

Szegediné Lengyel Piroska

Vállalkozások állami támogatásainak bemutatása és számviteli elszámolása

Government Grants for Businesses and Their Accounting Requirements



Összefoglalás

Az állami támogatások Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok (IFRS) szerinti elszámolásának ismerete minden hazai vállalkozás számára alapvető fontossággal bír, hiszen a hazai szabályozás elkötelezett az IFRS szerinti beszámoltatás átvételére. A 2015. évi CLXXVIII. számú törvény szerint a tőzsdei kibocsátók, a hitelintézetek és a velük egyenértékű pénzügyi vállalkozások egyedi éves beszámolójukat az IFRS szerint kötelesek elkészíteni. A tanulmány bemutatja a hatályos IAS 20 Állami támogatások elszámolása és az állami közreműködés közzététele standard előírásait az állami támogatások számviteli kezelése, megjelenítése, aktiválása vonatkozásában. Esetpéldákon keresztül mutatja be a hazai szabályozás és a nemzetközi standard szerinti számviteli elszámolások legjelentősebb eltéréseit.

Journal of Economic Literature (JEL) kódok: M16, M41, P45

Kulcsszavak: állami támogatások, egyéb bevétel, halasztott bevétel, amortizáció

Summary

Adequate knowledge of the accounting requirements under the International Financial Reporting Standards (IFRS) associated with government grants is essential for all

SEGEDINÉ DR. LENGYEL PIROSKA, PhD, főiskolai tanár, Zsigmond Király Egyetem (szegedine.lengyel.piroska@uni-zsigmond.hu).

Hungarian companies, considering that the national legislation is committed to transposing the IFRS rules into the local law. Firstly, starting from 2017, the stock market issuers and secondly, from 2018 onwards, credit institutions and equivalent financial corporations must compile their annual financial statements in accordance with the International Financial Reporting Standards (IFRS). The study presents the effective requirements of IAS20 – Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance Standard – regarding the accounting, presentation and activation of government grants. The most significant differences between the Hungarian regulation (Act C of 2000 on Accounting) and the IFRS requirements are demonstrated through a case study analysis.

Journal of Economic Literature (JEL) codes: M16, M41, P45

Keywords: government grants, other income, deferred income, amortization

BEVEZETÉS

Az állami támogatások pénzügyi kimutatásokban való megjelenítésére vonatkozó előírások magukban foglalják az erőforrások átadására vonatkozó könyvviteli elszámolási módokat, a gazdálkodó beszámolóját arról, hogy milyen mértékben profitált a beszámolási időszak alatt a kapott támogatásból. A szabályozás célja, hogy elősegítse a gazdálkodó pénzügyi kimutatásának összehasonlítását a korábbi üzleti éveinek, valamint a más gazdálkodók, a versenytársak pénzügyi kimutatásaival (Beke, 2014:20).

A pénzügyi kimutatásait a nemzetközi standardok (IFRS) szerint készítő gazdálkodónak az IAS 20 Állami támogatások elszámolása és az állami közreműködés közzététele standard előírásait kell alkalmaznia az állami támogatások megjelenítésére, elszámolására és közzétételére, valamint az állami közreműködés egyéb formáinak közzétételére vonatkozóan [Sztv. 6. § (1)–(2) bekezdés, 9/A. § (1)–(5) bekezdések]. Az éves beszámolóját a „nemzeti standardok” szerint készítő gazdálkodó a 2000. évi C. törvény a számvitelről (Sztv.) vonatkozó előírásait köteles alkalmazni az állami támogatások beszámolóban való megjelenítésére [Sztv. 4. § (1)–(5) bekezdések].

A kétféle szabályozórendszerben – a 2016. január 1-jén hatályba lépett új számviteli törvényi módosítások eredményeképpen – az állami támogatások elszámolásának elve hasonló, de eltérések néhány tekintetben még mindig megfigyelhetők. A hazai szabályozásban – a rendkívüli tételek megszüntetésével – az elszámolás egyszerűsödött, átláthatóbbá vált, közeledett a nemzetközi szabályozáshoz. Az új számviteli előírások egyik fontos eleme a kapott támogatások elszámolásának változása, amely jellemzően az utófinanszírozás keretében elnyert támogatások esetében alkalmazható.

