

**Szt. változások a 2020. évi CXVIII tv.  
alapján, 2020-as üzleti év zárásának  
kiemelt feladatai, a fejlesztési tartalék  
és saját tőkevesztés számvitele**

**Botka Erika osztályvezető PM**

# **Szt. változások a 2020. évi CXVIII tv. alapján**

# Tőketartalék változásának elszámolása

- ▶ 2019. október 1-jei hatálybalépéssel módosult a cégnyilvánosságról, a bírósági cégeljárásról és a végelszámolásról szóló 2006. évi V. törvény.
- ▶ A módosult előírás alapján a cég a változásbejegyzési kérelemben – a tőkeleszállítás kivételével – meghatározhatja a cégadata változásának (így többek között a tőkeemelésnek) az időpontját.
- ▶ *A cégadat változásának időpontja határozza meg a könyvviteli elszámolás időpontját is.*

# Tőketartalék változásának elszámolása

- ▶ Ennek megfelelően 2019. év végével módosult a jegyzett tőke változásának könyvelési időpontjára vonatkozó előírás, ugyanakkor nem változott a tőketartalék változásának könyvelési időpontjára vonatkozó előírás, amely ázsiós tőkeemelés esetén azonosan kezelendő a jegyzett tőke változásának könyvelésével.
- ▶ A módosítás szerint, ha a tőketartalék fedezeteként meghatározott eszköz átvétele a cégbejegyzésig, illetve a változás időpontjáig megtörtént, akkor a tőketartalék könyvelése a tőkeemeléstről szóló létesítő okiratnak,

# Tőketartalék változásának elszámolása

- ▶ illetve módosításának *a cégjegyzékbe történt bejegyzése időpontjával, illetve ha a változás időpontja eltér a bejegyzés időpontjától, akkor a változás időpontjával történik.*
- ▶ *nem változott:* a tőketartalék fedezeteként meghatározott eszköz átvétele a bejegyzést követően történik, akkor a tőketartalék növekedését csak és kizárólag az eszköz átvételekor lehet elszámolni.
- ▶ **2020.11.27-től hatályos**

# Elengedett osztaléktartozás

- ▶ Mivel a jóváhagyott osztalékot az eredménytartalék terhére kell elszámolni, ezért, ha a tulajdonos a gazdasági társaság ilyen jogcímen fennálló kötelezettségét annak kifizetése előtt elengedi, akkor azt közvetlenül *az eredménytartalék – mint eredeti forrás – javára kell elszámolni.*
- ▶ *Jövedelem (nyereség) minimum adóalapot befolyásol az elszámolás változása*
- ▶ **2020.11.27-től hatályos**

# Nettó módon elszámolandó új gazdasági események

- ▶ A törvényi előírások alapján egyes, elsősorban az egyéb tételek, illetve a pénzügyi tételek között figyelembe veendő gazdasági események nettó módon kerülnek elszámolásra. Ezek esetében a beszámolóban az ügyletek nyeresége vagy vesztesége jelenik meg egyéb bevételként vagy egyéb ráfordításként, illetve pénzügyi műveletek bevételeként vagy ráfordításaként.
- ▶ Az új nettó elszámolás *az immateriális javak, a tárgyi eszközök, valamint a követelések értékesítésére vonatkozik.*
- ▶ *Jövedelem (nyereség) minimum adóalapot befolyásol az elszámolás változása.*

# Átalakulás (egyesülés, szétválás) esetén a részesedések kezelése a tulajdonosnál

- ▶ A módosítás egyértelművé teszi, hogy átalakulásnál (egyesülésnél, szétválásnál) a *tulajdonosnál az átalakulás (egyesülés, szétválás) napját követő nappal kell a jogelőd társaságban megszűnt részesedést kivezetni és a jogutódban szerzett új részesedést a könyvekben felvenni.*
- ▶ **2020.11.27-től hatályos**



# Formaváltásos átalakulásnál

- ▶ az átalakuló társaság megszűnik, így tulajdonosának a részesedése is megszűnik, azt a könyvekből ki kell vezetni
- ▶ de az átalakulással létrejövő társaságban részesedést szerez, azt állományba venni
- ▶ a szerzett részesedés értéke a jogelőd társaság végleges vagyonmérlege szerinti saját tőke tulajdoni hányad arányos része

# Összeolvadásnál

- ▶ az összeolvadó társaságok megszűnnek, a tulajdonosok részesedése is megszűnik
- ▶ elszámolási szabály megegyezik a formaváltásos átalakulásnál leírtakkal

# Beolvadásnál

- ▶ csak a beolvadó társaság szűnik meg, így csak a beolvadó társaság tulajdonosánál szűnik meg a részesedés
- ▶ elszámolási szabálya megegyezik a formaváltásos átalakulásnál leírtakkal
- ▶ az átvevő (a beolvasztó) társaság fő szabály szerint nem szűnik meg, így tulajdonosánál a részesedése sem szűnik meg (kivétel lehet)

# Különválásnál

- ▶ különválás esetén megszűnik a társaság, így a tulajdonos részesedése is, amelyet a könyvekből ki kell vezetni
- ▶ de a különválással létrejövő társaságban részesedést szerez, amelyeket állományba kell venni
- ▶ a szerzett részesedés értéke a különválással megszűnő társaság végleges vagyonszármazéka szerinti saját tőke tulajdoni hányad része

# Kiválásnál

- kiválás esetén a kiváló társaság jegyzett tőkéjének egy részét csoportosítják át, vagy
- az átcsoportosítás a tőketartalékból, az eredménytartalékból történik a jegyzett tőkébe
- az első esetben van arányosan megszűnő részesedés és van rá jutó végleges vagyonszerinti saját tőke is
- a második esetben csak új szerzett részesedés van

# Példák (átalakulás társasági formaváltással)

- ▶ A cég 30%-ban tulajdonos B kft-ben. A cégben a B kft részesedésének könyv szerinti értéke 2.000eFt-tal szerepel a befektetett pénzügyi eszközök között, értékvesztést nem tart nyilván. A B kft átalakul zártkörű részvénytársasággá. A B kft, mint jogelőd végleges vagyonszármazékosztásában a saját tőke összege 10.000eFt, ebből a jegyzett tőke összege 3.000eFt. Mivel az átalakulás során külső tag is belépett a jogutód B zrt-be, ezért a B zrt. végleges vagyonszármazékosztásában a saját tőke összege 15.000eFt, ebből a jegyzett tőke összege 10.000eFt. Az átalakulás során a jogutód B zrt-ben az A cég tulajdoni aránya 20%-ra csökkent.

# Példa megoldása:

- ▶ Az átalakulás során a jogelőd B kft megszűnik (a cégbíróság az átalakuláshoz kapcsolódóan törli a cégjegyzékből a B kft-t), így az A cég B kft-ben lévő részesedése is megszűnik, azt ki kell vezetni a könyvekből.
- ▶ Az A cég tulajdonos lesz a jogutód zrt-ben, a részvényeket így állományba kell venni. A számviteli törvény előírásából következően a részvényeket a jogelődben lévő, megszűnt részesedésre jutó, a jogelőd B kft végleges vagyonszármazéka szerinti saját tőke összegével azonos összegben kell állományba venni.

# Példa megoldása:

- ▶ Az A cégnek a B kft-ben 30%-os tulajdoni aránya volt, a tulajdoni arányra jutó saját tőke  $10.000\text{eFt} \times 0,3 = 3.000\text{eFt}$ . A jogutód zrt-ben szerzett részvényeket így 3.000eFt-tal kell állományba venni.
- ▶ Számviteli elszámolás az A cégnél az átalakulás napját követő nappal
- ▶ B kft-ben lévő részesedés könyv szerinti értékének kivezetése:



# Példa megoldása:

T 871. Részesedésekből származó ráfordítások,  
árfolyamveszteségek 2.000eFt

K 17. Részesedések B kft 2.000eFt

- ▶ B zrt-ben lévő részesedés állományba vételének elszámolása

T 17. Részesedések B zrt 3.000eFt

K 971. Részesedésekből származó bevételek,  
árfolyamnyereségek 3.000eFt

- ▶ a kivezetéshez kapcsolódó árfolyamkülönbözet elszámolása (könyv szerinti érték átvezetése)

# Példa megoldása:

T 971. Részesedésekből származó bevételek,  
árfolyamnyereségek 2.000eFt

K 871. Részesedésekből származó ráfordítások,  
árfolyamveszteségek 2.000eFt

# Példa (beolvadás)

- ▶ A cég 50%-ban tulajdonos B kft-ben. A cég B kft-ben lévő részesedésének könyv szerinti értéke 20.000eFt-tal szerepel a befektetett pénzügyi eszközök között, értékvesztést a részesedésekhez kapcsolódóan nem tart nyilván.
- ▶ A B kft beolvad C kft-be. Az A cég a C kft-ben 33%-os tulajdoni arányt szerez. A B kft, mint jogelőd végleges vagyonszármazékos mérlegében a saját tőke összege 20.000eFt, ebből a jegyzett tőke összege 10.000eFt. A C kft, mint jogutód végleges vagyonszármazékos mérlegében a saját tőke összege 30.000eFt, ebből a jegyzett tőke összege 20.000eFt.

# Példa megoldása:

- ▶ A beolvadás során a jogelőd B kft megszűnik (a cégbíróság a beolvadáshoz kapcsolódóan törli a cégjegyzékből a B kft-t), így az A cég B kft-ben lévő részesedése is megszűnik, azt ki kell vezetni a könyvekből.
- ▶ Az A cég viszont tulajdonos lesz a jogutód C kft-ben, az üzletrészeket állományba kell venni. A számviteli törvény előírásából következően az üzletrészeket a jogelődben lévő, megszűnt részesedésre jutó, a jogelőd B kft végleges vagyonszárművelése szerinti saját tőke összegével azonos összegben kell állományba venni.

