

# ÁLLAMI TÁMOGATÁSOK SZÁMVITELI ELSZÁMOLÁSA ÉS HATÁSA AZ EREDMÉNYRE

## ACCOUNTING OF NATIONAL SUBSIDIES AND THEIR EFFECT ON THE RESULT

**DR. PHD WICKERT IRÉN egyetemi docens**  
**ÁGOSTON ANITA egyetemi tanársegéd**  
**SZARVAS-FEKETE TIBOR gazdasági tanár**  
Kaposvári Egyetem

### Abstract

An essential tool for the economic activity and the rural development are the system of state subsidies. The non-refundable subsidies given for development goals enable the development of businesses on the long term, while the non-refundable subsidies, given for covering of the costs, help to solve the daily liquidity problems and improve their profit generating activity. The accounting of the national subsidies requires specific professional skills from the enterprise. Beside the regulatory compliance accounting can have concrete results and tax consequences.

A separate problem in case of the non-refundable subsidies connected to development is the accounting of the amortization. According to the general regulation the accounting of the amortization (accruals) is appropriate, however the accounting of non-refundable subsidies for development placed to the capital reserves (restricted reserves) reveal a serious economic contradiction in the assets and liabilities.

### 1. Az állami támogatások szerepe a gazdaságban

A gazdasági élet és a vidékfejlesztés nélkülözhetetlen eszköze az állami támogatások rendszere. Magyarország 2004. május 1-jén csatlakozott az Európai Unióhoz. A csatlakozást követően jogosulttá vált az Unió fejlesztési alapjaiból források lehívására. Természetesen a Uniós támogatások előtt is meghatározó gazdaságfejlesztési programok zajlottak az országban, mint például a 2000-ben indított Széchenyi Vállalkozásfejlesztési Program, vagy pedig a 2003-ban meghirdetett SMART HUNGARY BERUHÁZÁS ÖSZTÖNZÉSI PROGRAM.

E két fejlesztési program alapozta meg az első uniós társfinanszírozású programot, a Gazdasági Versenyképességi Operatív Program (GVOP). A GVOP-t 2007-ben felváltotta a Gazdaságfejlesztési Operatív Program (GOP).

A befektetés-ösztönzési program célja a vállalkozások versenyképességének javítása, korszerű, piacorientált termékek előállítás, feldolgozóipari kapacitások bővítése és a foglalkozáspolitikai előtérbe helyezése.

## 2. Az állami támogatások fogalma és csoportosítása

Az Európai Unió jogszabályokban megfogalmazott állami támogatások fogalma eltérő a mindennapi életben használt értelmezéstől. A Római Szerződés konkrétan megfogalmazza, hogy mit kell érteni állami támogatáson, és ilyen támogatások nyújtását megtiltja. Az RSZ 87. cikkének (1) bekezdése értelmében „ha e szerződés másként nem rendelkezik, a közös piaccal összeegyeztethetetlen a tagállamok által vagy állami forrásból bármilyen formában nyújtott olyan támogatás, amely bizonyos vállalkozásoknak vagy bizonyos áruk termelésének előnyben részesítése által torzítja a versenyt vagy azzal fenyeget, amennyiben ez érinti a tagállamok közti kereskedelmet”. (Sztv.)

Állami támogatásról az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerint akkor beszélhetünk, ha az alábbi feltételek együttesen teljesülnek:

- a támogatás állami forrásból származik,
- a kedvezményezett gazdasági előnyhöz jut,
- a támogatás szelektív, azaz nem terjed ki a gazdaság minden szereplőjére,
- versenytorzító hatása van,
  - a támogatás hatással van, illetve lehet a tagállamok közötti kereskedelemre, és a versenyre.

Nem minősül állami támogatásnak, ha a fenti feltételek valamelyike nem teljesül, és abban az esetben az adott támogatás összege és aránya nem esik korlátozás alá.

Állami támogatás:

- a) az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti támogatás, vagy
- b) csekély összegű támogatásként nyújtott támogatás [37/2011. Korm. r. 2.§ (1)].

A támogatásokat több szempont szerint csoportosíthatjuk. A támogatási politikák alapján regionális és horizontális támogatásokat különböztetünk meg.