A tanulmány célja, hogy bemutassa az állami támogatás egyes formáinak számviteli kezelését a nemzetközi és nemzeti szabályozás szerint, esetpéldákon keresztül rámutatva az elszámolások sajátosságaira, aláhúzva annak fontosságát, hogy az állami támogatások IFRS szerinti elszámolásának ismerete minden hazai vállalkozás számára

alapvető, hiszen a 2015. évi CLXXVIII. számú, a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok egyedi beszámolási célokra történő hazai alkalmazásának bevezetéséhez kapcsolódó, valamint az egyes pénzügyi tárgyú törvények módosításáról című törvény kihirdetésével hangsúlyosan megkezdődött a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok átvétele. Az elkövetkező években folyamatosan bővül azon vállalkozások köre, amelyek kötelezően, de minden bizonnyal azon vállalkozások köre is, amelyek saját elhatározás alapján az IFRS szerint készítik majd egyedi beszámolójukat.

AZ ÁLLAMI TÁMOGATÁSOK FOGALMA, FORMÁI, TÁMOGATÁSPOLITIKAI ESZKÖZÖK

Az IAS20 standard szerint az „állam (háztartás)” kifejezés a kormányra, a kormányzati szervekre és a hasonló, akár helyi, akár nemzeti vagy nemzetközi testületekre vonatkozik. A standard megfogalmazása alapján az állami támogatások erőforrások átadását jelentik a gazdálkodó részére, amelyek a gazdálkodó működési tevékenységéhez kapcsolódnak, és amelyeket meghatározott feltételek múltbeli vagy jövőbeli teljesítése ellenében nyújtanak. Gazdaságpolitikai értelemben állami támogatás minden olyan eszköz, amellyel az állam kedvezőbb pozícióba hoz egyes vállalkozásokat azokhoz képest, amelyek kizárólag a piac törvényei, a szűken vett keresleti-kínálati viszonyok szerint működnek (Lentner, 2016:67).

Az állami támogatásoknak számtalan formája van, amelyek mind az adott közreműködés jellegében, mind az általában azokhoz kapcsolódó feltételekben különböznek. A támogatás célja lehet a gazdálkodó ösztönzése olyan tevékenység végzésére, amelybe szokásos körülmények között – ha a támogatást nem kapná meg – nem fogna bele. Az *eszközökkel kapcsolatos támogatások* olyan állami támogatások, amelyeknek az elsődleges feltétele az, hogy az ilyen támogatásra jogosult gazdálkodó hosszú lejáratú eszközöket szerezzen be, hozzon létre vagy más módon szerezzen meg. A *jövedelemhez kapcsolódó támogatások* az eszközökhöz kapcsolódó támogatásoktól eltérő állami támogatások. Az *elengedhető kölcsönök* azok a kölcsönök, amelyek esetében a kölcsönadó vállalja, hogy meghatározott feltételek fennállása esetén elengedi a visszafizetést [IAS 20 (1) bekezdés].

Az állami támogatási rendszer, a támogatáspolitikai eszközök – támogatási formák, pályázati feltételek, a megítélt támogatási összegek folyósításának rendje, a folyósított összegek pénzügyi-számviteli elszámolása a támogatásközvetítőnél és a végső felhasználónál –, a szabályozó mechanizmus kiépítése és rendszeres felülvizsgálata folyamatosan újabb és újabb szakmai kihívások elé állítja a kormányzati, önkormányzati döntéshozó szerveket, de a pénzügyi-számviteli szakma egészét is. A támogatáspolitikai gyakorlati megvalósításának összetett feladatai már hazánk Európai Unióhoz való csatlakozásának idején megfogalmazódtak. Az állami támogatások tartós folyósításához szükséges költségvetési támogatások előteremtése, a vállalkozók hitelezéséhez elengedhetetlen kereskedelmi banki likvid pénzüsszegek bevonásához alapot adó, állami pénzügypolitikai eszközök kidolgozása az új évezred egyik legsürgetőbb feladata (Lentner, 2005:233).

AZ ÁLLAMI TÁMOGATÁSOK MEGJELENÍTÉSE AZ IFRS SZERINT KÉSZÍTETT PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOKBAN

A gazdálkodó által kapott állami támogatásokat, erőforrásokat a standardban szabályozott módon kell elszámolni, illetve megjeleníteni a pénzügyi kimutatásokban. A pénzügyi kimutatásokban be kell mutatni, hogy a gazdálkodó milyen mértékben profitált a beszámolási időszak alatt az állami közreműködésből. Egy állami támogatás csak akkor jeleníthető meg, ha észszerű bizonyíték van arra, hogy a gazdálkodó teljesíteni fogja az ahhoz kapcsolódó feltételeket, és a támogatást meg fogja kapni. A támogatás kézhezvétele még nem meggyőző bizonyíték arra vonatkozóan, hogy a támogatáshoz kapcsolódó feltételek teljesültek vagy teljesülni fognak. Az a mód, ahogyan a gazdálkodó egy támogatást megkap, nem befolyásolja a támogatás esetében alkalmazandó számviteli elszámolási módszert, ezért a támogatás elszámolásának módja megegyezik, akár pénzeszközben, akár az állammal szembeni kötelezettségek csökkentésén keresztül kapja azt a gazdálkodó. Az *államtól kapott elengedhető kölcsön* akkor kezelendő állami támogatásként, ha észszerű bizonyíték van arra, hogy a gazdálkodó teljesíteni fogja a kölcsön visszafizetésének elengedésére vonatkozó feltételeket [IAS 20 (1)–(10) bekezdések].

Az állami támogatások elszámolása

Az állami támogatásokat szisztematikusan kell bevételként elszámolni azon időszakok alatt, amelyek szükségesek ahhoz, hogy összemérjék azokat a kompenzálni kívánt kapcsolódó ráfordításokkal. Az állami támogatások elszámolására két alapvető megközelítés létezik:

– A *tőkemegközelítés*, amely alapján a támogatás közvetlenül a részvényesek részesedéseivel szemben kerül jóváírásra. A tőkemegközelítés elv szerint az állami támogatást egyfajta finanszírozási eszköznek kell tekinteni, és azt a mérlegben kell kezelni. Nem megfelelő az eredménykimutatásban való megjelenítése az általa finanszírozott költségtételek ellentételezéseként, mivel azt nem meg szolgálják, hanem az az állam által nyújtott olyan ösztönzést jelent, amelyhez nem kapcsolódnak költségek [IAS 20 (14) bekezdés].

– A *jövedelemmegközelítés*, amelynek alapján a támogatás egy vagy több időszakon keresztül bevételként számolják el. A standard az állami támogatások elszámolására a jövedelemmegközelítést írja elő: az állami támogatások ritkán ellentételezés nélküliek, a gazdálkodó a kitűzött feltételek megvalósításával és az előírt kötelezettségek teljesítésével szolgálja meg azokat, ebből adódóan ezeket bevételként kell elszámolni, és össze kell mérni azokkal a kapcsolódó költségekkel, amelyeket kompenzálni hivatottak. Ezen túlmenően, mivel a nyereség- és egyéb adókat az eredménnyel szemben kell elszámolni, logikus, hogy az állami támogatásokat, amelyek a fiskális politika következményei, ugyancsak az eredménykimutatásban kezeljük. A jövedelemmegközelítés szempontjából lényeges, hogy az állami támogatásokat szisztematikus és észszerű módon azokra az időszakokra kell bevételként elszámolni, amelyben a kapcsolódó költségek felmerülnek [IAS 20 (15) bekezdés].

Eszközökhöz kapcsolódó támogatások bemutatása

Az eszközökhöz kapcsolódó állami támogatásokat – ideértve a valós értéken számított nem monetáris támogatásokat is – a mérlegben vagy halasztott bevételként kell bemutatni, vagy a támogatással az eszköz könyv szerinti értékét kell csökkenteni [IAS 20 (24.) bekezdés]. Az eszközökhöz kapcsolódó támogatások a pénzügyi kimutatásokban történő bemutatásának lehetséges módszerei:

– A támogatás kimutatása *elhatárolt bevételként*, amelyet szisztematikusan és észszerű alapon az eszköz hasznos élettartamára kell bevételként elszámolni („bruttó módon való elszámolás”).

– A támogatás összegével az *eszköz könyv szerinti értékének a csökkentése*, ami azzal jár, hogy a támogatást eredményként, az értékcsökkenthető eszköz élettartama alatt, az alacsonyabb értékcsökkenési leíráson keresztül jelenítik meg („nettó módon való elszámolás”).

Az eszközök beszerzése és a kapcsolódó támogatások átvétele jelentős változásokat okozhat a gazdálkodó cash flow-jában. Ez okból, illetve az eszközökbe történt bruttó beruházás bemutatása céljából, az ilyen mozgások a cashflow-kimutatásban gyakran elkülönített tételként jelennek meg, függetlenül attól, hogy az eszköznek a mérlegben való megjelenítésekor levonták-e a támogatás összegét a kapcsolódó eszközökből, vagy sem.