# Példa megoldása:

- ▶ Az A cégnek a B kft-ben 50%-os tulajdoni aránya volt, a tulajdoni arányra jutó saját tőke  $20.000\text{eFt} \times 0,5 = 10.000\text{eFt}$ . A jogutód C kft-ben szerzett üzletrészeket így 10.000eFt-tal kell állományba venni.
- ▶ Számviteli elszámolás az A cégnél a beolvadás napját követő nappal:

B kft-ben lévő részesedés könyv szerinti értékének kivezetése

T 871. Részesedésekből származó ráfordítások,

árfolyamveszteségek

20.000eFt

K 17. Részesedések B kft

20.000eFt

# Példa megoldása:

- ▶ C kft-ben lévő részesedés állományba vételének elszámolása

T 17. Részesedések C kft 10.000eFt

K 971. Részesedésekből származó bevételek,  
árfolyamnyereségek 10.000eFt

- ▶ a kivezetéshez kapcsolódó árfolyamkülönbség elszámolása  
(bevétel átvezetése)

T 971. Részesedésekből származó bevételek,  
árfolyamnyereségek 10.000eFt

K 871. Részesedésekből származó ráfordítások,  
árfolyamveszteségek 10.000eFt

# Lekötött tartalék képzése

- ▶ a módosítás előírja, hogy a *lekötött tartalékban fedezetet kell teremteni az átalakulással közvetlenül összefüggően keletkező olyan adófizetési kötelezettségekre is, amelyek a jogutódot terhelik* (például, ha kiválás során a kivált gazdasági társaság az eszközeit felértékeli, akkor a kivált gazdasági társaságnak – nem kedvezményezett átalakulás esetén – társasági adófizetési kötelezettsége keletkezik, melyre a vagyonszármazékos mérlegben, a saját tőkében – lekötött tartalék képzésével – fedezetet kell biztosítani)
- ▶ **2020.11.27-től hatályos**

# Közzétételi határidőben bekövetkező változás

- ▶ *a tőzsdei kibocsátók esetében* az érintettekre vonatkozó tőkepiaci jogszabályok, a közzététel tekintetében, a mérlegfordulónapot követő negyedik hónap utolsó napjáig terjedő határidőt írnak elő, a [kozzetetelek.hu](http://kozzetetelek.hu) internetes felületen.
- ▶ a közzététel azonos tartalmának biztosítása érdekében a módosítás e vállalkozók esetében egységesíti a törvény a közzétételek határidejére vonatkozó előírásokat a *mérlegfordulónapot követő negyedik hónap utolsó napjában*



# Létszámfogalmak módosítása

- ▶ a számviteli törvény hatályos előírásai a különböző határértékek számításánál részben eltérő létszámfogalmakat (átlagos létszám, átlagos statisztikai létszám, átlagos állományi létszám) használnak.
- ▶ a jövőben egységesen *az „átlagos létszám” fogalmat kell használni.*

# Alkalmazhatóság (átmeneti szabályok)

- ▶ A módosításokat először a 2021. évben induló üzleti évről készített beszámolóra kell alkalmazni, azzal,
- ▶ hogy azokat a 2020. évben induló üzleti évről készített beszámolóra is alkalmazni lehet.

# **2020-as üzleti év zárásának kiemelt feladatai**

# Koronavírus hatásainak számviteli kezelése

- ▶ új tevékenységek indítása (online kereskedelem, stb.)  
= alapítás-átszervezés költségének minősül, így el lehet dönteni, hogy aktiválja-e vagy sem a cég a felmerült költségeket
- ▶ a termelő tevékenységek időszakos leállítása  
= tervek szerinti értékcsökkenés megváltoztatásának lehetősége, az állásidőre elszámolt tervek szerinti értékcsökkenés nem lehet a közvetlen önköltség része  
= állásidőre fizetett bér szintén nem lehet a közvetlen önköltség része  
= dolgozó elbocsátások miatti végkielégítés szintén nem lehet a közvetlen önköltség része
- ▶ felfüggesztett hitelkamatokat az általános szabályok szerint el kell számolni (a jogszabály csak a fizetési kötelezettséget halasztotta el)

# Koronavírus hatásainak számviteli kezelése

- ▶ Mennyiségi felvétellel történő leltározást hogyan lehet úgy megoldani, hogy a személyes kontaktusok száma minél kisebb legyen
- ▶ Vállalkozás folytatásának az elve fennáll-e (ha nem, akkor a kiegészítő mellékletben külön információkat megadni)
- ▶ Mérlegkészítés időpontjának a megváltoztatása
- ▶ Ha kellett a járvány miatt számviteli politikát módosítani, akkor a kiegészítő mellékletben be kell mutatni
- ▶ Ha a 2020-as év adatai a 2019-es üzleti évvel nem összehasonlíthatóak a járvány miatt, akkor a kiegészítő mellékletben be kell mutatni

# Project cégek elszámolási szabályai

- ▶ Az aktív és a passzív időbeli elhatárolás alkalmazásával kell összhangba hozni az árbevétel elszámolását és a kapcsolódó költségek, ráfordítások elszámolását a tényleges teljesítésnek megfelelően, függetlenül a számlázástól, annak módjától.
- ▶ Tehát árbevétel elhatárolásról és nem költség elhatárolásról van szó
- ▶ Az új elszámolási szabályokhoz a törvény meghatározza a **szereződés azon elszámolási egységének** a fogalmát, amelyre a teljesítés szintjét a vállalkozó méri és amelyre a számviteli elszámolásait alapozza.

# Szerződés elszámolási egysége

- ▶ Az a jogilag egy egységet képező szerződés egésze (a szerződés összes részteljesítése, összes teljesítési kötelme együttesen, függetlenül attól, hogy a szerződés egy vagy több részteljesítést, teljesítési kötelmet tartalmaz), vagy bizonyos feltételek teljesülése esetén az ilyen szerződések egy csoportja.
- ▶ A szerződések egy csoportját akkor kell egyetlen elszámolási egységként kezelni, **ha a szerződések csoportjának feltételeit egyetlen csomagban tárgyalták**, ha a szerződések egymással szoros kapcsolatban állnak (időben és a tartalom szempontjából is) és a csoportba tartozó minden egyes szerződést ugyanazon a megrendelővel, megrendelőikkel kötik.

# Szerződés elszámolási egysége

- ▶ A fogalomnak fontos eleme, hogy a szerződésnek a megrendelő által meghatározott jellemzőkkel rendelkező termék vagy szolgáltatás létrehozására és értékesítésére kell irányulnia (azaz a ***szerződéses feltételeket a megrendelő határozza meg***).
- ▶ A szerződés elszámolási egységének ***a teljesítésével arányosan (a teljesítési fok arányában) kell elszámolni a nettó árbevételt***, és az összemérés elvével összhangban az így meghatározott nettó árbevételnek megfelelő költségeket, ráfordításokat.



# Teljesítési fok fogalma

- ▶ A teljesítési foknak a ténylegesen elvégzett szerződéses munkáknak a szerződés szerint elvégzendő összes munkához viszonyított – a számviteli politikában meghatározott módszer szerinti – arányát kell kifejeznie.
- ▶ A teljesítési fokot többféle módon lehet meghatározni.
- ▶ *A vállalkozónak az elvégzett munkák megbízható becslésére alkalmas módszert kell alkalmaznia.*

# ***Teljesítési fok***

A szerződés jellegétől, a körülményektől függően a ***teljesítési fok meghatározásának lehetséges módszerei:***

- ▶ az elvégzett munka felmerült költségeinek a szerződéses munka becsült összes költségéhez viszonyított aránya;
- ▶ az elvégzett munka felmérése; vagy
- ▶ a szerződéses munka egy fizikai részének teljesítése.

# Teljesítési fok

- ▶ Amennyiben a teljesítési fokot a szerződés elszámolási egysége felmerült szerződéses költségeinek az összes szerződéses költséghez viszonyított aránya alapján határozzák meg, akkor e tekintetben a szerződés elszámolási egységének költségeit kell figyelembe venni.
- ▶ *A teljesítéshez még fel nem használt (be nem épített) anyagokat készletként kell kimutatni* mindaddig, amíg azokat fel nem használják, vagy egyéb jogcímen (például selejt) ki nem vezetik.

# Teljesítési fok

- ▶ Amennyiben a teljesítési fokot a szerződés elszámolási egysége felmerült szerződéses költségeinek az összes szerződéses költséghez viszonyított aránya alapján határozzák meg, akkor a teljesítési fok meghatározásában a teljesítéshez ***még fel nem használt anyagok nem vehetők figyelembe***, amíg azokat a szerződés teljesítéséhez fel nem használják, tekintve, hogy addig ezen anyagok tekintetében nem történik tényleges munkavégzés.

# Ellenérték

- ▶ A szerződés elszámolási egységének ellenértékéből az előző üzleti év(ek)ben és a tárgyévben együttesen árbevételként elszámolt összeg meg kell, hogy egyezzen a szerződés elszámolási egysége – általános forgalmi adót nem tartalmazó – teljes szerződéses ellenértékének a teljesítési fok arányában meghatározott összegével.
- ▶ A szerződés elszámolási egysége – általános forgalmi adót nem tartalmazó – teljes szerződéses ellenértékének mérlegfordulónapi teljesítési fok arányában számított összege, valamint a szerződés elszámolási egységére már elszámolt árbevétel közötti különbséget aktív időbeli elhatárolásként vagy passzív időbeli elhatárolásként kerül kimutatásra az árbevétel növelésével vagy csökkentésével egyidejűleg.

# Ellenérték időbeli elhatárolása

- ▶ ***Aktív időbeli elhatárolásként*** kell kimutatni a szerződés elszámolási egységeteljes szerződéses ellenértékének mérlegfordulónapi teljesítési fok arányában számított összege azon részét, amely meghaladja a szerződés elszámolási egységével kapcsolatban az előző üzleti év(ek)ben és a tárgyévben együttesen elszámolt nettó árbevételt.
- ▶ ***Passzív időbeli elhatárolásként kell kimutatni*** a szerződés elszámolási egységével kapcsolatban az előző üzleti év(ek)ben és a tárgyévben együttesen elszámolt nettó árbevételnek azt a részét, amely meghaladja a szerződés elszámolási egysége teljes szerződéses ellenértékének mérlegfordulónapi teljesítési fok arányában számított összegét.

# Következmény

- ▶ Ha a feltételek és körülmények változatlanok, akkor egy többéves projekt esetén ***az egyes üzleti években azonos lesz az árbevétel-arányos nyereség (nyereséghányad)***, amely a szerződés elszámolási egysége egészének nyereségét tükrözi.
- ▶ ***Ha az elszámolás nem ezt tükrözi, akkor nem jó a teljesítési fok választott módszere!!***
- ▶ A feltételek és körülmények változásának hatása (pl. szerződésmódosítás, az összes szerződéses költség összegére, a teljes szerződéses árbevétel összegére vonatkozó becslés) a változás üzleti évében kerül elszámolásra.

# Következmény

- ▶ egy szerződés elszámolási egységéhez kapcsolódóan ***befejezetlen termelés, befejezetlen szolgáltatás, továbbá félkész vagy késztermék csak a kapcsolódó árbevétel elszámolásáig (amely nem feltétlenül esik egybe a számlázással) mutatható ki készletként.***
- ▶ befejezetlen termelés, befejezetlen szolgáltatás, továbbá félkész vagy késztermék ***csak az évközi időszakokban szerepelhet a mérlegben,*** a mérleg fordulónapján a szerződés elszámolási egységéhez kapcsolódóan ilyen tételek nem mutathatók ki.



