eszköz nyilvántartási lap	Számviteli politika + üzembe helyezés beszámoló

Forrás: Saját szerkesztés

Mindkét ország számviteli rendszere követi a logikusan felépített tárgyi eszköz-aktiválási folyamatot (lásd 3. és 4. táblázat), de eltérő struktúrában és számlafelépítésben. Magyarország rendszere inkább szabályozottabb és formalizáltabb, míg Ukrajna rendszere – az IFRS-hez való igazodás miatt – rugalmasabb, és a nemzetközi gyakorlatokhoz jobban illeszkedő. Ezek a különbségek nemcsak a könyvelési folyamatokat befolyásolják, hanem a vállalati teljesítmény bemutatását, az összehasonlíthatóságot és a külső szereplők (pl. befektetők, hitelezők) informáltságát is.

Hasonlóságok:

- A gazdasági események sorrendje logikailag azonos.
- Mindkét ország számviteli rendszere követi az eszköz előállításának költségelvű megközelítését.
- ÁFA elszámolás, bér és járulékok könyvelése külön tételben történik.

3. táblázat: **A beszállítóktól vásárolt készletekből készült tárgyi eszköz könyvelése
Ukrajnában**

№	A gazdasági események tartalma	Tartozik	Követel
1	A beszállítók leszállították a termelési készleteket	20 Termelési készletek	631 Szállítói kötelezettség
2	Az ÁFA elszámolása	641 ÁFA felszámolás	631 Szállítói kötelezettség
3	A beszállítók kifizetése	631 Szállítói kötelezettség	311 Bankszámla
4	A termelési készletek felhasználása tárgyi eszközök elkészítéséhez	152 Tárgyi eszközök beszerzése (előállítás)	20 Termelési készletek
5	Bér felszámolása azon alkalmazottak számára, akik részt vesznek a tárgyi eszközök létrehozásában	152 Tárgyi eszközök beszerzése (előállítás)	661 Bérelszámolás
6	A társadalombiztosítási járulék felszámolása	152 Tárgyi eszközök beszerzése (előállítás)	651 Társadalombiztosítási járulék
7	A tárgyi eszközt a vállalkozás használatba vette	10 Tárgyi eszköz	152 Tárgyi eszközök beszerzése (előállítás)

Forrás: Saját szerkesztés

4. táblázat: **A beszállítóktól vásárolt készletekből készült tárgyi eszköz könyvelése
Magyarországon**

№	A gazdasági események tartalma	Tartozik	Követel
1	A beszállítók leszállították a termelési készleteket	211 Készletek (pl. alapanyag)	454 Szállítók
2	Az ÁFA elszámolása	466 Előzetesen felszámított ÁFA	454 Szállítók
3	A beszállítók kifizetése	454 Szállítók	384 Elszámolási betétszámla
4	A termelési készletek felhasználása tárgyi eszközök elkészítéséhez	161 Tárgyi eszközök előállítási költségei	211 Készletek
5	Bér felszámolása azon alkalmazottak számára, akik részt vesznek a tárgyi eszközök létrehozásában	161 Tárgyi eszközök előállítási költségei	471 Jövedelemelszámolási számla
6	A társadalombiztosítási járulék felszámolása	161 Tárgyi eszközök előállítási költségei	473 Társadalombiztosítási járulékok
7	A tárgyi eszközt a vállalkozás használatba vette	12 Ingatlanok és kapcsolódó vagyoni értékű jogok/ 13 Műszaki berendezések, gépek, járművek/ 14 Egyéb berendezések, felszerelések, járművek	161 Tárgyi eszközök előállítási költségei

Forrás: Saját szerkesztés

A főbb különbségeket az 5. táblázat szemlélteti a két ország számvitelének tekintetében.

5. táblázat: **Összehasonlító elemzés a beszállítói készletekből előállított tárgyi eszközök számviteli elszámolásának lépései Ukrajnában és Magyarországon**