Nézzük meg a standard előírásainak értelmezését az eszközbeszerzéshez kapcsolódó állami támogatások elszámolása vonatkozásában egy esetpéldán keresztül. Tételezzük fel, hogy egy vállalkozás 2017. június 1-jén megvásárolt egy gyártó gépsort 120 millió Ft vételáron. A beruházás megvalósításához pályázat útján 20 millió Ft állami támogatást kapott. A támogatási összeget az állam 2017. augusztus 1-jén folyósította. A gyártó gépsor üzembe helyezésének, aktiválásának időpontja 2017. július 1. Az eszköz hasznos élettartama 5 év, az értékcsökkenést lineáris módszerrel számolják el a hasznos élettartam alatt. A támogatás összegének elszámolása történhet „nettó módon” az eszköz bekerülési értékével (1. táblázat), illetve bruttó módon (2. táblázat).

A támogatási összeg „nettó módon” történő elszámolása esetén az üzleti évre arányosan elszámolható értékcsökkenési leírás összegének megállapítása: Értékcsökkenés elszámolásának alapja az állami támogatás összegével csökkentett bekerülési érték (120 millió Ft – 20 millió Ft) = 100 millió Ft. A hasznos élettartam alatt az évente elszámolható értékcsökkenés összege 100 millió Ft/5 év = 20 millió Ft. A 2017. évben fél éves időtartamra számolható el az értékcsökkenés, amelynek összege 10 millió Ft.

A támogatási összeg „bruttó módon” történő elszámolása esetén az üzleti évre arányosan elszámolható értékcsökkenési leírás összegének megállapítása: Értékcsökkenés elszámolásának alapja az eszköz bekerülési értéke (120 millió Ft). A hasznos élettartam alatt az évente elszámolható értékcsökkenés összege 120 millió Ft/5 év = 24 millió Ft. A 2017. évben fél éves időtartamra számolható el az értékcsökkenés, amelynek összege 12 millió Ft.

A halasztott bevétel feloldása a hasznos élettartam alatt az évente elszámolt értékcsökkenési leírás arányos részének kompenzálásával történik. Az állami támogatás és az eszköz bekerülési értékének arányszáma: 20 millió Ft/120 millió Ft = 0,16666667, amely arányszámmal megszorozva az értékcsökkenési leírás összegét, megkapjuk a ha-

1. táblázat: A támogatási összeg elszámolása „nettó módon”

Időpont	Gazdasági művelet	Tartozik számla	Követel számla	Összeg (E Ft)
június 1.	Gyártó gépsor vásárlása	Befejezetlen beruházások	Pénzeszközök	120 000
július 1.	Gyártó gépsor üzembe helyezése	Termelő berendezések	Befejezetlen beruházások	120 000
július 1.	Megítélt állami támogatás megjelenítése	Követelések állami támogatásra	Termelő-berendezések	20 000
augusztus 1.	Állami támogatás folyósítása	Pénzeszközök	Követelések állami támogatásra	20 000
december 31.	Üzleti évre jutó értékcsökkenés elszámolása	Értékcsökkenési leírás	Termelő-berendezések	10 000

Forrás: Saját készítésű esetpélda az IAS20 (24) bekezdés alapján

2. táblázat: A támogatási összeg elszámolása „bruttó módon”

Időpont	Gazdasági művelet	Tartozik számla	Követel számla	Összeg (E Ft)
június 1.	Gyártó gépsor vásárlása	Befejezetlen beruházások	Pénzeszközök	120 000
július 1.	Gyártó gépsor üzembe helyezése	Termelő-berendezések	Befejezetlen beruházások	120 000
július 1.	Megítélt állami támogatás megjelenítése	Követelések állami támogatásra	Halasztott bevételek	20 000
augusztus 1.	Állami támogatás folyósítása	Pénzeszközök	Követelések állami támogatásra	20 000
december 31.	Üzleti évre jutó értékcsökkenés elszámolása	Értékcsökkenési leírás	Termelő-berendezések	12 000
december 31.	A halasztott bevétel feloldása az elszámolt ÉCS összegében	Halasztott bevételek	Értékcsökkenési leírás	2 000

Forrás: Saját készítésű esetpélda az IAS20 (24) bekezdés alapján

lasztott bevétel feloldásának összegét (12 millió Ft x 0,16666667 = 2 millió Ft). Ezzel a módszerrel számolva a halasztott bevétel az eszköz hasznos élettartama alatt feloldásra kerül az elszámolt értékcsökkenéssel szemben, így az állami támogatás összegének eredményhatása nem lesz.