# Alkalmazhatóság

- ▶ Az új előírásokat a már 2020. január 1-jét megelőzően megkötött szerződésekre is alkalmazni lehet azzal, hogy ez utóbbiak esetében a szerződés elszámolási egységére vonatkozó, egymáshoz kapcsolódó módosítások egyidejűleg alkalmazandóak.

# Példa projekt elszámolásra

- ▶ Egy gazdasági társaság építőipari kivitelezéssel foglalkozik. A társaság számviteli politikájában úgy döntött, hogy a teljesítési fokot az elvégzett munka felmerült költségeinek a szerződéses munka becsült összes költségéhez viszonyított aránya alapján határozza meg. A társaságot a megrendelője 2020-ban megbízza egy gyárépület kivitelezésével nettó 1.000 millió Ft értékben (az ügylet az áfa tv. előírása alapján fordított adózás alá esik), a szerződés két részteljesítést tartalmaz. A vállalkozói szerződés szerint a társaság első részteljesítésként 2020-ban nettó 500 millió Ft-ot, 2021-ben a munka befejezésekor pedig a második nettó 500 millió Ft-ot számlázhatja a megrendelő felé. A társaság két alvállalkozónak adta ki a szerződés teljesítését. Az egyik alvállalkozó szerződés szerint az alapozási és mélyépítési munkákat nettó 360 millió Ft-ért, a másik alvállalkozó a szerkezetépítési munkákat nettó 540 millió Ft-ért vállalta. Így a gyárépület, mint szerződés elszámolási egységnek a szerződés szerint várható teljes összköltsége 900 millió Ft, a várható eredmény 100 millió Ft nyereség.

# Példa projekt elszámolásra

- ▶ 2020. decemberében a szerződés szerint kiszámlázásra kerül az első részteljesítés nettó 500 millió Ft összegben. A társaságnak 2020. decemberi teljesítéssel az alvállalkozó beszámlázza az alapozási és mélyépítési munkákat nettó 360 millió Ft-ért. A szerkezetépítési munkákat a társaságnak a másik alvállalkozó 2021-ben számlázza és 2021-ben állítja ki a társaság a megrendelő felé a második részteljesítésről a nettó 500 millió Ft összegű részszámlát.

## *Példa megoldása:*

- ▶ A példa alapján megállapítható, hogy az adott szerződés nyereség hányada az árbevétel 10%-a. Így a számvitel elszámolásnak a 2020-as és a 2021-es üzleti években is ezt a nyereséghányadot kell tükröznie, függetlenül attól, hogy a társaság számlázása a szerződés szerint a megrendelő felé hogyan történik.

# Példa projekt elszámolásra

- ▶ A társaság számviteli politikájában a teljesítési fokot az elvégzett munka felmerült költségeinek a szerződéses munka becsült összes költségéhez viszonyított aránya alapján határozza meg. A gyárépítésre vonatkozó költségvetés alapján a 2020-as üzleti évre vonatkozóan a teljesítési fok:  $(360 \text{ millió Ft} : 900 \text{ millió Ft}) \times 100 = 40\%$ .
- ▶ Így a 2020. üzleti évre vonatkozóan a szerződés szerinti ellenérték 40%-a, azaz 400 millió Ft ( $1.000 \text{ millió Ft} \times 0,4$ ) kerülhet elszámolásra. A szerződés alapján azonban 500 millió Ft került kiszámlázásra, így a 2020. üzleti év zárása keretében a mérlegfodulónapon 100 millió Ft árbevétel időbelileg el kell határolni.

# Példa projekt elszámolásra (számlaösszefüggések)

- ▶ 2020. évben

Az árbevétel elszámolása a szerződés szerint teljesítés időpontjával, számla alapján

T 31. Vevők 500 millió Ft

K 91-94. Értékesítés nettó árbevétele 500 millió Ft

- ▶ Az alvállalkozó által számlázott alapozási és mélyépítési munkák elszámolása a szerződés szerinti teljesítés időpontjával, számla alapján

T 52. Igénybe vett szolgáltatások 360 millió Ft

K 45. Szállítók 360 millió Ft

- ▶ Mérlegfordulónapon nem a 2020. üzleti évet illető árbevétel időbeli elhatárolása

T 91-94. Értékesítés nettó árbevétele 100 millió Ft

K 48. Passzív időbeli elhatárolások 100 millió Ft

# Példa projekt elszámolásra (számlaösszefüggések)

2021. évben

- ▶ Az árbevétel elszámolása a szerződés szerint teljesítés időpontjával, számla alapján

T 31. Vevők 500 millió Ft

K 91-94. Értékesítés nettó árbevétele 500 millió Ft

- ▶ Az alvállalkozó által számlázott szerkezetépítési munkák elszámolása a szerződés szerinti teljesítés időpontjával

T 52. Igénybe vett szolgáltatások 540 millió Ft

K 45. Szállítók 540 millió Ft

- ▶ A passzív időbeli elhatárolás feloldása

T 48. Passzív időbeli elhatárolások 100 millió Ft

K 91-94. Értékesítés nettó árbevétele 100 millió Ft

# Céltartalék képzés új szabályai

- ▶ a ténylegesen már megkötött, hátrányos szerződésekből származó jövőbeni veszteségekre képezni kell céltartalékot
- ▶ olyan szerződésekre, amiből biztos, hogy a veszteség bekövetkezik
- ▶ a céltartalék képzés kiterjesztésre került a szerződés elszámolási egységére is

# Céltartalék képzés

- ▶ ha a szerződés elszámolási egységének összes szerződéses költsége várhatóan meghaladja a szerződés elszámolási egységének teljes szerződéses árbevételét, akkor a különbözet összegében fennálló várható veszteséget (vagy a szerződés felmondásának, nem-telejesítésének költségét, ha ez kisebb, mint a szerződés teljesítéséből várható veszteség) ***azonnal el kell számolni az eredményben.***
- ▶ a várható veszteség azon részét kell céltartalékként kimutatni, amely a mérlegfordulónapot követő



# Céltartalék képzés

teljesítéseken fog várhatóan felmerülni (mivel a mérlegfordulónapi teljesítési foknak megfelelő arányos várható veszteség a szerződés elszámolási egységére már elszámolásra kerül az eredményben a teljesítési foknak megfelelő árbevétel és az ezt meghaladó, kapcsolódó költségek, ráfordítások különbözeteként).

- ▶ a várható veszteség azon részét kell céltartalékként kimutatni, amely a mérlegfordulónapot követő teljesítéseken fog várhatóan felmerülni

# Példa céltartalék képzésére

- ▶ Egy társaság a 2020. üzleti év elején 5 éves beszállítói szerződést kötött autóalkatrész szállítására, előre rögzített évi 100 000 darab mennyiségben és 18 ezer forint egységáron. A szerződés nem teljesítése esetén a hátralévő teljesítés értékének 10 %-a kötbérként érvényesíthető.
- ▶ A 2020. üzleti évben (év közben) azonban az autóalkatrészek előállításának költsége igen jelentősen megnövekedett az alapanyagok világpiaci árának növekedése miatt.

# Példa céltartalék képzésére

- ▶ Ennek eredményeként a szerződés teljesítése 2020-ban még várhatóan kisebb nyereséget eredményez, de a hátralévő 4 évben – az alapanyagok áremelkedésének tartós tendenciája miatt – alkatrészenként 1 ezer forint veszteség várható. Kell-e ilyen esetben céltartalékot képezni a várható veszteségre?
- ▶ **Megoldás:** a kérdéses beszállítói szerződés hátrányos szerződésnek minősül, a szerződés szerinti teljesítés várható vesztesége, 2021-2024. években 400 millió forint (4 x 100 000 db x 1eFt/db).

# Példa céltartalék képzésére

- ▶ A szerződés nem teljesítése esetén fizetendő kötbér 720 millió forint ( $4 \times 100\,000 \text{ db} \times 18 \text{ eFt/db} \times 0,1$ ).
- ▶ A szerződésből várhatóan bekövetkező veszteség (a két összeg közül a kisebbik) 400 millió forint.
- ▶ A számviteli törvény új céltartaléokra vonatkozó előírását a 2020. évben kezdődő üzleti évre kötelező alkalmazni, így a 2020. üzleti évi beszámolóban, ha az alapanyagok beszerzési árára vonatkozó várakozások nem változnak, e tekintetben 400 millió forint céltartalékot kell képezni.

# Kis értékű tárgyi eszközök értékhatár emelése

- ▶ 100eFt 200eFt-ra változott 2020-tól
- ▶ Értékhatár emelése számviteli politikai döntést igényel
- ▶ Döntésnél indokolt mérlegelni, hogy a megemelt értékhatárt elbírja-e az eredmény
- ▶ A számviteli politika módosítását a kiegészítő mellékletben be kell mutatni

# **Kapott támogatások elszámolása**

# Támogatási előlegek

- kötelezettségként kell kimutatni, mint más kapott előleget
- csak, ha véglegessé válik, akkor jelenhet meg bevételként, saját tőke növekedéseként
- véglegessé válik, ha a támogatott az előleggel elszámol (mérlegkészítés időpontjáig kell elszámolni, hogy adott üzleti évben bevételbe, saját tőkébe elszámolható legyen)

*Támogatás megelőlegezése hitelből*


a hitelt kötelezettségként kell kimutatni

# *Fejlesztésre kapott támogatások*

Lehetnek:

- pénzben folyósított támogatások
- eszközben kapott támogatás
- elengedett kötelezettség
- átvállalt tartozás

*Pénzben kapott támogatások:*

- befolyhatnak egy összegben vagy részletekben
  - aktiválás előtt, vagy után
- 



# Tőketartalékba kerülő támogatások

Jogszályi rendelkezés alapján lehet

- ▶ a szakképzési alapból kapott fejlesztési (beruházási) támogatások [2011. évi CLV. törvény 22.§-ának (1) bekezdése *2020-tól hatályon kívül van*, de még lehetnek kifizetések korábbi szerződés alapján],
- ▶ az Európai Mezőgazdasági Vidékfejlesztési Alap társfinanszírozásában megvalósuló beruházásokhoz kapott fejlesztési támogatások [55/2019. (XII. 10.) AM rendelet]
- ▶ *Mérlegfordulónapig befolyt támogatást lehet elszámolni*