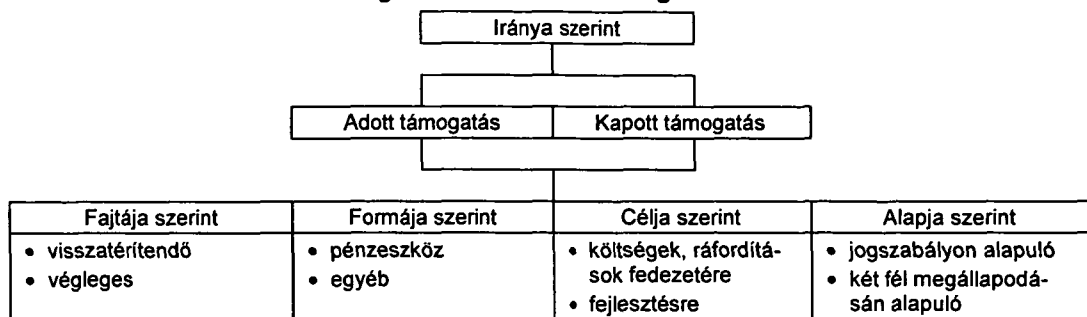
A regionális támogatás célja az egyes régiók gazdasági leszakadásának megakadályozása, illetve felzárkóztatásuk elősegítése. Magyarország teljes területe jogosult regionális támogatásra, azonban a támogatás jogosultsági eltérő mértékét Bizottság által elfogadott regionális térkép tartalmazza. Regionális támogatás induló beruházáshoz vagy munkahelyteremtéshez adható.

A horizontális támogatások bizonyos tevékenységeket részesítenek előnyben regionális és ágazati szelektivitás nélkül.

- kutatás-fejlesztés,
- környezetvédelem,
- megmentés és szerkezetátalakítás,
- foglalkoztatás,
- képzés,
- kis- és középvállalkozások segítése,
- kockázati tőketevékenység.

1. ábra. A támogatások csoportosítása

Figure 1. Classification of grants



Forrás: Saját szerkesztés

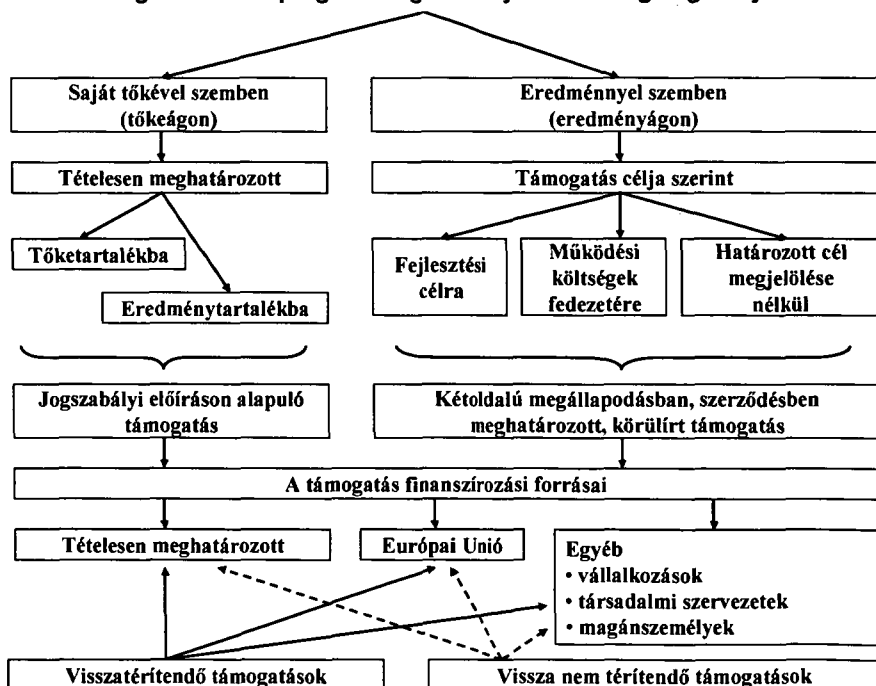
### 3. Támogatások számviteli elszámolása

Az állami támogatások számviteli elszámolása speciális szakmai felkészültséget követel meg a gazdálkodótól. A jogszabályi megfelelés mellett, a számviteli elszámolásnak konkrét eredmény és adóvonzata is lehet.