Jövedelemhez kapcsolódó támogatások bemutatása

A jövedelemhez kapcsolódó támogatások kimutathatók az eredménykimutatásban *bevételként* (vagy *elkülönítve*, vagy egy olyan általános tétel részeként, mint az „egyéb bevételek”), illetve kimutathatók „nettó módon”, összegüket levonva a kapcsolódó

ráfordításokból [IAS 20 (29.) bekezdés]. A jövedelemhez kapcsolódó támogatások bemutatására mindkét módszer elfogadhatónak minősül, ugyanakkor a pénzügyi kimutatások megfelelő megértéséhez szükség lehet a támogatás összegének közzétételére. Rendszerint helyénvaló, ha a támogatásnak bármely olyan bevétel vagy ráfordítás tételre gyakorolt hatását közzéteszik, amelynek az elkülönített közzététele előírás.

Nézzük meg a standard előírásainak értelmezését a jövedelemhez kapcsolódó állami támogatások elszámolása vonatkozásában egy esetpéldán keresztül. Tételezzük fel, hogy a vállalkozás 2015. január 2-án *kutatás-fejlesztési tevékenységre* 120 millió Ft állami támogatást kapott pályázati úton, állami határozattal. Az elnyert támogatási összeg három év alatt hívható le, egyenlő összegben, minden év március 1-jén. A támogatási szerződés szerint az összeg lehívásának feltétele minimum 20 személynek a projektben való foglalkoztatása. A vállalkozás a feltételeket teljesítette, a 2015. január 2-án kelt határozat szerint, a támogatási összegeket minden évben március 1-jén megkapta, és az időszak alatt az összegek számviteli elszámolása az 3. táblázatban foglaltak szerint megtörtént.

3. táblázat: A támogatási összegek lehívásának alakulása a három év alatt

Időpontok	Megítélt támogatás (E Ft)	Lehívott támogatás (E Ft)	Elszámolható egyéb bevétel (E Ft)	Halasztott bevétel (E Ft)
2015. január 2.	120 000	–	–	120 000
2015. március 1.		40 000	40 000	120 000 – 40 000 = 80 000
2016. március 1.		40 000	40 000	80 000 – 40 000 = 40 000
2017. március 1.		40 000	40 000	0
Összesen	120 000	120 000	120 000	–

Forrás: Saját készítésű esetpélda az IAS 20 (29) bekezdés alapján

Az állami támogatásokat a határozattal való odaítélésük napján kell a könyvekben megjeleníteni, függetlenül a tényleges folyósítás idejétől, és az alatt az időszak alatt kell egyéb bevételként elszámolni, amelyekben a kompenzálni kívánt – a kutatás-fejlesztési tevékenységgel összefüggésben felmerült – ráfordítások felmerülnek. Példánkban a teljes támogatási összeget az odaítélés napján elszámoltuk halasztott bevételként, majd elszámoltuk a ténylegesen folyósított összegeket a három év alatt egyéb bevételként a halasztott bevételek egyidejű, arányos csökkentésével, ami ellensúlyozta a három év alatt elszámolt kutatás-fejlesztési tevékenység elszámolt ráfordításait.

Állami támogatások visszafizetése

A jövedelemhez kapcsolódó támogatás visszafizetését először a támogatással kapcsolatban kimutatott elhatárolás könyv szerinti értékével szemben kell elszámolni. Ha a visszafizetés összege meghaladja az ilyen elhatárolás összegét, a fennmaradó összeget az

4. táblázat: A lehívott támogatási összegek számviteli elszámolása

Időpontok	Gazdasági művelet	Tartozik számla	Követel számla	Összeg (eFt)
2015. év				
január 2.	A támogatás megjelenítése	Követelések állami támogatásokkal szemben	Halasztott bevételek	120 000
március 1.	A támogatási összeg lehívása	Pénzeszközök	Követelések állami támogatásokkal szemben	40 000
december 31.	A halasztott bevétel feloldása	Halasztott bevételek	Egyéb bevétel	40 000
2016. év				
március 1.	A támogatási összeg lehívása	Pénzeszközök	Követelések állami támogatásokkal szemben	40 000
december 31.	A halasztott bevétel feloldása	Halasztott bevételek	Egyéb bevétel	40 000
2017. év				
március 1.	A támogatási összeg lehívása	Pénzeszközök	Követelések állami támogatásokkal szemben	40 000
december 31.	A halasztott bevétel feloldása	Halasztott bevételek	Egyéb bevétel	40 000