Szempont	Ukrajna	Magyarország
Számlaszám-struktúra	Háromjegyű, IFRS-szel összehangolható	Három- és négyjegyű, a magyar számviteli törvény alapján
Aktiválás logikája	Közvetlenül „10 Tárgyi eszköz” számlára	Kétlépcsős: előbb a 161 Tárgyi eszközök előállítási költségei számlára kerülnek a bekerülési érték részét képező tételek, majd elkészülés után a végleges eszközkategóriára történik az aktiválás – például 131 Műszaki berendezések, gépek, járművek, 14 Egyéb berendezések, felszerelések, járművek, 12 Ingatlanok , stb., az eszköz jellegétől függően.
ÁFA nyilvántartása	„641 ÁFA felszámolás” számlán	„466 Előzetesen felszámított ÁFA” számlán
Bér és járulék kezelése	Egységesen a „152 Tárgyi eszköz beszerzése” számlán	Külön az eszköz előállítási költségei között, a kapcsolódó bér és járulék tételekkel együtt a 161 Tárgyi eszközök előállítási költségei számlára kerülnek, amíg az eszköz aktiválásra nem kerül
Számlanevek nyelvezete	Többnyire funkcionális szemlélet („beszerzés”, „felszámolás”)	Gyakran költség-nemzeti logikájú elnevezések („költségek”, „elszámolási számla”)

Forrás: Saját szerkesztés

A beszállítóktól vásárolt készletekből előállított tárgyi eszközök könyvelése – ahogy azt a fenti táblázat mutatja – nem csupán számviteli technika, hanem közvetlen kapcsolatban áll a vállalkozások teljesítményértékelésével, mind Magyarországon, mind Ukrajnában. A tárgyi eszközök előállításának és aktiválásának könyvelési módja befolyásolja a vállalat pénzügyi kimutatásait, különösen az eszközállományt, a termelési költségeket, és a nyereséget, amelyek mind alapvető tényezők a vállalati teljesítmény elemzésekor. A tárgyi eszközök létrehozása során felmerülő költségek – például anyagköltségek, bérek, járulékok – mind aktivált beruházási költségként jelennek meg a mérlegben, nem pedig azonnali ráfordításként az eredménykimutatásban. Ez azt jelenti, hogy ezek a költségek nem terhelik azonnal a vállalat eredményét, hanem csak az eszköz élettartama során, amortizáció formájában jelennek meg. Így a számviteli rendszer – különösen az aktiválás és amortizáció kezelésének módja – jelentősen befolyásolja a rövid és hosszú távú pénzügyi teljesítményt.

Például egy magyar gyártóvállalat saját maga készít el egy új termelőgépet, amelyhez alapanyagokat (készleteket) vásárol beszállítóktól. A géphez szükséges anyagok, dolgozói bérek és járulékok a 161 Tárgyi eszközök előállítási költségei számlán gyűlnek össze (ez nem költség-számla, hanem a bekerülési érték részét képező tételek gyűjtőhelye). Amikor a gép elkészül, a beruházás aktiválásra kerül a végleges eszközkategóriára – például a 131 Műszaki berendezések, gépek, járművek számlára, de kerülhet 14 Egyéb berendezések, felszerelések, járművek, vagy 12 Ingatlanok számlára is, az eszköz jellegétől függően. Mivel ezek a költségek nem azonnali ráfordításként jelennek meg az eredménykimutatásban, a vállalkozás nyeresége rövid távon kedvezőbb képet mutathat. Ez különösen fontos lehet hitelképességi vizsgálatok, befektetői értékelések vagy pályázati elszámolások során.

Hasonló esetben egy ukrán vállalkozás az IFRS-elvű számvitel szerint a költségeket a 152 Tárgyi eszközök beszerzése számlán gyűjti. Az aktiváláskor az eszköz közvetlenül a 10 Tárgyi eszköz számlára kerül. Mivel az ukrán rendszer az IAS 16 előírásai alapján lehetővé teszi az eszközök újraértékelését, egy későbbi piaci felértékelés jelentősen növelheti a vállalat

eszközállományát, ami pozitívan hathat a tőkemegfelelési és hatékonysági mutatókra (például az ROA – eszközarányos megtérülés). Az IAS 16 esetében, ha a vállalkozás az átértékelési modellt választja, az eszközök könyv szerinti értékét rendszeres időközönként (általában 3–5 évente) a valós piaci értékhöz igazítják. Ez az átértékelés lehet felfelé és lefelé irányuló is. Alternatívaként választható a bekerülési érték modell, amelynél nincs átértékelés, és az eszközök a beszerzési költségükön maradnak nyilvántartva. A magyar számviteli rendszer is biztosít lehetőséget értékhelyesbítésre, de jellemzően konzervatívabb, ritkább alkalmazással. A fő különbség az értékcsökkenés számításában rejlik: az átértékelési modellnél az értékcsökkenés az átértékelte érték alapján történik, míg a magyar rendszerben az eredeti bruttó érték képezi az alapot, ami hosszú távon eltérő pénzügyi mutatókat (ROA, ROI) eredményezhet.