A vissza nem térítendő támogatás olyan pénzösszeg, amely a feltételek teljesülése esetén nem terhel semmiféle kötelezettség.

A támogatások számviteli szempontú csoportosítási lehetőségét mutatja be az alábbi ábra.

2. ábra. Elszámolási mód szerinti csoportosítás  
Figure 2. Grouping of the grants by accounting eligibility



Forrás: Adorján 2010

A különböző forrásokból juttatott támogatások évtizedek óta kiemelt szerepet játszanak a vállalkozások működésében. A támogatások számviteli elszámolásánál alapvető szempont különbséget tenni a működéshez kapott és a fejlesztéshez kapott támogatások között. A pontos beazonosítás jelenti az első feladatot a helyes számviteli elszámolások során. A támogatásokra vonatkozó jogszabályok, továbbá a támogatási szerződésekben foglaltak alapján beazonosíthatjuk a gazdasági eseményt és így elvégezhetjük a helyes könyvelést.

Cikkünkben csak a kapott támogatások számviteli elszámolásával és azok problémájával foglalkozunk.

A kapott támogatások számviteli elszámolása szempontjából:

- saját tőke javára elszámolt támogatás,
- eredmény javára elszámolt támogatás
  - működési célú támogatás,
  - fejlesztési célú támogatás.

Az eredmény javára elszámolt támogatások számviteli elszámolásában különbséget kell tenni a fejlesztési célú és a működési célú támogatások között. A számviteli törvény a fejlesztési célú támogatások esetében csak a pénzügyileg rendezett összegeket engedi elszámolni, ezzel szemben a működési célra kapott támogatások esetében, ha adóhatóságtól, vagy jogszabály alapján igényelt támogatást az egyéb bevételek között ki kell mutatni.

### **3.1. Működési célra kapott támogatások**

Költségek, ráfordítások ellentételezésére kapott támogatások:

77. § (2) „Az egyéb bevételek között kell elszámolni:

- d)* 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, mennyiben az a tárgyévhez vagy a tárgyévet megelőző üzleti év(ek)hez kapcsolódik és azt a mérlegkészítés időpontjáig pénzügyileg rendezték. Az *a)–f)* pontokban meghatározottak egyéb bevételkénti elszámolásának nem feltétele a mérlegkészítés időpontjáig történő pénzügyi rendezés, ha e törvény, illetve más jogszabály eltérően rendelkezik.
- (3) *b)* a költségek (a ráfordítások) ellentételezésére – visszafizetési kötelezettség nélkül – az adóhatóságtól, jogszabály által meghatározott szervezettől megkapott, illetve az üzleti évhez kapcsolódóan a mérlegkészítés időpontjáig – a vonatkozó jogszabályi előírásoknak megfelelően – igényelt (járó) támogatás, juttatás összegét.” (Sztv.)

Belföldi vagy külföldi gazdálkodótól, illetve természetes személytől, valamint államközi szerződés vagy egyéb szerződés alapján külföldi szervezettől kapott támogatás, juttatás összege esetén a támogatás csak a pénzmozgással együtt könyvelhető.

- Tárgyévben pénzügyileg rendezett támogatások  
T 384 Elszámolási betét – K 963 Költségek, ráfordítások ellentételezésére kapott támogatások
- Tárgyévben jogszerűen igényelt, de mérlegkészítésig nem rendezett támogatások  
T 368 Egyéb követelések – K 963 Költségek, ráfordítások ellentételezésére kapott támogatások

- Tárgyévben jogszerűen igényelt, mérlegkészítésig megkapott támogatások  
T 391 Bevételek aktív időbeli elhatárolása – K 963 Költségek, ráfordítások ellentételezésére kapott támogatások
- Pénzügyileg rendezett, de a tárgyévben költségekkel, ráfordításokkal nem ellentételezett támogatások időbeli elhatárolása  
T 963 Költségek, ráfordítások ellentételezésére kapott támogatások – K 481 Bevételek passzív időbeli elhatárolása
- Az elhatárolás feloldása a költségek, ráfordítások felmerülésekor  
T 481 Bevételek időbeli elhatárolása – K 963 Költségek, ráfordítások ellentételezésére kapott támogatások.

