

SZÁMVITELI KÉZIKÖNYVEK

TÁMOGATÁSOK SZÁMVITELI ELSZÁMOLÁSA



Budapest, 2019

Szerző:
Botka Erika

Sorozatszerkesztő:
Kökényesiné Pintér Ilona

Kézirat lezárva: 2019. szeptember 1.

ISBN 978-963-638-579-8
ISSN 2416-2310 (Tanácsadói könyvek)
ISSN 1787-7342 (Számviteli kézikönyvek)

Kiadja a SALDO Pénzügyi Tanácsadó és Informatikai Zrt.
Felelős kiadó: dr. Balogh Ákos, a SALDO Zrt. vezérigazgatója
A SALDO Kiadó az 1795-ben alapított Magyar Könyvkiadók
és Könyvterjesztők Egyesülésének tagja

© A Saldo Kiadó valamennyi kiadványa szerzői jogvédelem alatt áll.
E kiadvány bármely részének sokszorosítása, bármilyen adatrendszerben való
tárolása (papír, elektronikus stb.) a kiadó előzetes írásbeli engedélye nélkül tilos!

TARTALOMJEGYZÉK

ELŐSZÓ	5
1. KAPOTT TÁMOGATÁSOK ELSZÁMOLÁSA	7
1.1 Kapott támogatásokról általában	7
1.1.1 Példa fejlesztési tartalékból megvalósított beruházás számviteli elszámolására	9
1.2 Pénzben kapott támogatások számviteli elszámolása	14
1.2.1 Fejlesztésre kapott támogatások elszámolása	14
1.2.1.1 Saját tőke javára elszámolandó fejlesztési támogatások	14
1.2.1.1.1 Tőketartalék javára elszámolandó támogatások	14
1.2.1.1.2 Eredménytartalék javára elszámolandó támogatások	18
1.2.2 Bevételbe elszámolandó fejlesztési támogatások	18
1.2.2.1 Elszámolás általános szabályai	18
1.2.2.2 Több tárgyi eszköz beszerzésének kezelése	20
1.2.2.3 Időbeli elhatárolás módszertana	22
1.2.2.4 Példák befolyt fejlesztési támogatás időbeli elhatárolására	23
1.2.2.5 Terven felüli értékcsökkenés elszámolása, visszairása	28
1.2.2.6 Átalakulások, egyesülések és szétválások kezelése támogatásból megvalósított eszközöknél	29
1.3 Költség-ráfordítás ellentételezésére kapott támogatások elszámolása	32
1.3.1 Költség-ráfordítás ellentételezésére kapott támogatásokról általában	32
1.3.2 Jogszabály alapján járó (igényelt) támogatások	34
1.3.3 Egyéb kapott támogatások	37
1.3.4 Kapott támogatási előlegek, részelszámolások számviteli kezelése	39
1.4 Vegyes finanszírozású támogatások	41
1.4.1 Példák költség-ráfordításra kapott támogatások elszámolására	41
1.4.1.1 Alapítás-átszervezés költségeinek az elszámolása	42
1.4.1.2 Saját vállalkozásban végzett kísérleti fejlesztés költségeinek elszámolása	46
1.5 Társasági adó terhére kapott támogatások elszámolása	53
1.5.1 Számviteli törvény általános előírásai	53
1.5.2 Látvány-csapatsportra kapott támogatások elszámolása	54
1.5.3 Előadó-művészeti szervezetek támogatása	55
1.5.4 Filmalkotás előállítására kapott támogatás	56