# ***Tőketartalékba kerülő támogatások***

- ▶ Amennyiben a támogatást feltételekhez kötötten folyósították, akkor ezzel egyidejűleg a támogatás összegét ***lekötött tartalékba*** kell helyezni (pl. 5 éves üzemeltetési feltételnél 5 évig van lekötés)
- ▶ Lekötött tartalék a visszafizetendő összeg erejéig és a feltétek teljesítéséig van
- ▶ A vállalkozás amennyiben a támogatási feltételeket nem teljesíti, akkor a támogatás egy részét, vagy egészét vissza kell fizetnie. Ezen támogatások ***visszafizetése tőketartalék terhére*** történik, pénzügyi rendezéskor

## *Bevételeként elszámolandó fejlesztési támogatások*

- ▶ Minden fejlesztési támogatást, annak pénzügyi rendezésekor, ha az előbb leírtak figyelembevételével tőketartalékba jogszabályi rendelkezés alapján nem kerülhetnek ***egyéb bevételeként*** kell elszámolni (feltéve, hogy tárgyi eszköz, immateriális jószág beszerzésére adják)
- ▶ Tartós részesedés vásárlására kapott fejlesztési támogatást ***Részesedésekből származó bevételeként, árfolyamnyereségeként*** kell elszámolni

# ***Bevételeként elszámolandó fejlesztési támogatások***

- ▶ ha a támogatás a következő üzleti évben, de a ***mérlegkészítés időpontja előtt folyik be***, de a fejlesztésből megvalósuló eszközt előző év(ek)ben használatba vették (aktiválták) és így értékcsökkenési leírást számoltak már el, ***akkor sem lehet a támogatást megelőző üzleti évre elszámolni*** (a költségek, ráfordítások ellentételezése csak a befolyás üzleti évétől kezdődik, nincs önellenőrzés)

# ***Bevételeként elszámolandó fejlesztési támogatások***

- A bevételként elszámolt támogatást ***időbelileg el kell határolni.***
- A támogatásonként kimutatott halasztott bevételt a fejlesztés során megvalósított eszköz bekerülési értékének, illetve bekerülési értéke arányos részének ***költségkénti, illetve ráfordításkénti elszámolásakor kell megszüntetni.*** Meg kell szüntetni a fejlesztési támogatás miatt kimutatott halasztott bevételt a ***visszafizetendő támogatás előírásakor is.***

# Támogatás visszafizetésének elszámolása

- felmerüléskor kell elszámolni  
*egyéb ráfordításként* és kötelezettségként
- kapcsolódó tétel:  
az elhatárolt támogatás összegének feloldása egyéb  
bevételebe  
*nincs önrevízió lezárt üzleti évek tekintetében*

# Költség-ráfordítás ellentételezésére kapott támogatások

Jogszabály alapján járó támogatások

- Egyéb bevételként kell elszámolni
- Megkapott (befolyt), illetve
- Az üzleti évhez kapcsolódóan a mérlegkészítés időpontjáig - a vonatkozó jogszabályi előírásoknak megfelelően - igényelt (járó) támogatás, juttatás összege, *ha az biztosan jár, illetve, ha várhatóan a jogszabályi előírásokat teljesítik*
- Költség még nem merült fel, akkor az egyéb bevételt el kell határolni

# Költség-ráfordítás ellentételezésére kapott támogatások

## *Egyéb támogatások (pályázat keretében kapott támogatások)*

- ▶ *ha a vállalkozó bizonyítani tudja, hogy teljesíteni fogja a támogatáshoz kapcsolódó feltételeket és valószínű, hogy a támogatást meg fogja kapni, elszámolható*
- ▶ Az aktív időbeli elhatárolást a kapott támogatás elszámolásakor, illetve a támogatás megghiúsulásakor kell megszüntetni (nincs önrevízió)
- részben felmerült költségekre a támogatási szerződés arányában kell a bevételt elszámolni



# Mérlegfordulónapi értékelések

# Követelések értékvesztése

- ▶ Egyedi minősítés (adóst kell minősíteni és nem a számlákat):
  - mérlegkészítéskori adatok alapján
  - fordulónapon fennálló, mérlegkészítésig be nem folyt követeléseknél
  - Korosítási listák problémája

T 86. Egyéb ráfordítások – K 318. Vevők értékvesztése

T 318. Vevők értékvesztése – K 96. Egyéb bevételek

Csak mérlegfordulónapon lehet elszámolni, évközi gazdasági esemény nem lehet

# Kis összegű követelések értékvesztése

- ▶ A kisösszegű követelések közé besorolt követelések esetében az értékvesztés megállapítása a csoportba besorolt összes követelésre vonatkozik, azaz ***a csoport fizetőképességét***, illetve fizetéseképtelenségét ***kell minősíteni***.
- ▶ Ebben az esetben – mivel egyedileg nem az adós kerül minősítésre – a ***becslési módszertant kell szabályozni***. (Pl. ilyen becslési módszer lehet, hogy a megelőző két-három üzleti év kisösszegű követeléseinek befolyási átlagszámai alapján történik az értékvesztés képzése, illetve visszaírása.)

# Készletek értékelése

- ▶ Piaci érték alakulása (értékvesztésnél figyelembe kell venni a piaci árak alakulását is)
- ▶ Tartós, jelentős értelmezése
- ▶ Figyelembe kell venni azt is, hogy a piaci érték véglegessé válik (következő év értékesítési árai, vagy a mérlegkészítés időpontjáig tényleges értékesítés árai)
- ▶ Értékvesztés elszámolásánál figyelembe kell venni még: szállítási feltételek, szabványok előírásait, minőségi feltételeket, rendeltetésének nem felel meg, megrongálódott, stb.

# Értékpapírok, részesedések értékvesztése

# Kamatozó értékpapírok értékvesztése

Kamatozó értékpapírok piaci értékének meghatározása során figyelembe kell venni:

- ▶ az értékpapír felhalmozott kamattal csökkentett tőzsdei, tőzsdén kívüli árfolyamát, piaci értékét, annak tartós tendenciáját,
- ▶ az értékpapír kibocsátójának piaci megítélését, a piaci megítélés tendenciáját, a kibocsátó a lejáratkor a névértéket és a halmozott kamatot ki tudja-e fizetni, illetve milyen mértékben tudja majd kifizetni.

# Kamatozó értékpapírok értékvesztése

- ▶ a hitelviszonyt megtestesítő, rövid lejáratú (éven belüli, illetve egy éves lejáratú) értékpapír beszerzési értéken (a vételár részét képező kamattal csökkentett vételáron) értékelhető mindaddig, amíg a kibocsátó a lejáratkor, a beváltáskor várhatóan a névértéket (és a felhalmozott kamatot) megfizeti.
- ▶ Devizás értékpapírnál az értékvesztés összegét, illetve az értékvesztés visszairását devizában kell megállapítani, majd a nyilvántartási devizaárfolyamon kell azt forintra átszámítva elszámolni, majd utána kell a mérlegfordulónapi devizás ártértékelés árfolyamváltozását megállapítani.

# Kamatozó értékpapírok értékvesztése

- ▶ Amennyiben a kamatozó értékpapír mérlegkészítéskori piaci értéke jelentősen és tartósan magasabb, mint a könyv szerinti értéke, a különbözettel a korábban elszámolt értékvesztést visszaírással csökkenteni kell.
- ▶ *Az értékvesztés visszaírásával az értékpapír könyv szerinti értéke nem haladhatja meg a beszerzési értéket*, illetve ha a beszerzési érték magasabb a névértéknél (névérték felett vásárolt értékpapírnál), az értékvesztés visszaírásával az értékpapír könyv szerinti értéke *nem haladhatja meg az adott értékpapír névértékét*.



# Részesedések értékvesztése

A részesedés piaci értéke meghatározásakor figyelembe kell venni:

- ▶ a gazdasági társaság tartós piaci megítélését, a piaci megítélés tendenciáját, a befektetés (felhalmozott) osztalékkal csökkentett tőzsdei, tőzsdén kívüli árfolyamát, annak tartós tendenciáját,
- ▶ a megszűnő gazdasági társaságnál a várhatóan megtérülő összeget,
- ▶ a gazdasági társaság saját tőkéjéből a befektetésre jutó részt.

Külföldi pénzürtékre szóló befektetés esetén a számviteli törvény 60. § szerinti, az üzleti év mérlegfordulónapjára vonatkozó választott devizaárfolyamon átszámított Ft értéken.

# Részesedések értékvesztése

*A piaci érték meghatározásának módszere, a tartósság feltételei:*

- ▶ *Tőzsdén jegyzett részesedések (részvények) esetén tőzsdei árfolyam alapján:*

ha az értékpapír tőzsdei árfolyama a mérlegkészítés időpontját megelőzően legalább egy éven túl alacsonyabb a könyv szerinti értéknél, vagy a piaci trendek alapján várhatóan egy éven túl alacsonyabb lesz az ár, vagy mérlegkészítés időpontjáig ismert az eladási ár, amely ár alacsonyabb a könyv szerinti értéknél.

# Részesedések értékvesztése

- ▶ *Tőzsdén kívül, elismert piacon forgalmazott részesedések esetén a tőzsdén kívüli elismert árfolyam alapján:*

= OTC árfolyam figyelembevételével, ha a részesedés értékesítési (átlag) árai, árajánlatok a mérlegkészítés időpontját megelőzően legalább egy éven túl alacsonyabbak a könyv szerinti értéknél, vagy mérlegkészítés időpontjáig ismert az eladási ár, amely ár alacsonyabb a könyv szerinti értéknél.

# Részesedések értékvesztése

*Tőzsdén nem jegyzett, elismert piacon nem forgalmazott részesedések esetén:*

- ▶ a kibocsátó piaci megítélése a mérlegkészítést megelőző egy évben romlott,
- ▶ a kibocsátó fizetéseképtelensége, ellene indított csőd- vagy felszámolási eljárás esetén (ha a mérlegkészítés időpontjáig az eljárás elindult és a megszűnéskor várhatóan a befektetés könyv szerinti értéke a felszámoló vagy más illetékes személy nyilatkozata nem térül meg).