A támogatás növeli a társaság bevételeit, eredményét.

### **Árkiegészítés**

Az árkiegészítés a működési támogatás egy fajtája, elszámolása azonban nem az egyéb bevételekkel szemben történik, az értékesítés nettó árbevételét növeli.

- Fordulónapig mérlegkészítésig rendezett árkiegészítés  
T 383 Elszámolási betét – K 911 Értékesítés nettó árbevétele
- Mérlegkészítésig igényelt, előző üzleti évre járó árkiegészítés  
T 391 Bevételek aktív időbeli elhatárolása – K 911 Értékesítés nettó árbevétele

## **3.2. Fejlesztési célú támogatás**

### **3.2.1. Fejlesztési célú támogatások elszámolása eredmény javára**

A vissza nem térítendő fejlesztési támogatások elszámolása alapesetben a rendkívüli bevételeket növeli. Az esetben, ha a támogatás eszközbeszerzéshez kapcsolódik, akkor a támogatásból eredő bevételeket el kell határolni, és csak akkor jelenhet meg a vállalkozás bevételei között, amikor a támogatás segítségével megvásárolt eszköz értéke megjelenik költségként, ráfordításként a könyvekben.

A költségek, ráfordítások felmerülésekor a halasztott bevételek feloldására kerülnek, az összemérés elve lehetőséget biztosít a gazdálkodónak, hogy nem csak a rendkívüli bevételekkel szemben, hanem az egyéb bevételek illetve a pénzügyi műveletek bevételeivel szemben lehet az elhatárolást feloldani.

Különbséget kell tennünk a támogatás időbeni kifizetése közötti eltérések elszámolása szerint:

- utófinanszírozás,
- előlegfizetés formájában kapott támogatás,
- szállító által benyújtott számla kiegyenlítése támogatás lehívásával.

A támogatás összegét csak a pénzmozgással egyidejűleg lehet könyvelni.

#### **Utófinanszírozás**

- Visszafizetési kötelezettség nélkül kapott támogatás pénzügyi rendezése  
T 384 Elszámolási betét – K 98 Rendkívüli bevételek
- A kapott összeg elhatárolása  
T 98 Rendkívüli bevételek – K 483 Halasztott bevételek

- A halasztott bevételt a támogatásból megvalósított eszközzel szemben felmerült költségek, ráfordítások elszámolásakor fel kell oldani  
T 483 Halasztott bevételek – K 96, 97, 98 Egyéb/Pénzügyi/Rendkívüli bevételek
- A fel nem használt, illetve jogtalanul felhasznált összeg visszafizetése  
T 88 Rendkívüli ráfordítás – K 384 Elszámolási betét
- A visszafizetendő összeghez is kapcsolódik feloldási kötelezettség  
T 483 Halasztott bevételek – K 98 Rendkívüli bevételek

Amennyiben a támogatást az eszköz beszerzését követő üzleti évben kapja meg a vállalkozás, akkor az előző évben elszámolt értékcsökkenéssel (vagy arányosan) csökkentett összegben kell elhatárolni, és így a tárgyévi eredményt növeli (Róth et al., 2013).

A feloldás, azaz a bevétel kimutatása a költség, illetve a ráfordítással egyidejűleg történik, ezáltal a támogatásból megvalósított eszköz eredménysemlegességét eredményezi.

Előlegfizetés:

A támogatást folyósító szervezet a kedvezményezett részére a támogatásból előleget fizethet. Támogatásként csak jóváhagyáskor, azaz az adott eszköz beszerzésekor számolható el.

- Előleg elszámolása folyósításkor  
T 384 Elszámolási betét – K 479 Egyéb rövid lejáratú kötelezettség
- Támogatásként való elszámolás  
T 479 Egyéb rövid lejáratú kötelezettség – K 98 Rendkívüli bevétel
- A többi tétel megegyezik az utófinanszírozásnál bemutatott könyveléssel.