1.6 Nem pénzben kapott támogatások számviteli elszámolása	57
1.6.1 Nem pénzben kapott támogatásokról általában.....	57
1.6.2 Elengedett kötelezettség, ellentételezés nélkül átvállalt tartozás	59
1.6.2.1. Példa elengedett kötelezettség időbeli elhatárolására	59
1.6.3 Térítés nélkül (ingyen) kapott eszközök	60
1.6.4 Térítés nélkül (ingyen) kapott szolgáltatások.....	61
2. ADOTT TÁMOGATÁSOK ELSZÁMOLÁSA	65
2.1 Adott támogatásokról általában	65
2.1.1 Pénzben adott támogatások	65
2.1.2 Egyéb eszközben (nem pénzben) adott támogatások	66
2.1.2.1 Térítés nélkül (ingyen) átadott eszközök, térítés nélkül (ingyen) nyújtott szolgáltatások.....	66
2.1.2.2 Elengedett követelés	68
2.1.2.3 Ellentételezés nélkül átvállalt tartozás	69
3. KIEGÉSZÍTŐ MELLÉKLETBEN BEMUTATANDÓ INFORMÁCIÓK	71

1. KAPOTT TÁMOGATÁSOK ELSZÁMOLÁSA

1.1 Kapott támogatásokról általában

A kapott támogatásokat többféleképpen lehet csoportosítani. Így lehet:

- formája szerint,
- célja szerint,
- elszámolás módja szerint,
- a támogató személye szerint.

A kapott támogatás formája szerint lehet:

- pénzben kapott támogatás,
- nem pénzben kapott támogatás.

A számviteli törvény eltérő számviteli elszámolási szabályokat tartalmaz a kapott támogatások célja szerint is. Így a kapott támogatás célja szerint lehet:

- költség-ráfordításra kapott támogatás,
- fejlesztési célra kapott támogatás,
- konkrétan nem nevesített jogcímre kapott támogatás (ezt véglegesen kapott pénzeszköznek nevezi a számviteli törvény).

A számviteli elszámolás módja szerint a kapott támogatás lehet:

- eredmény javára elszámolandó támogatás,
- saját tőkébe elszámolandó támogatás.

A támogató személye szerint a kapott támogatás származhat:

- adóhatóságtól, jogszabályban nevesített szervezettől;
- pályázatkírótól;
- más vállalkozástól;
- egyéb jogi személytől (például alapítványtól); vagy
- magánszemélytől.

Nem minősül a számviteli törvény előírása alapján azonban kapott támogatásnak:

- a konkrét megrendelés ellenértéke;
- az utólag kapott engedmények;
- kamatmentes, vagy csökkentett mértékű kamattal kapott kölcsön és hitel;
- a kapott pótbefizetés;
- az ázsziós tőkeemelés;

- a társasági adókedvezmények;
- a társasági adóalap csökkentő tételek stb.

A kapott pénzeszközöknél a gazdálkodónak vizsgálatot kell végeznie, hogy a kapott pénz gazdasági tartalmát tekintve valóban támogatásnak minősül-e vagy esetleg termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás ellenértékének minősül.

A kapott támogatások esetében a támogatott gazdálkodó szervezet a támogatás ellenében közvetlenül terméket nem adhat, a támogató részére szolgáltatást nem nyújthat. Amennyiben a „támogatonak” a pénz fejében termékátadás vagy szolgáltatásnyújtás történik, akkor a kapott összeg ellenértéknek minősül, melyet a pénzt kapó gazdálkodó szervezetnél az értékesítés nettó árbevételeként kell elszámolni (bár lehet, hogy jogszabály és/vagy szerződés a kapott pénzt támogatásként nevesíti). Ilyen eset lehet például a gyógyszerterekben a támogatott gyógyszerek értékesítése esetén az OEP által a vevő (vásárló) helyett fizetett gyógyszer-támogatás, vagy az önkormányzatok által ellátandó kötelező közfeladatok az önkormányzat helyett, az önkormányzattal kötött szerződés alapján annak nonprofit vállalkozása végzi el és az elvégzett munkák költségeit az önkormányzat megtéríti a nonprofit vállalkozásának.

Az utólagosan kapott engedmény – függetlenül attól, hogy az forgalomhoz vagy fizetési határidőhöz kapcsolódik – a számviteli törvény előírása alapján elszámolási szempontból szintén nem minősül kapott támogatásnak, függetlenül attól, hogy az utólagos engedményt milyen formában kapja a gazdálkodó szervezet (utólag helyesbítő számlában kapott engedmény, vagy utólag, szerződésen alapuló – konkrét termékhez, szolgáltatásnyújtáshoz közvetve kapcsolódó, nem számlázott – kapott engedmény).