KÖVETKEZTETÉSEK

Az eltérő tárgyi eszköz-értékelési gyakorlat és értékcsökkenési módszerek közvetlenül és mérhetően befolyásolják a vállalati eredménykimutatás fő sorait, ezáltal a teljesítménymutatók – például a ROA, ROI vagy EVA – értékeit is. A magyar számviteli rendszer konzervatívabb, főként bekerülési értéken tartja nyilván az eszközöket, korlátozott érték helyesbítési lehetőségekkel. Ez jellemzően alacsonyabb mérlegfőösszeget eredményez, ami változatlan nyereség mellett magasabb ROA-t mutathat, ugyanakkor kevésbé tükrözi a piaci viszonyokat.

Ezzel szemben az ukrán IFRS-alapú gyakorlat – különösen az IAS 16 átértékelési modelljének alkalmazása – a piaci érték rendszeres újrameghatározását teszi lehetővé, ami növeli az eszközértéket a mérlegben. Ez javíthatja a vagyoni helyzet piaci megítélését, de az értéknövekedés miatt a ROA mutató csökkenhet, hiszen a magasabb eszközérték osztóként szerepel a számításban. Továbbá az értékcsökkenés számítása is eltér: az átértékelési modell esetén az amortizáció a megnövekedett eszközérték alapján nő, ami csökkentheti a kimutatott adózott eredményt és az eredményalapú mutatókat.

Ezek a különbségek nemcsak technikai számviteli eltérések, hanem stratégiai jelentőségűek is. Egy vállalkozás számviteli politikájának megválasztása befolyásolja a külső szereplők – befektetők, hitelezők, pályázati értékelők – döntéseit, a hitelképességet, a tőkehozam- és megtérülési mutatókat. Ezért a tanulmány címében is megjelenő összefüggéseket a jövőben érdemes számszerű példákkal és szimulációkkal kiegészíteni, hogy egyértelműen láthatóvá váljon: ugyanazon gazdasági teljesítmény számviteli megjelenítése eltérő mutatókat eredményezhet pusztán az értékelési és értékcsökkenési módszer miatt.

FELHASZNÁLT IRODALOM

Kovács-Rump, H., Tangl, A. (2022). In *Acta Academiae Beregsasiensis. Economics*. 2. szám. 196-206. <https://dspace.kmf.uz.ua/jspui/handle/123456789/2468>

Könnyű, Sz. M. (2010). A tárgyi eszközök értékcsökkenési leírásának lehetőségei és a különböző leírási módok hatásának modellezése az Agrárgazdaság Kft.-nél. *Gazdálkodástudományi Közlemények, Évf. 2 szám 1*, 49-54. <https://dea.lib.unideb.hu/server/api/core/bitstreams/c10382b4-0345-4408-aab8-12555ba2577b/content>

Loskorikh, G., & Vivien, B. (2024). A vállalkozás tárgyi eszközei, mint a számvitel objektuma. Digitális gazdaság és fenntartható fejlődés: a pénzügy, számvitel, menedzsment, valamint társadalom- és viselkedéstudomány legújabb trendjei. II. Rákóczi Ferenc Kárpátaljai Magyar Főiskola által a "Rákóczi-napok" alkalmából rendezett IV. Nemzetközi Gazdaságtudományi Konferencia tudományos anyagai (Beregszász, 2024. március 26-27.). Beregszász, II. RFKMF, 2024. pp. 169-172

Pataki, G., & Balogh, P. (2024). Vállalati innováció, mint versenyképességi faktor, mérésének módszertani összehasonlítása Magyarországon és Ukrajnában.

Pércsi, O., Pataki, G., Batori, V. (2024). A mérlegen kívüli számvitel szerepe az adózásban a vállalatirányítás összefüggésében. *Acta Academiae Beregsasiensis. Economics*, (5), 417-430.

Zhuk V., Bezhusna U., Popko E. (2022). Vállalati eszközök értékesítése háború idején. *Számvitel és pénzügy. №1(95)*. 5-12. [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-1\(95\)-5-12](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-1(95)-5-12).

Törvényi szabályozások:

2000. évi C törvény a számvitelről

Az eszközök és kötelezettségekről szóló szabályzat, az Ukrán Pénzügyminisztérium 2014.09.02-i 879. számú rendelete

Az Ukrajnai Nemzeti Számviteli Szabályzat (Standard) 7. számú, „Befektetett eszközök” című szabványa