Szállító által benyújtott számla kiegyenlítése támogatás lehívásával

- Közvetlenül a szállítónak utalt támogatás  
T 455 Beruházási szállító – K 98 Rendkívüli bevétel
- A többi tétel megegyezik az utófinanszírozásnál bemutatott könyveléssel.

### 3.2.2. Fejlesztési célú támogatások elszámolása saját tőkével szemben

Tőketartalék növekedéseként kell elszámolni a pénzmozgással, illetve az eszkozmozgással egyidejűleg a jogszabály alapján tőketartalékba helyezett pénzeszközöket, átvett eszközök értékét [Sztv. 36. § (1) f].

Az érvényben lévő jogszabályok alapján

- A szakképzési hozzájárulásról és a képzés fejlesztésének támogatásáról szóló 2003. évi LXXXVI. törvény 17. § (1) alapján a hozzájárulásra kötelezett az alaprészből a 14. § (1) bekezdés alapján pályázat útján kapott beruházási célú támogatást a tőketartalékba helyezi, majd azt lekötött tartalékként mutatja ki. A lekötött tartalékba helyezés időtartamáról a támogatási szerződésben kell rendelkezni.
- Az Európai Mezőgazdasági Vidékfejlesztési Alap társfinanszírozásában megvalósuló támogatások igénybevételeinek általános szabályairól szóló 23/2007. (IV. 17.) FVM rendelet 20. § (1) alapján az igénybe vett beruházási támogatás összegét kettős könyvvezetésre kötelezett ügyfeleknek tőketartalékba (lekötött tartalékba) kell helyezni.

Amennyiben a támogatás folyósítását feltételekhez kötik, akkor a tőketartalékban elszámolt támogatást a lekötött tartalékba kell átvezetni, és egészen addig ott kell nyilván-

tartani, amíg a feltételek nem teljesültek, és a vállalkozás véglegesen magának tudhatja a támogatást. Ebben az esetben a támogatás összege visszavezetendő a tőketartalékba.

Támogatásokkal kapcsolatos könyvelési tételek

- Kapott támogatás elszámolása a pénzügyi rendezéskor  
T 384 Elszámolási betét – K 412 Tőketartalék
- Átvezetés lekötött tartalékba  
T 412 Tőketartalék – K 414 Lekötött tartalék
- Szerződésben előírt követelmények teljesülése esetén a lekötött tartalék feloldása  
T 414 Lekötött tartalék – K 412 Tőketartalék
- Nem teljesítés esetén a visszafizetendő összeg pénzügyi rendezése  
T 412 Tőketartalék – K 384 Elszámolási betét

A tőketartalékba (lekötött tartalékba) helyezett vissza nem térítendő támogatásból beszerzett eszközök értékcsökkenésének elszámolása feszültséget okoz az eszközök és források értékelése területén. A támogatásból megvalósuló beruházásokat az üzembe helyezés után több év alatt (általában értékcsökkenési leírás alapján) számolják el költségként. Az értékcsökkenési leírás elszámolása és nagyságrendje függ attól, hogy milyen eszközt szereztek be, milyen értékcsökkenési leírási módot, mekkora maradványértéket és hasznos élettartamot határoz meg a társaság.

Az értékcsökkenési leírás elszámolása költségként adott időszakonként megtörténik, az eszköz értéke évről évre csökken, az értékcsökkenési időszak végén az eszköz könyv szerinti értéke a maradványérték, vagy akár nulla is lehet.

Mi történik a forrás oldalon? A tőketartalékba helyezett vissza nem térítendő fejlesztési támogatás – a támogatási szerződésben vállalt kötelezettség teljesüléséig – a lekötött tartalékba kerül elszámolásra. A feltételek teljesülése után (általában 5 év) a támogatás a lekötött tartalékból átkerül a tőketartalékba, és a saját tőke részeként szinten tartja annak nagyságát. Az értékcsökkenési leírás elszámolásával csökken az eszköz értéke, a költség elszámolása következtében csökken az eredmény, ezáltal a fizetendő társasági adó is.