A kamatmentesen kapott kölcsönt, hitelt kötelezettséggé kell kimutatni. Amennyiben a kapott kölcsön, hitel kamatmentes, akkor az csak azt jelenti, hogy a számviteli elszámolásokban kamatráfordítás nem kerül elszámolásra, illetve ha csökkentett mértékű kamattal kapta a hitelt, kölcsönt a gazdálkodó szervezet, akkor a csökkentett mértékű kamatot számoljuk el kamatráfordításként. Így számviteli szempontból kapott támogatást, mint bevétel nem számolunk el, bár ebben az esetben is lehetséges, hogy más jogszabály a kamatmentes vagy a csökkentett kamatmértékű hitelt, kölcsönt támogatásnak minősíti.

A kapott pótbefizetés a számvitel törvény előírása alapján szintén nem minősül kapott támogatásnak, azt pénzügyi befolyáskor, vagy az eszköz átvételekor – a saját tőkén belül – lekötött tartalékba kell elszámolni, annak visszafizetéséig a lekötött tartalékban van.

Az áziós tőkeemelés sem minősül számviteli szempontból támogatásnak, bár más jogszabályok – például uniós előírások – annak tekinthetik. Amennyiben a gazdálkodó szervezetnél áziós tőkeemelés valósul meg, akkor azt a jegyzett tőkébe és a tőketartalékba számoljuk el.

A társasági adókedvezményekkel a fizetendő társasági adót kell csökkenteni, a számviteli elszámolásban az adókedvezményekkel csökkentett fizetendő társasági adó kerül elszámolásra ráfordításként, így ezek a kedvezmények a számvitel törvény tekintetében szintén nem minősülnek kapott támogatásnak még akkor sem, ha azok fejlesztési (beruházási) adókedvezmények. A társasági adóalap csökkentő tételek is hasonlóan működnek, mert ezek által szintén kevesebb társasági adót kell fizetni. Így sem a társasági adókedvezményt, sem a társasági adóalap csökkentő tételeket nem lehet a számvitelben kapott támogatásként elszámolni (bár ebben az esetben is más jogszabályok támogatásnak minősíthetik ezeket a jogcímeiket). Azzal, hogy kevesebb társasági adót számolunk el ráfordításként a gazdálkodó szervezet saját tőkéje – az adózott eredményen keresztül – közvetlenül növekszik, így hasonló hatása lehet a kapott támogatásokhoz, de ettől még számviteli elszámolási szempontból nem a kapott támogatások elszámolási szabályait alkalmazzuk rájuk. A társasági adóalap csökkentő tételekben vannak azonban olyanok is, amelyeknél a saját tőke növekedése átmeneti, mert az ügylet után a későbbi üzleti év(ek)ben a társasági adót meg kell fizetni. Erre példa a társasági adóban a fejlesztési tartalék képzése.

1.1.1 Példa fejlesztési tartalékból megvalósított beruházás számviteli elszámolására

A fejlesztési tartalék elsősorban nem számviteli, hanem társasági adótörvényi kategória, bár az a számviteli elszámolásokat is közvetlenül érinti. A fejlesztési tartalék képzéséről és felhasználásáról a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (a továbbiakban: Tao. tv.) rendelkezik. A fejlesztési tartalékképzésről való döntés – a Tao. tv. előírásait figyelembevéve – a vállalkozás saját hatáskörébe tartozik.

Fejlesztési tartalék képzése

A Tao. tv. 7. § (1) bekezdés *f*) pontja szerint az eredménytartaléknak az adóévben lekötött tartalékba átvezetett és az adóév utolsó napján lekötött tartalékként kimutatott összege csökkenti az adózás előtti eredményt, de legfeljebb az adóévi adózás előtti nyereség 50 százalékával és legfeljebb adóévenként 500 millió forinttal (fejlesztési tartalék).