Forrás: Saját készítésű esetpélda az IAS 20 (29.) bekezdés alapján

eredmény terhére, ráfordításként kell elszámolni [IAS 20 (32) bekezdés]. Tétélezzük fel, hogy a vállalkozás 20 millió Ft munkahelyteremtő állami támogatást kap, aminek feltétele legalább 20 munkahely létrehozása és öt éven keresztül való fenntartása. A vállalkozás az 1. és 2. évben teljesíti a feltételeket, de a 3. évben a szerződésben kikötött feltételek már nem teljesülnek. A szerződés értelmében, a szerződéses feltételek nemteljesülése esetén, a támogatás teljes összegét vissza kell fizetni.

Az eszközöz kapcsolódó támogatás visszafizetését vagy az eszköz könyv szerinti értékének – a visszafizetés összegével történő – növelésével, vagy a halasztott bevételek egyenlegének – a visszafizetendő összeggel történő – csökkentésével kell elszámolni. Az a halmozott pótlólagos értékcsökkenési leírás, amelyet addig az időpontig – a támogatás nélkül – költségként kellett volna elszámolni, ráfordításként számolják el.

A TÁMOGATÁSOK ELSZÁMOLÁSÁNAK SAJÁTOSÁGAI A „NEMZETI STANDARDOK” SZERINT

A támogatások elszámolása egyéb bevételként, a bevétel elhatárolása

Az éves beszámolóját a 2000. évi C. törvény a számvitelről előírásai alapján készítő gazdálkodónak a kapott támogatás összegét egyéb bevételként kell elszámolnia az alábbiak

5. táblázat: A könyvviteli elszámolás időrendi sorrendben

	Gazdasági művelet	Tartozik számla	Követel számla	Összeg (E Ft)
1.	A támogatás megjelenítése	Követelések állami támogatásokkal szemben	Halasztott bevételek	20 000
2.	A támogatás folyósítása	Pénzeszközök	Követelések állami támogatásokkal szemben	20 000
3.	Halasztott bevétel feloldása 1. év mérlegforduló napon	Halasztott bevételek	Egyéb bevételek	4 000
4.	Halasztott bevétel feloldása 2. év mérlegforduló napon	Halasztott bevételek	Egyéb bevételek	4 000
5.	A támogatás visszafizetése két könyvelési tételben:			
5.1.	a halasztott bevétel könyv szerinti értékén	Halasztott bevételek	Pénzeszközök	12 000
5.2.	a fennmaradó összeg ráfordításként való elszámolásával	Egyéb ráfordítások	Pénzeszközök	8 000

Forrás: Saját készítésű esetpélda az IAS 20 (32.) bekezdés alapján

szerint: Az *egyéb bevételek* között kell elszámolni a költségek (a ráfordítások) ellentételezésére – visszafizetési kötelezettség nélkül – belföldi vagy külföldi gazdálkodótól, illetve természetes személytől, valamint államközi szerződés vagy egyéb szerződés alapján külföldi szervezettől kapott támogatás, juttatás összegét [Sztv. 75. § (2) bekezdés]. A támogatás összegének egyéb bevételként való elszámolásának nem feltétele a mérlegkészítés időpontjáig történő pénzügyi rendezés, ha a támogatási szerződés alapján a mérlegkészítés időpontjáig a támogatással való elszámolás megtörtént.

Egyéb bevételként kell elszámolni, de halasztott bevételként időbelileg el kell határolni a fejlesztési célra – visszafizetési kötelezettség nélkül – kapott, pénzügyileg rendezett támogatás összegét, illetve a halasztott bevételként elszámolt, időbelileg elhatárolt összegből a kapcsolódó költségek, ráfordítások ellentételezésére megszüntetett összeget. Ennek oka, hogy a törvény előírása szerint a támogatásonként kimutatott halasztott bevételt a fejlesztés során megvalósított eszköz bekerülési értékének, illetve bekerülési értéke arányos részének költségként, illetve ráfordításként való elszámolásakor kell megszüntetni (Botka, 2017:16). Amennyiben az eszköz bekerülési értéke a használatbavételt követően megnő a használatbavételkor bekerülési értékhez képest, akkor a halasztott bevétel megszüntetésekor a bekerülési érték növekményét figyelmen kívül kell hagyni. Amennyiben emellett az eszköz hasznos élettartama is növekszik, akkor a halasztott bevétel megszüntetésekor a hasznos élettartam növekedését is figyelmen kívül kell hagyni.