# Részesedések értékvesztése

- ▶ *a kibocsátó megelőző két üzleti éve mérlegének saját tőke/jegyzett tőke aránya* alacsonyabb mind a két évben a részesedés könyv szerinti értékénél.
- ▶ Amennyiben a kibocsátó saját tőkevesztése csak egy évben következett be, bármekkora is a tőkevesztés, a tartósság feltétele önmagában nem teljesül, ezért ebben az esetben nem lehet értékvesztést elszámolni.
- ▶ Értékvesztés elszámolásánál figyelembe kell venni, ha a piaci érték csökkenése véglegesség válik (pl. a részesedésre a mérlegkészítés időpontjáig opciós eladási szerződést kötöttek, melyben az eladási ár alacsonyabb a könyv szerinti értéknél (le kell értékelní a részesedést)

# Részesedések értékvesztése

- ▶ Ha a kibocsátó a jegyzett tőkén felüli saját tőke (tőketartalék, eredménytartalék) javára jegyzett tőkét szállít le, ezáltal a tulajdonosnál a részesedés névértéke csökken, önmagában ez az értékvesztés elszámolását nem alapozza meg.
- ▶ Ha a jegyzett tőke leszállítása veszteségrendezés céljából következik be, a tulajdonosnál akkor lehet a részesedésre értékvesztést elszámolni, ha tartósan a saját tőke/jegyzett tőke aránya alacsonyabb mind a két évben (a tárgyévben és a tárgyévet megelőző üzleti évben is) a részesedés könyv szerinti értékénél, illetve ha a piaci érték csökkenése véglegessé válik.

# Részesedések értékvesztése

- ▶ ***Részesedést értékelni*** a saját tőke/jegyzett tőke arány alapján a ***tulajdonos által elfogadott beszámoló (esetleg közbenső mérleg) alapján lehet***. Így a tárgyévi beszámoló összeállítása során a kibocsátó tárgyévi beszámolója akkor használható fel, ha azt a kibocsátó tulajdonosai a mérlegkészítés időpontjáig elfogadták.
- ▶ az értékvesztés összegét, az értékvesztés visszairását devizában kell megállapítani, akkor azt a nyilvántartási devizaárfolyamon kell forintra átszámítva elszámolni. Ezt követően kell a mérlegfordulónapi árfolyamváltozás hatását megállapítani és elszámolni.

## *Példa külföldi pénzürtékre szóló részesedés értékelésére*

- ▶ A vállalkozás egy magyar kft üzletrészét megvásárolta 12.000 eFt-ért. A megvásárolt társaság euróban vezeti könyveit, így a cégbíróságon a jegyzett tőkéje euróban bejegyzett. A megvásárolt részesedés a számviteli törvény előírása alapján devizás *(eurós) részesedésnek minősül*, függetlenül attól, hogy azt a vállalkozás Ft-ért vásárolta.
- ▶ Így a részesedést a könyvekben devizás befektetésként kell kimutatni, vásárláskor meg kell határozni annak euróban számított bekerülési értékét.



# *Példa külföldi pénzürtékre szóló részesedés értékelésére*

- ▶ A vásárlás időpontjában a – számviteli politika szerinti – Ft/EUR árfolyam 300 Ft/EUR, így részesedés bekerülési értéke euróban 40.000 EUR.
- ▶ Ha erre a részesedésre mérlegfordulónapon értékvesztést kell elszámolni, akkor a számviteli törvény hivatkozott előírása alapján az értékvesztés összegét euróban kell meghatározni.
- ▶ Ha például az értékvesztés mértéke 50%, akkor a részesedésre 20.000 EUR értékvesztést kell elszámolni.

# *Példa külföldi pénzürtékre szóló részesedés értékelésére*

- ▶ A részesedés értékvesztésének a Ft értékét a részesedés könyv szerinti árfolyamán kell meghatározni, azaz 300 Ft/EUR árfolyammal, így az értékvesztés összege Ft-ban 6.000 eFt (20.000 EURx300 Ft/EUR). Ezek után kell a devizás részesedést és a devizás értékvesztést a mérlegfordulónapi – számviteli politikában választott – árfolyamra átértékelni. Ha a mérlegfordulónapi választott árfolyam 330 Ft/EUR, akkor a részesedést 1.200.000 Ft-tal fel kell értékelni [40.000 EUR x (330 Ft/EUR-300 Ft/EUR)]. Az értékvesztést átértékelésnél 600.000 Ft-tal kell felértékelni [20.000 EURx (330 Ft/EUR-300 Ft/EUR)]. Így az átértékelés együttes hatására 600.000 Ft árfolyamnyereség kerül elszámolásra.

# *Példa külföldi pénzürtékre szóló részesedés értékelésére*

- ▶ Amennyiben a devizás részesedésre elszámolt értékvesztést a következő üzleti év mérlegfordulónapján vissza kell írni, akkor az értékvesztést könyv szerinti értéken – ami jelen esetben az előző üzleti év mérlegfordulónapján nyilvántartott érték – kell elszámolni. A nyilvántartott értékvesztés 20.000 EUR, 330 Ft/EUR árfolyamon 6.600 eFt. Ezek után kell a mérlegfordulónapi átértékelést végrehajtani.

# Terven felüli értékcsökkenés

Terven felüli értékcsökkenést kell az immateriális jószágnál, a tárgyi eszköznél elszámolni akkor, ha

- ▶ az immateriális jószág, a tárgyi eszköz (ide értve a beruházást is) könyv szerinti értéke tartósan és jelentősen magasabb, mint ezen eszköz piaci értéke;
- ▶ az immateriális jószág, a tárgyi eszköz (ideértve a beruházást is) értéke tartósan lecsökken, mert az immateriális jószág, a tárgyi eszköz (ideértve a beruházást is) a vállalkezási tevékenység változása miatt feleslegessé vált, vagy megrongálódás, megsemmisülés, illetve hiány következtében rendeltetésének megfelelően nem használható, illetve használhatatlan;

# Terven felüli értékcsökkenés

- ▶ a vagyoni értékű jog a szerződés módosulása miatt csak korlátozottan vagy egyáltalán nem érvényesíthető;
- ▶ a befejezett kísérleti fejlesztés révén megvalósuló tevékenységet korlátozzák vagy megszüntetik, illetve az eredménytelen lesz;
- ▶ az üzleti vagy cégérték vagy az alapítás-átszervezés aktivált értékének könyv szerinti értéke - a jövőbeni gazdasági hasznokra vonatkozó várakozásokat befolyásoló körülmények változása következtében - tartósan és jelentősen meghaladja annak piaci értékét.

# Terven felüli értékcsökkenés

- ▶ az érték csökkentését olyan mértékig kell végrehajtani, hogy az immateriális jószág, a tárgyi eszköz, a beruházás használhatóságának megfelelő, a mérlegkészítéskor érvényes (ismert) piaci értéken szerepeljen a mérlegben.
- ▶ amennyiben az immateriális jószág, a tárgyi eszköz, a beruházás rendeltetésének megfelelően nem használható, illetve használhatatlan, megsemmisült vagy hiányzik, azt az immateriális javak, a tárgyi eszközök, a beruházások közül - a terven felüli értékcsökkenés elszámolása után - ki kell vezetni.

# Terven felüli értékcsökkenés

- ▶ *a piaci érték alapján meghatározott terven felüli értékcsökkenést a mérleg fordulónapjával, az eszközök állományból történő kivezetése esetén meghatározott terven felüli értékcsökkenést a kivezetés időpontjával kell elszámolni*
- ▶ ha a piaci érték alapján meghatározott terven felüli értékcsökkenés elszámolásának okai már nem vagy részben állnak fenn, az elszámolt terven felüli értékcsökkenést meg kell szüntetni, az immateriális jószágot, a tárgyi eszközt piaci értékére - legfeljebb a terv szerinti értékcsökkenés figyelembevételével meghatározott nettó értékére - vissza kell értékelni (*üzleti vagy cégérték esetében ez nem alkalmazható*)

# Terven felüli értékcsökkenés

- ▶ *Ha az adott tárgyi eszközt nem használják a vállalkozási tevékenység során, fontos annak az ismerete, hogy azt mióta nem használják!*
- ▶ Ha az üzleti évben *már éven túl nem használták* a vállalkozási tevékenység végzése során, akkor az adott tárgyi eszközt a könyvekből ki kell vezetni. A könyvekből történő kivezetés előtt azonban meg kell állapítani a feleslegessé vált tárgyi eszköz piaci értékét. (A *piaci érték* jellemzően az adott tárgyi eszköz *hulladék-, illetve haszonanyag-értékével, várható eladási árával* határozható meg.)



# Terven felüli értékcsökkenés

- ▶ Ha van – az előbbiek szerint – piaci értéke az adott tárgyi eszköznek, akkor ezen az értéken (de maximum a nettó értéken) a *tárgyi eszközt a vásárolt anyagok, áruk között készletre kell venni* közvetlenül a bruttó érték csökkentésével.
- ▶ A készletre vétel után, amennyiben a tárgyi eszköz könyv szerinti értéke nem nulla, a különbözet összegében először *terven felüli értékcsökkenést kell*, majd a tárgyi eszközt a könyvekből ki kell vezetni.
- ▶ Nulla könyv szerinti érték mellett a készletre vételi érték is nulla, és akkor a készletre vett alkatrészeket, tartozékokat sem lehet értékkel felvenni, csak mennyiségi nyilvántartásban szerepelhet.

# Terven felüli értékcsökkenés

A számviteli politikai döntésnek megfelelő piaci érték alakulásának figyelemmel kísérése:

- várható eladási ár,
- utánpótlási ár
- összehasonlító árak
- egyéb módszer meghatározott ár vizsgálata.

# Devizás tételek kötelező átértékelése

*Mire vonatkozik:*

- ▶ Részesedés, értékpapír, követelések és ezek értékvesztései
- ▶ Pénzeszközök
- ▶ Időbeli elhatárolások
- ▶ Kötelezettségek

*Nem vonatkozik:* saját tőke, immateriális javak, tárgyi eszközök, készletek (ezek mindig a beszámoló pénznemében meghatározottak)

# Devizás tételek kötelező átértékelése

## *Átértékelés módszere*

- ▶ Egyedi értékelés
- ▶ vevő-szállítói számlákat is egyedileg kell értékelni, összevont értékelés nem alkalmazható
- ▶ Értékvesztést is át kell értékelni
- ▶ Ha *az összevont átértékelési egyenleg veszteség*, akkor  
Forgóeszközhitel és beruházási hitel  
árfolyamvesztesége saját döntés alapján elhatárolható:
  - ha devizakészlettel nem fedezett
  - árfolyamnyereséggel nem ellentételezett

# Devizás tételek kötelező átértékelése

Ha elhatárolásra kerül az árfolyamveszteség

- ▶ Kötelező céltartalékot képezni (arányszám hitelfelvételtől eltelt időtartam vagy beruházás aktiválástól eltelt időtartam/hitel teljes futamidő)
- ▶ Kötelező eredménytartalékból lekötött tartalék képzése (elhatárolt árfolyamveszteség és a céltartalék különbözetében)
- ▶ *Mivel 2020. év végén a hiteleknél veszteség várható, ha korábbi év(ek)ben döntöttek az elhatárolásról az adott hitelnél, akkor most is el kell határolni*

# *Példa az árfolyamveszteség elhatárolására*

- ▶ A társaság 2020. január 31-jén gépberuházáshoz felvett 5 éves lejáratú euró-hitelt 1 millió euró összegben. Törlesztés minden év január 31-én történik a felvett hitel egyötöde összegében. A társaság MNB árfolyamot választott a devizás ügyletek forintosítására. Így az euró árfolyama 2020. január 31-jén 337 Ft/euró, 2020. december 31-én 365 Ft/euró. A társaság számviteli politikájában úgy döntött, hogy a beruházási hitel mérlegfordulónapi átértékeléséből adódó nem realizált árfolyamveszteséget időbelileg elhatárolja. A gépberuházást 2020. március 31-én aktiválták. A gép használati idejét 8 évben állapították meg.