Azt, hogy a Tao. tv. hivatkozott szabálya alapján a vállalkozás mekkora fejlesztési tartalékot képezhet, azt a tárgyévi adózás előtti eredmény nagysága határozza meg. Így a képzést nem befolyásolja, hogy a vállalkozásnak mekkora eredménytartalék áll rendelkezésére, mert a Tao. tv. nem tartalmaz olyan előírást, hogy csak pozitív eredménytartalékból lehet ezt a lekötést teljesíteni.

A számviteli törvény 38. § (3) bekezdés *g*) pontja alapján az eredménytartalékból kell lekötni és a lekötött tartalékba átvezetni a vállalkozó saját elhatározása alapján lekötött – a kötelezettségek fedezetét jelentő vagy saját céljait szolgáló – tartalékot. A számviteli

törvény 38. § (5) bekezdése alapján ezt a lekötést az eredménytartalékkal szemben el kell számolni akkor is, ha a lekötött tartalék növekedése miatt az eredménytartaléknak negatív egyenlege lesz, vagy a negatív egyenlege nő. Így a számviteli törvény előírása alapján a vállalkozás a fejlesztési tartalékot az eredménytartalékból a lekötött tartalékba átvetheti akkor is, ha a lekötés által a pozitív eredménytartalék negatívvá válik vagy emiatt a negatív eredménytartalék egyenlege nő.

A fejlesztési tartalék képzésének elszámolása az üzleti év mérlegfordulónapjával:

T 413. Eredménytartalék

K 414. Lekötött tartalék

Fejlesztési tartalék felhasználása

A Tao. tv. 7. § (15) bekezdésnek előírása szerint a vállalkozás a fejlesztési tartalékot a lekötése adóévét követő négy adóévben megvalósított beruházás bekerülési értékének megfelelően oldhatja fel. A tekintetben, hogy mi minősül beruházásnak, egyrészt a Tao. tv. 1. § (5) bekezdésének az előírását kell figyelembe venni, mely szerint a Tao. tv.-t a számviteli törvény rendelkezéseire figyelemmel, azokkal összhangban kell értelmezni. Mivel a Tao. tv. erre vonatkozóan külön nem rendelkezik a beruházás fogalmáról, ezért a beruházás fogalmánál a számviteli törvény 3. § (4) bekezdés 7. pontjának az előírásából kell kiindulni. E szerint beruházás a tárgyi eszköz beszerzése, létesítése, saját vállalkozásban történő előállítás, a beszerzett tárgyi eszköz üzembe helyezése, rendeltetésszerű használatbavétele érdekében az üzembe helyezésig, a rendeltetésszerű használatbavételig végzett tevékenység, továbbá mindaz a tevékenység, amely a tárgyi eszköz beszerzéséhez hozzákapcsolható, ideértve a tervezést, az előkészítést, a lebonyolítást, a hitel-igénybevételt, a biztosítást is. Beruházás a meglévő tárgyi eszköz bővítését, rendeltetésének megváltoztatását, átalakítását, élettartamának, teljesítőképességének közvetlen növelését eredményező tevékenység is, az előbbieken felsorolt, e tevékenységhez hozzákapcsolható egyéb tevékenységekkel együtt.

A Tao. tv. hivatkozott előírásából következik, hogy a fejlesztési tartalék feloldása nem a beruházás üzembe helyezéséhez (tárgyi eszköz aktiválásához) kapcsolódik, hanem a megvalósított beruházás bekerülési értékének a beruházások főkönyvi számlán történő elszámolásához. [Több évig tartó beruházás esetén ez azt jelenti, hogy a megképzett fejlesztési tartalékot az egyes üzleti évek (adóévek) beruházási értékének (részösszegének) megfelelően kell feloldani és nem a beruházás befejezésekor.]

A fejlesztési tartalék feloldásának elszámolása, legkésőbb az üzleti év mérlegfordulónapjával:

T 414. Lekötött tartalék

K 413. Eredménytartalék