Nézzünk egy esetpéldát értéknövelő beruházás elszámolásának értelmezésére. Tétélezzük fel, hogy a gazdálkodó pályázatot nyújt be egy általa 10 millió Ft bekerülési

értéken kalkulált eszközre. A pályázati kiírás szerint az eszközre 80% támogatás nyújtható. A pályázat elbírálásának eredménye, hogy a 10 millió Ft kalkulált bekerülési értékéből 9 millió Ft-ot fogadnak el, tehát (a 9 millió Ft 80%-a) 7 millió 200 ezer Ft a megítélt támogatás. A gazdálkodó az eszközt év közben fejlesztette, annak értéke a kalkulált értékhez képest 3 millió Ft-tal megnövekedett, 13 millió Ft lett.

A hazai szabályozás szerint a támogatás év végi feloldásakor nem vehető figyelembe az értéknövelő beruházás, az eredeti szerződésben foglalt meghatározott mutatószám-mal kell számolni. A támogatás visszairására csak abban az esetben kerülhet sor, ha az eszközhoz kapcsolódóan történik költség- és ráfordításelszámolás.

Utófinanszírozással elnyert támogatások elszámolása

Az utófinanszírozásos pályázatoknál jellemző, hogy a költség/ráfordítás az adott üzleti évben felmerül, de a hozzá kapcsolódó támogatási bevétel nem jelenik meg az adott üzleti évben, mert a támogatás utalása a következő évben, mérlegkészítés után történik. A 2015. évi törvénymódosítás szerint, ha *a mérlegkészítés időpontjáig megtörténik a támogatással való elszámolás*, akkor a járó támogatást az aktív időbeli elhatárolásokkal szemben *az adott üzleti év egyéb bevételeként* kell számolni. A törvénymódosítás új előírása vonatkozik a pályázat keretében elszámolt támogatásokra, a más vállalkozásoktól, magánszemélyektől kapott támogatásokra, de nem vonatkozik a fejlesztési célra kapott támogatásokra. Az új szabályozás jelentős módosítás, hiszen a korábbi szabályozás szerint a költségek/ráfordítások ellentételezésére kapott támogatás kizárólag abban az esetben volt elszámolható az üzleti évben egyéb bevételeként, ha a mérleg készítéséig a pénzügyi rendezés is megtörtént.

Eszközbeszerzéshez kapcsolódó állami támogatás elszámolása egy esetpélda alapján

Tételezzük fel, hogy a gazdálkodó új gyártósor üzembe helyezéséről döntött, amit részben állami támogatásból tervez megvalósítani. A tervezett beruházás értéke 160 millió Ft, amelyhez a pályázati úton elnyert vissza nem térítendő támogatás összege 60 millió Ft. A támogatás összege – a feltételek előzetes igazolása eredményeképpen – a mérleg fordulónapja előtt megérkezett a gazdálkodó bankszámlájára. A gyártósor várható hasznos élettartama 10 év.

A számviteli törvény előírásai *tételes előírást* tartalmaznak az elszámolás módjára. A beruházáshoz kapcsolódó, véglegesen kapott támogatás összege nem csökkenti az eszköz bekerülési (beszerzési) értékét (Botka, 2016:24). A támogatás összegét a passzív időbeli elhatárolások között kell kimutatni addig, amíg a kapcsolódó költségek (ráfordítások) nem merülnek fel [Sztv. 44. § (2) és 45. § (1) és (2) bekezdések].

A halasztott bevételeként kimutatott megszüntetést – az ellentételezett költségnek, illetve ráfordításnak megfelelően – az egyéb bevételekkel szemben is el lehet számolni, így az eszköz értékcsökkenése mellett a támogatás bevétele is az üzemi eredmény szintjén fog megjelenni [Sztv. 77. § (4a) bekezdés].

6. táblázat: A részben támogatásból megvalósított eszközberuházás könyvviteli elszámolása

	Gazdasági esemény	Tartozik számla	Követel számla	Összeg (Ft)
1.	Az eszköz aktiválása	Gyártó gépsor	Befejezetlen beruházások	160 000 000
2.	A támogatás jóváírása a bankszámlán	Pénzeszközök	Egyéb bevételek	60 000 000
3.	A támogatási összeg elszámolása	Egyéb bevételek	Passzív időbeli elhatárolások	60 000 000
4.	Értécsökkenés elszámolása	Értécsökkenési leírás	Gyártó gépsor értécsökkenése	16 000 000
5.	Az értécsökkenési leírás ellentételezése a támogatási bevétellel	Passzív időbeli elhatárolások	Egyéb bevételek	6 000 000

Forrás: Saját készítésű esetpélda az Sztv. 47. § (3), 44. § (2), 45. § (1)–(2) bekezdések alapján

A hasznos élettartam alatt az évenként jelentkező eredményhatás az Értécsökkenési leírás és az Egyéb bevétel tételek különbségeként megállapított –1 millió Ft lesz.