# Példa megoldása:

- ▶ Az euró-hitel forintértéke 2020. január 31-jén 337.000 eFt, december 31-én 365.000 eFt (mivel mérlegfordulónapig hiteltörlesztés nem volt). Az átértékelési különbözet így 28.000 eFt, amelyet a társaság időbelileg elhatárol (feltételezzük, hogy az árfolyamveszteség árfolyamnyereséggel nem ellentételezett és devizakészlettel nem fedezett).
- ▶ Céltartalék képzés a 2020. március 31-ei aktiválás miatt (a beruházás aktiválásától eltelt időtartamot kell a hitel figyelembe vehető futamidejéhez viszonyítani, mert a gép használati ideje hosszabb, mint a beruházási hitel futamideje): 9 hó/60 hónap arányában: 15 %,

# Példa megoldása:

így a céltartalék összege  $28.000 \text{ eFt} \times 15\% = 4.200 \text{ eFt}$

▶ Lekötött tartalék képzése (elhatárolt veszteség és a céltartalék különbözetében):  $28.000 \text{ eFt} - 4.200 \text{ eFt} = 23.800 \text{ eFt}$ .

▶ *Számlaösszefüggések:*

Az árfolyamveszteség elszámolása

T 876. Pénzügyi műveletek egyéb ráfordítása 28.000 eFt

K 444. Beruházási hitel devizában 28.000 eFt

Az árfolyamveszteség időbeli elhatárolásának elszámolása



# *Példa megoldása:*

T 39. Aktív időbeli elhatárolások (halasztott ráfordítások)	28.000 eFt
K 876. Pénzügyi műveletek egyéb ráf.	28.000 eFt
A céltartalék képzésének elszámolása	
T 86. Egyéb ráfordítások	4.200 eFt
K 424. Egyéb céltartalékok	4.200 eFt
A lekötött tartalék képzésének elszámolása	
T 413. Eredménytartalék	23.800 eFt
K 414. Lekötött tartalék	23.800 eFt

# Követelések értékelése

## *(behajthatatlan követelések)*

- ▶ bizonylatoknak mérlegkészítés időpontjáig kell rendelkezésre állni
- ▶ végrehajtás során nincs fedezet (végrehajtó nemleges jegyzőkönyve) a hitelező a csődeljárás, a felszámolási eljárás, az önkormányzatok adósságrendezési eljárása során egyezségi megállapodás keretében elengedett (aláírt megállapodás)
- ▶ a felszámoló által adott írásbeli igazolás (nyilatkozat) szerint nincs fedezet,

# Követelések értékelése

## *(behajthatatlan követelések)*

- ▶ a felszámolás, az adósságrendezési eljárás befejezésekor a vagyonfelosztási javaslat szerinti értékben átvett eszköz nem nyújt fedezetet,
- ▶ eredményesen nem lehet érvényesíteni, amelynél a fizetési meghagyásos eljárással, a végrehajtással kapcsolatos költségek nincsenek arányban a követelés várhatóan behajtható összegével (végrehajtás illetéke, fizetési meghagyás illetéke, bírósági eljárás illetéke ügyvédi díj, közjegyzői díj, végrehajtói díj)

# Követelések értékelése

## *(behajthatatlan követelések)*

- ▶ az adós nem lelhető fel, mert a megadott címen nem található és a felkutatása „igazoltan” nem járt eredménnyel (cégkivonat, visszajött levélküldemény)
- ▶ bíróság előtt érvényesíteni nem lehet (felszámolásnál, kényszertörlésnél be nem jelentett követelés)
- ▶ a hatályos jogszabályok alapján elévült.
- ▶ *évközi gazdasági esemény is lehet*
- ▶ Társasági adóalap: utolsó két jogcím társasági adóalap növelőt tétel
- ▶ ***Behajthatatlan követelésre visszakapott áfa egyéb bevétel (nincs önrevízió lezárt üzleti évekre)***

# Osztalék jóváhagyás szabályai

- ▶ Az eredménytartalék és a tárgyévi adózott eredmény együttese a fedezet, de a mérlegfordulónap és a mérlegkészítés időpontja között a cégnek jóváhagyott (járó) osztalékot is figyelembe lehet venni (emiatt az eredménytartalék átmehet negatívba).
- ▶ Számviteli szempontból egy eredménytartalék van, de az adózási szabályok ezen belül megkülönböztetéseket előírnak, de ***adózási szempontból nincs felhasználási sorrend!!***)
- ▶ a tulajdonosoknak jóváhagyott osztalékot a ***jóváhagyás napján kell lekönyvelni*** az eredménytartalékból a kötelezettségekkel szemben: T 413 - K479

# Osztalék jóváhagyás szabályai

- ▶ *Az eredménytartalék bevonásának sorrendje fontos lehet (pl. kivás adóalanyoknál és az Eva-ból, KATA-ból visszatérteknél is*
- ▶ A 2020-ban felvett osztalék előleg „állva” marad a követelések között, az osztalék jóváhagyásakor kerül összevezetésre.
- ▶ Járványhelyzet miatt mérlegelni kell sok vállalkozásnál hogy jóváhagy-e osztalékot

# Kapott (járó) osztalék

- ▶ *a mérlegfordulónapig befolyt, járó osztalékot lehet elszámolni bevételként*
- ▶ azonos üzleti év esetén egyforma a tulajdonos és a tulajdonolt cég elszámolása

# **Fejlesztési tartalék számvitele**



# Adózási szabályok változása

*A Tao. tv. 7. §-a (1) bekezdésének f) pontja szerint*

- ▶ ***régi szabály:*** 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 %-ával és legfeljebb adóévenként 500MFt
- ▶ ***új szabály:*** az adóévi adózás előtti nyereség és legfeljebb adóévenként 10 milliárd Ft (2019-re is alkalmazható volt)
- ▶ ***2020 év végén a 10 md Ft is törlésre került***

# Adózási szabályok változása

- ▶ Amennyiben a vállalkozás a 2019-ben kezdődő adóévre vonatkozóan az új szabályok hatálybalépésének napjáig már nyújtott be társasági adóbevallást, és a 2019-ben kezdődő adóévre vonatkozóan elfogadott számviteli beszámolóval is rendelkezik, akkor az éves *társasági adóbevallást* 2020. szeptember 30-ig az Art. szerint *önellenőrzés keretében módosíthatta*, és ezzel egyidejűleg a 2019-ben kezdődő adóévre vonatkozó, elfogadott *számviteli beszámolója* tekintetében, szintén *önellenőrzés keretében* lekötött tartalékot képez.

# Adózási szabályok változása

- ▶ Abban az esetben, ha a vállalkozás a 2019-ben kezdődő adóévre vonatkozóan az új szabály hatálybalépésének napjáig *társasági adóbevallást még nem nyújtott be, de* a 2019-ben kezdődő adóévre vonatkozóan *már elfogadott számviteli beszámolóval rendelkezett*, akkor a 2019. évi társasági adóbevallásában már tudta érvényesíteni az adóalap csökkentését, a 2019-ben kezdődő adóévre vonatkozó, elfogadott *számviteli beszámolója tekintetében* pedig továbbra is *önellenőrzés keretében tud lekötött tartalékot képezni.*

# Adózási szabályok változása

A Tao. tv. hivatkozott előírásai szerint fejlesztési tartalék címen a társasági adóalap csökkentésnek egyik feltétele, hogy

- ▶ a képzett tartaléknak megfelelő összeget a lekötött tartalékból az eredménytartalékba átvezessék,
- ▶ azt a számvitelben az adóév utolsó napjára vonatkozóan lekötött tartalékként kimutassák.

# Adózási szabályok változása

- ▶ Mivel az eredménytartaléknak a lekötött tartalékba történő átvezetése előfeltétele a társasági adóalap csökkentésnek, így *általában nem beszélhetünk a számviteli beszámoló ilyen irányú önellenőrzéséről, ezért tartalmaz a lezárt 2019. üzleti év beszámolójához kapcsolódóan a Tao. tv. külön számviteli beszámolóra vonatkozó önellenőrzési szabályokat.*

# Számviteli szabály

- ▶ A számviteli törvény 3. §-a (3) bekezdése 1. pontjának az előírása szerint ellenőrzés ***a jóváhagyásra jogosult testület által elfogadott beszámolóval*** lezárt üzleti év(ek) adatainak – a gazdálkodó, illetve az adóhatóság általi – utólagos ellenőrzése az önellenőrzés, illetve az adóhatósági ellenőrzés keretében.
- ▶ A fogalomból következik, hogy ellenőrzésről (önellenőrzésről) tehát akkor beszélhetünk, ha a tulajdonos által elfogadott beszámolóban később hibát talál a vállalkozás vagy az adóhatóság.

# Számviteli szabály

- ▶ ***Így a hibák feltárása tekintetében nem bír jelentőséggel, hogy a beszámoló mikor kerül letétbe helyezésre, illetve közzétételre.*** Ha például 2020. márciusában a tulajdonos a 2019. üzleti évi beszámolót elfogadta, de 2020. júliusában kiderült, hogy a 2019. üzleti évi beszámolóban hiba van, akkor a 2019. üzleti évi beszámoló már csak ellenőrzés (önellenőrzés) keretében javítható, függetlenül attól, hogy annak letétbe helyezésre, közzétételre csak 2020. szeptemberében került sor.
- ▶ ***A 2019-re végrehajtott számviteli önellenőrzés a 2019-re jóváhagyott osztalék fedezetét azonban nem érinti, mivel 2020-ban könyveljük az önellenőrzést!!***

# Számviteli szabály

- ▶ a fejlesztési tartalék képzését *nem befolyásolja*, hogy a vállalkozásnak *mekkora eredménytartalék áll rendelkezésre*, mert a Tao. tv. nem tartalmaz olyan előírást, hogy csak pozitív eredménytartalékból lehet ezt a lekötést teljesíteni.
- ▶ 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.
- ▶ *ha nem kerül mérlegfordulónapon lekötésre, akkor a társasági adóalap csökkentés lehetősége nem áll fenn (ezért van külön önellenőrzési szabály).*



# Számviteli szabály

- ▶ A fejlesztési tartalék képzésének elszámolása a 2019. üzleti év mérlegfordulónapjával, amennyiben a 2019. üzleti évi beszámoló még nem került elfogadásra:

T 413. Eredménytartalék

K 414. Lekötött tartalék

- ▶ A 2019. üzleti évre képzett fejlesztési tartalék képzésének *elszámolása* önellenőrzés keretében *2020-ban*, amennyiben a 2019. üzleti évi beszámoló már elfogadásra, a társasági adóbevallás benyújtásra került:

# Számviteli szabály

T 413. Eredménytartalék (2019)

K 414. Lekötött tartalék (2019)

[Kapcsolódó tétel: a 2019. évi társasági adótöbblet elszámolása

T 4611. (2019) Társasági adó kötelezettség

K 891. (2019) Társasági adó

# Adózási szabály

## *Fejlesztési tartalék felhasználása*

- ▶ A Tao. tv. 7. §-a (15) bekezdésnek előírása szerint a vállalkozás a fejlesztési tartalékot a lekötése adóévét követő **négy adóévben** megvalósított beruházás bekerülési értékének megfelelően oldhatja fel.
- ▶ a beruházás fogalmánál a számviteli törvény 3. §-a (4) bekezdése 7. pontjának az előírásából kell kiindulni.

# Adózási/számviteli szabály

- ▶ A Tao. tv. 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 nem a beruházás befejezésekor.

# Adózási szabály

## *Kizáró feltételek*

- ▶ A Tao. tv. előírásából következően a fejlesztési tartalékot nem lehet olyan eszközbeszerzésre feloldani, amely eszközbeszerzés a számviteli elszámolásokban nem jelenik meg a beruházás főkönyvi számlán (pl. vagyoni értékű jogok, szellemi termékek).
- ▶ A Tao. tv. 7. §-a (15) bekezdésének az előírása szerint a vállalkozás a ***fejlesztési tartalékot nem használhatja*** fel a nem pénzbeli vagyoni hozzájárulásként, a térítés nélkül átvett eszköz címen, valamint az olyan tárgyi eszközzel kapcsolatban elszámolt beruházásra, ***amely tárgyi eszközre nem számolható el vagy nem szabad elszámolni terv szerinti értékcsökkenést.***

# Adózási szabály

*kivéve* a műemlék, illetve a helyi egyedi védelem alatt álló épületet, építményt.

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

T 414. Lekötött tartalék

K 413. Eredménytartalék

## *Példa az önellenőrzés hiba és hibahatásainak minősítésére, illetve azok számviteli elszámolására*

- ▶ A vállalkozás a lezárt (tulajdonos által elfogadott) 2019-es üzleti évhez kapcsolódóan 2020. július 10-én önellenőrzés keretében 100.000 eFt fejlesztési tartalékot képzett. A társasági adó kulcs 9%.
- ▶ *Az ellenőrzés megállapításának következményei:*
- ▶ A fejlesztési tartalék képzése miatt csökken 9.000 eFt-tal a 2019. üzleti év társasági adófizetési kötelezettsége, az adófizetési kötelezettség csökkenése miatt 9.000 eFt-tal nő az adózott eredmény. Ezen túlmenően a fejlesztési tartalék megképzése miatt 100.000 eFt-tal csökken az eredménytartalék és ugyanezen összeggel nő a lekötött tartalék.

# ***Példa az önellenőrzés hiba és hibahatásainak minősítésére, illetve azok számviteli elszámolására***

## ***A hiba és hibahatások összesítése:***

### *Eredményt érintő hiba:*

- ▶ a társasági adótöbblet (9%-os adókulccsal) 9.000eFt

### *Saját tőkét érintő hibahatás:*

- ▶ adózott eredmény növekszik 9.000 eFt
- ▶ eredménytartalék csökken 100.000 eFt
  
- ▶ lekötött tartalék növekszik 100.000 eFt
- ▶ Hiba és hibahatás együttes (előjeltől független) összege: 218.000 eFt



## *Példa az önellenőrzés hiba és hibahatásainak minősítésére, illetve azok számviteli elszámolására*

- ▶ A hiba minősítése a mérlegfőösszeg alapján a számviteli törvény szerinti mértékek figyelembe vételével (mérlegfőösszeg 2%-a)
- ▶ 2019. évi beszámoló mérleg főösszege 4.000.000 eFt. A vállalkozás 2019. üzleti évi mérlegfőösszegének 2 %-a 80.000 eFt ( $4.000.000 \text{ eFt} \times 2\%$ ).
- ▶ A hiba és hibahatások együttes összege 218.000 eFt, ami meghaladja a mérlegfőösszeg 2 %-át, így a hiba – 2019. üzleti évet érintően – jelentős összegűnek minősül. Az ellenőrzés 2019. üzleti évet érintő hatásai miatt a 2020. üzleti évre három oszlopos beszámolót kell majd készíteni.

## ***Példa az önellenőrzés hiba és hibahatásainak minősítésére, illetve azok számviteli elszámolására***

- ▶ *Az ellenőrzés hatásainak elszámolása a 2020. üzleti évben:*
- ▶ A 2019. üzleti évet érintő helyesbítéseket a 2020. üzleti év folyó könyvelésében kell elszámolni. A hiba elszámolásánál a könyvelésben az előző éveket érintő tételeket el kell különíteni a tárgyévi tételektől úgy, hogy az ellenőrzés (önellenőrzés) elszámolása az érintett éveknél megfelelő évszámmal ellátott főkönyvi számlákon történjen.

## ***Példa az önellenőrzés hiba és hibahatásainak minősítésére, illetve azok számviteli elszámolására***

2019. évi társasági adótöbblet elszámolása:

T 4611. (2019) Társasági adó kötelezettség 9.000 eFt

K 891. (2019) Társasági adó 9.000 eFt

A 2019. üzleti évre képzett fejlesztési tartalék képzésének elszámolása:

T 413. Eredménytartalék (2019) 100.000 eFt

K 414. Lekötött tartalék (2019) 100.000eFt

## *Példa az önellenőrzés hiba és hibahatásainak minősítésére, illetve azok számviteli elszámolására*

- ▶ Mivel a 2019. évi hiba, jelentős összegű hibának minősül, ezért a hibák és hibahatások nem képezik a 2020. üzleti évi mérleg és eredménykimutatás részét, azokat külön (középső) oszlopon kell bemutatni.
- ▶ Így a 2020. üzleti évi könyvelés keretében az eredményváltozást – a számviteli törvény 37. §-a (1) bekezdésének a) és (2) bekezdésének a) pontja alapján – az adózott eredményen keresztül az eredménytartalékba az év végi zárás keretében át kell vezetni az alábbiak szerint:

## ***Példa az önellenőrzés hiba és hibahatásainak minősítésére, illetve azok számviteli elszámolására***

- ▶ Ráfordítások átvezetése az adózott eredményre:

T 891. (2019) Társasági adó	9.000 eFt
-----------------------------	-----------

K 493. (2019) Adózott eredmény	9.000 eFt
--------------------------------	-----------

Adózott eredmény átvezetése az eredménytartalékba:

T 493. (2019) Adózott eredmény számla	9.000 eFt
---------------------------------------	-----------

K 413. Eredménytartalék	9.000 eFt
-------------------------	-----------

## ***Példa az önellenőrzés hiba és hibahatásainak minősítésére, illetve azok számviteli elszámolására***

- ▶ Amennyiben a 2019. üzleti évi hiba és hibahatások nem jelentős összegű hibának minősülnének, akkor a 891. (2019) Társasági adó kötelezettség főkönyvi számlán elszámolt 9.000 eFt-ot a 2020. üzleti adatai tartalmazzák, így azok a 2020. üzleti év zárása keretében nem kerülnének az adózott eredményre átvezetésre.

## ***Példa az önellenőrzés hiba és hibahatásainak minősítésére, illetve azok számviteli elszámolására***

- ▶ Ebben az esetben a 891. (2019) Társasági adó kötelezettség főkönyvi számlán elszámolt 9.000 eFt K egyenleget a 2020. üzleti évi beszámoló eredménykimutatásának összeállításakor az eredménykimutatás Adófizetési kötelezettség sorába kellene beállítani.
- ▶ Így ebben az esetben az eredménykimutatás Adófizetési kötelezettség sora a 2020. üzleti évi társasági adófizetési kötelezettség összegével (a bevallással) nem egyezne meg, mert a sor a nem jelentős hiba társasági adóját is tartalmazná.

# Üzembe helyezés után az értékcsökkenési leírás elszámolása

- ▶ A fejlesztési tartalékból megvalósított tárgyi eszköz értékcsökkenési leírására vonatkozóan a *Tao. tv.* 1. számú mellékletének 12. pontja tartalmaz előírást. E szerint az adózás előtti eredmény csökkentéseként *elszámolt értékcsökkenési leírásnak kell tekinteni a tárgyi eszköz beszerzése, előállítása alapján felhasznált (feloldott) fejlesztési tartalék összegét* azzal, hogy az értékcsökkenési leírás az adóév első napjától, illetve a tárgyi eszköz üzembe helyezésének napjától folytatható.



# Üzembe helyezés után az értékcsökkenési leírás elszámolása

- ▶ Az üzembe helyezett tárgyi eszköz értékcsökkenését számvitelben a vállalkozás által meghatározott használati évekre kell elszámolni, azaz *számviteli szempontból nem értelmezhető, hogy a felhasznált fejlesztési tartalék erejéig az értékcsökkenési leírás elszámoltnak tekintendő.*

## *Példa fejlesztési tartalékból beszerzett eszköz értékcsökkenési leírására*

- ▶ A vállalkozás 10 millió Ft bekerülési értékű tehergépjárművet szerzett be. Az üzembe helyezés 2020. január 1-jével megtörtént. A jármű használati ideje 5 év, maradványérték nem került megállapításra, így a leírási kulcs 20%. Évente elszámolandó értékcsökkenési leírás:  $10 \text{ millió Ft} \times 20\% = 2 \text{ millió Ft}$ .
- ▶ A vállalkozás 2019. évben 7 millió Ft fejlesztési tartalékot képzett. A jármű beszerzéséhez kapcsolódóan 5 millió Ft fejlesztési tartalék került felhasználásra.