A magyar szabályozáshoz képest a nemzetközi számviteli szabályozás eltérést eredményez azért, hogy az eszközökhöz kapcsolódó állami támogatással a mérlegben lehetőség van az eszköz könyv szerinti értékét is csökkenteni. Ebben az esetben a támogatás mint eredményt befolyásoló tényező – az értécsökkenthető eszköz élettartama alatt – az alacsonyabb értécsökkenési leíráson keresztül jelenik meg.

Összegezve megállapítható, hogy az IFRS rendszerében az eszközbeszerzéshez kapcsolódó állami támogatások elszámolására két lehetőség áll a gazdálkodó rendelkezésére: a halasztott bevételként történő kimutatás, illetve az eszköz könyv szerinti értékének csökkentése. Amennyiben a gazdálkodó a halasztott bevételként való kimutatás mellett dönt, az eszközérték magasabb lesz, de a mérleg forrásoldalán megjelenik egy kötelezettség jellegű passzív időbeli elhatárolás a halasztott bevétel miatt, míg a második esetben az eszközérték alacsonyabb lesz, de a forrásoldalon nem történik változás.

ÖSSZEGRÉS

Az állami támogatások IFRS szerinti elszámolásának ismerete minden hazai vállalkozás számára alapvető fontossággal bír, hiszen a hazai szabályozói környezet utóbbi két évben történt jelentős változása mérföldkövet jelent az IFRS-ek hazai alkalmazása tekintetében. Bár a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok alkalmazása hazánkban az Európai Unióhoz való csatlakozással már elkezdődött, a tőzsdén jegyzett vállalkozások konszolidált pénzügyi kimutatásaik kapcsán 2005 óta alkalmazzák a szabályrendszert, ugyanakkor az igazi áttörést a 2015. évi CLXXVIII. törvény jelentette, amely megteremtette a lehetőséget az IFRS-ek egyedi beszámolókra történő alkalmazására. A törvény szerint a tőzsdei kibocsátók (a gazdálkodók, akiknek értékpapírjait az Európai Gazdasági Térség bármely állama szabályozott piacán forgalmazzák), a hi-

telintézetek és a velük egyenértékű pénzügyi vállalkozások egyedi éves beszámolójukat a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok (IFRS) szerint kötelesek elkészíteni. A törvény alapján a 2017. évtől az éves beszámolóját az IFRS-ek szerint állíthatja össze a vállalkozó, amelynek közvetlen vagy közvetett anyavállalata az összevont (konszolidált) éves beszámolóját az IFRS-ek szerint készíti el, továbbá a biztosító, a Magyar Nemzeti Bank felügyelete alá tartozó további intézmények, a könyvvizsgálatra kötelezett gazdasági társaság, a külföldi székhelyű vállalkozás magyarországi fióktelepe.

Az IFRS-beszámolásra való átállás bonyolult, költséges és a szakmai felkészülés szempontjából nézve rendkívül időigényes feladat, ennek ellenére – a nemzetközi környezetben való gazdálkodás elengedhetetlen feltételeként – várhatóan a következő években jelentősen emelkedni fog az IFRS szerinti beszámolást választó gazdálkodók száma, ami újabb és újabb szakmai kihívások elé állítja majd a számviteli szakembereket.

FELHASZNÁLT IRODALOM

- Beke Jenő (2014): *Nemzetközi számvitel*. Akadémiai Kiadó, Budapest.
- Botka Erika (2016): Beruházások, felújítások bekerülési értéke. *Önadózó*, 28. évf., 3. sz.
- Botka Erika (2017): Számviteli törvény módosításáról. *Önadózó*, 29. évf., 7–8. sz.
- Lentner Csaba (2005): *Rendszerváltás és pénzügypolitika*. Akadémiai Kiadó, Budapest.
- Lentner Csaba (2016): Az állam gazdaságszervező és -szabályozó tevékenysége, annak eszközei. In: *Közigazgatási szakvizsga. Gazdasági igazgatás*. Dialóg Campus, Budapest–Pécs.