## *Példa fejlesztési tartalékból beszerzett eszköz értékcsökkenési leírására*

- ▶ A Tao. tv. 1. számú mellékletének 12. pontja alapján 2020. január 1-jén a jármű bruttó értéke 10 millió Ft, a Tao. tv. szerint elszámoltnak tekintett értékcsökkenés 5 millió Ft (a felhasznált fejlesztési tartalék összege).
- ▶ Mivel a járműnek 2020. január 1-jén még van számított nyilvántartási értéke (10 millió Ft - 5 millió Ft = 5 millió Ft), ezért a társasági adóalapnál is az üzembe helyezés napjától az értékcsökkenési leírás érvényesíthető.

## *Példa fejlesztési tartalékból beszerzett eszköz értékcsökkenési leírására*

- ▶ A Tao. tv. előírása alapján a leírási kulcs szintén 20%, így a társasági adóalapnál érvényesíthető értékcsökkenés összege évente:  $10 \text{ millió Ft} \times 20\% = 2 \text{ millió Ft}$ .
- ▶ Társasági adó mértéke a használati évek alatt: 9%.
- ▶ Az értékcsökkenési leírás és a társasági adóalap a használati évekre az alábbiak szerint alakul.

## ***Példa fejlesztési tartalékból beszerezett eszköz értékcsökkenési leírására***

▶ 2020.

▶ Számvitelben elszámolt értékcsökkenési leírás:

T 57. Értékcsökkenési leírás	2 millió Ft
K 149. Gépek, berendezések, járművek értékcsökkenése	2 millió Ft

▶ Társasági adóalap:

    növelő: 2 millió Ft

    csökkentő: 2 millió Ft

Társasági adófizetési kötelezettség-hatás: 0 Ft.

## *Példa fejlesztési tartalékból beszerezett eszköz értékcsökkenési leírására*

▶ 2021.

▶ Számvitelben elszámolt értékcsökkenési leírás:

T 57. Értékcsökkenési leírás 2 millió Ft

K 149. Gépek, berendezések, járművek értékcsökkenése  
2 millió Ft

▶ Társasági adóalap:

növelő: 2 millió Ft

csökkentő: 2 millió Ft

Társasági adófizetési kötelezettség-hatás: 0 Ft.

# *Példa fejlesztési tartalékból beszerzett eszköz értékcsökkenési leírására*

▶ 2022.

▶ Számvitelben elszámolt értékcsökkenési leírás:

T 57. Értékcsökkenési leírás 2 millió Ft

K 149. Gépek, berendezések, járművek értékcsökkenése  
2 millió Ft

▶ Társasági adóalap:

növelő: 2 millió Ft

csökkentő: 1 millió Ft

Társasági adófizetési kötelezettség-hatás:  $1 \text{ millió Ft} \times 9\% =$

90eFt.

## ***Példa fejlesztési tartalékból beszerezett eszköz értékcsökkenési leírására***

- ▶ Megjegyzés: 2022. január 1-jén a jármű Tao. tv. szerinti számított nyilvántartási értéke 1 millió Ft (10 millió Ft- 5 millió Ft- 2 millió Ft- 2millió Ft),
- ▶ ezért 2022-ben már csak 1 millió Ft-tal lehet a társasági adóalapot csökkenteni.



## *Példa fejlesztési tartalékból beszerezett eszköz értékcsökkenési leírására*

▶ 2023.

▶ Számvitelben elszámolt értékcsökkenési leírás:

T 57. Értékcsökkenési leírás 2 millió Ft

K 149. Gépek, berendezések, járművek  
értékcsökkenése 2 millió Ft

▶ Társasági adóalap:

növelő: 2 millió Ft

csökkentő: 0 Ft

Társasági adófizetési kötelezettség-hatás:  $2 \text{ millió Ft} \times 9\% = 180 \text{ eFt}$ .

## *Példa fejlesztési tartalékból beszerezett eszköz értékcsökkenési leírására*

▶ 2024.

▶ Számvitelben elszámolt értékcsökkenési leírás:

T 57. Értékcsökkenési leírás	2 millió Ft
K 149. Gépek, berendezések, járművek értékcsökkenése	2 millió Ft

▶ Társasági adóalap:

növelő:	2 millió Ft
csökkentő:	0 Ft

Társasági adófizetési kötelezettség-hatás:  $2 \text{ millió Ft} \times 9\% = 180 \text{ eFt}$ .

## ***Példa fejlesztési tartalékból beszerzett eszköz értékcsökkenési leírására***

- ▶ *Következtetés:*
- ▶ A vállalkozás a 2019-ben megképzett fejlesztési tartalék után nem fizette meg a társasági adót.
- ▶ Az eszköz használati ideje alatt viszont a társasági adót meg kell fizetni. A számok alapján egyértelműen megállapítható, hogy a társasági adófizetési kötelezettség-hatás akkortól jelenik meg, amikor az eszköz Tao. tv. szerinti nyilvántartási értéke 0 lesz és így társasági adóalap csökkentéssel már nem tud élni a vállalkozás, viszont a jármű értékcsökkenési leírása számvitelben tovább folytatódik.

## *Példa fejlesztési tartalékból beszerezett eszköz értékcsökkenési leírására*

- ▶ Jelen esetben 2022-től kezdve kell a társasági adót megfizetni. A jármű használati ideje alatt összesen 5 millió Ft-tal kell a társasági adóalapot megnövelni, ami összeg a felhasznált fejlesztési tartalék összegével egyezik meg. ***Így a fejlesztési tartalék képzése és felhasználása gazdasági tartalmát tekintve nem más, mint halasztott adófizetés.***
- ▶ Ezért – ha van választási lehetőség – célszerű a fejlesztési tartalékot minél hosszabb használati idejű eszközhöz feloldani (pl. ingatlanok), mert a halasztott adófizetés annál később fog jelentkezni.

# Saját tőkevesztés számvitele

# Tőkevédelmi szabályok (Ptk.)

## „Lassú” (folyamatos) tőkevesztés (Ptk.3:133.§)

Ha a társaság az egymást követő két üzleti évben nem rendelkezik a társasági formához tartozó előírt jegyzett tőke összegének megfelelő saját tőkével, akkor a társaság tulajdonosai kötelesek a 2. év beszámolójának elfogadásától számított három hónapon belül a **saját tőke pótlásáról gondoskodni**. Ha ezt elmulasztják, akkor 60 napon belül **megszűnik a társaság**, vagy **át kell alakulnia** olyan társasággá, amely követelménynek eleget tesz.

# Tőkevédelmi szabályok (Ptk.)

- ▶ *Közbenső mérleggel nem* lehet dokumentálni, hogy a saját tőke helyreállt, ezért a tulajdonosoknak intézkedést kell hozni.
- ▶ Tört üzleti évek beszámolóit is számítanak (pl. 2020. év közben tért át a cég Tao-ról KIVÁ-ra, akkor tört üzleti éves beszámolókkal rendelkeznek)

# ***Tőkevédelmi szabályok (Ptk.)***

## ***Hirtelen tőkevesztés***

Kft [Ptk. 3:189. § a)-b) pont]

## ***A taggyűlés kötelező összehívása***

- ▶ Az ügyvezető késedelem nélkül köteles összehívni a taggyűlést vagy annak ülés tartása nélküli döntéshozatalt kezdeményezni a szükséges intézkedések megtétele céljából, ha tudomására jut, hogy



# Tőkevédelmi szabályok (Ptk.)

- ▶ a társaság *saját tőkéje veszteség folytán a törzstőke felére csökkent;*
- ▶ a társaság *saját tőkéje a törzstőke törvényben meghatározott minimális összege alá csökkent*
- ▶ a taggyűlés ezzel kapcsolatos határozatait *három hónapon belül végre kell hajtani.*
- ▶ ha a taggyűlés befejezését követő három hónapon belül az összehívásra okot adó, körülmény változatlanul fennáll, a törzstőkét le kell szállítani.

# Tőkevédelmi szabályok (Ptk.)

Rt (3:270. § )

## *A közgyűlés kötelező összehívásának esetei*

- ▶ Az igazgatóság köteles *nyolc napon belül* a szükséges intézkedések megtétele céljából a közgyűlést összehívni, ha bármely tagjának tudomására jut, hogy
- ▶ a részvénytársaság *saját tőkéje veszteség következtében az alaptőke kétharmadára csökkent;*

# Tőkevédelmi szabályok (Ptk.)

- ▶ a részvénytársaság *saját tőkéje az alaptőke törvényben meghatározott minimális összege alá csökkent*
- ▶ részvényesek kötelesek olyan határozatot hozni, amely alkalmas a megjelölt okok megszüntetésére; vagy dönteniük kell a társaság átalakulásáról, egyesüléséről vagy szétválásáról;
- ▶ a közgyűlés ezzel kapcsolatos határozatait *három hónapon belül végre kell hajtani*
- ▶ ha három hónapon belül az összehívásra okot adó körülmény változatlanul fennáll, az alaptőkét le kell szállítani.

# Saját tőke rendezés lehetőségei

- ▶ Pótbefizetés (társasági szerződésnek lehetőséget kell adni rá) pénztől eltérő eszközben is lehet (ha apportképes), pénzügyi rendezéskor, eszköz átadásakor kell elszámolni
- ▶ Ázsiós tőkeemelés: cégbírósági bejegyzéskor jelenik meg (bármilyen apportképes eszközzel teljesíthető)
- ▶ Tőkeleszállítás jegyzett tőkén felüli saját tőke javára (cégbírósági bejegyzéskor jelenik meg)

# Saját tőke rendezés lehetőségei

- ▶ Értékelési tartalék (piaci értékelés) bevezetése (mikro beszámolónál nem lehet!)
- ▶ Tulajdonosi követelés elengedése, véglegesen kapott pénzeszköz
  - a bevétel társasági adóalap része, kivéve az osztalék elengedése
  - ajándékozási illeték magánszemély tulajdonosnál, kivéve az osztalék elengedését

# Saját tőke rendezés lehetőségei

## *Átalakulás mérlegelése*

- ▶ Jogutódnak nem lehet a vagyommérlegében negatív saját tőke elem (eredménytartalék), ezt rendezni kell
- ▶ Tőketartalékból (a vagyon felértékelése a tőketartalékot növeli), vagy jegyzett tőkéből
- ▶ Ha ezek a tőkeelemek nem elegendőek, akkor vagyoni hozzájárulást kell teljesíteni

Köszönöm a megtisztelő  
figyelmüket !