Forrás oldalon változás közvetlenül nem történik, a tőketartalék, mint a saját tőke eleme változatlan marad amennyiben véglegessé válik a támogatás jogosultsága, közvetve a évente képződő mérleg szerinti eredményben mutatkozik meg az elszámolt értékcsökkenés.

Megfontolandó az értékcsökkenés elszámolása során az értékcsökkenési leírás nagyságának az arányosítása. Az eszköznek az a része, amelynek megvalósítása saját erőből történik, ott költségként kerül elszámolásra az értékcsökkenés a számviteli politikának megfelelően. Az eszköz azon hányadára, amely beszerzése vissza nem térítendő támogatásból valósul meg, ott az értékcsökkenést a tőketartalékkal szemben kellene elszámolni, ezáltal az eszköz rendeltetésszerű használata következtében bekövetkező értékcsökkenés mind az eszköz, mind pedig a forrás oldalon figyelembe vételre kerülne.

Jelen esetben helytelen vissza nem térítendő támogatásról beszélni, mert a valóságban egy ingyenes tőkejuttatás történik. Ezáltal közvetlenül a saját tőke nem csökken, az értékcsökkenési leírás elszámolása költségként történik, így a képződő mérleg szerinti eredmény lesz hatással a saját tőke nagyságára. Ellentmondás az, hogy az ingyenes tőkejuttatás szabad eszközbeszerzést feltételez, míg a vissza nem térítendő támogatás (tőkejuttatás) meghatározott eszközbeszerzéshez kapcsolódik.

Eredménytartalék növekedéseként kell kimutatni a pénzmozgással, illetve az eszközmozgással egyidejűleg a jogszabály alapján eredménytartalékba helyezett pénzeszközöket, átvett eszközök értékét [Sztv. 37.§ (1) f].

Eredménytartalékként elszámolt támogatásra az elmúlt években nem volt gyakorlat, a számviteli törvény lehetőséget biztosít arra az esetre, amennyiben más jogszabály minderről másként nem rendelkezik.

- A kapott támogatás elszámolása a pénzmozgással egyidejűleg  
T 383 Elszámolási betét – K 413 Eredménytartalék
- Ha szerződés nem teljesítése esetére visszafizetési kötelezettséget írtak elő, lekötött tartalékba kell helyezni  
T 413 Eredménytartalék – K 414 Lekötött tartalék
- Feloldás az előírt kötelezettség teljesítése esetén  
T 414 Lekötött tartalék – K 413 Eredménytartalék

### **3.3. Sajátos támogatások**

Sajátos támogatásként értelmezhetők az adómentességek, illetve az adókedvezmények, melyek nem támogatások, de a vállalkozás számára előnyben részesítést jelent.

**Adómentesség:**

Jogszabály az általános adókötelezettség alól részlegesen, vagy teljesen, ideiglenesen, vagy véglegesen kivételt enged.

**Adókedvezmény:**

Általában feltételhez kötött – többnyire a fizetendő adó összegéből – adóvisszatartás formájában – vehető igénybe.

Számviteli elszámolást nem igényelnek a sajátos támogatások.

## **4. Összegzés**

A gazdasági élet és a vidékfejlesztés nélkülözhetetlen eszköze az állami támogatások rendszere. Az Európai Unióban a támogatások leggyakoribb formája a vissza nem térítendő támogatás, mellette az adókedvezmények is fontos szerepet kapnak. A fejlesztési célra kapott vissza nem térítendő támogatások hosszú távon teszik lehetővé a gazdálkodók továbbfejlődését, míg a költségek ellentételezésére kapott támogatások a napi likviditási gondokon és az eredménytermelő képességen segítenek. Az Európai Unióhoz való csatlakozás következtében jelentős szerepet játszanak a vállalkozások működésében az európai uniós források, valamint a hazai jogszabályi változások hatására megnőtt támogatások száma.

Az állami támogatások számviteli elszámolása speciális szakmai felkészültséget követel meg a gazdálkodótól. A jogszabályi megfelelés mellett, a számviteli elszámolásnak konkrét eredmény és adóvonzata is lehet. Az eredményágon elszámolt fejlesztési célú támogatás, mivel a bevétel kimutatása a költség, illetve a ráfordítással egyidejűleg történik, ezáltal a támogatásból megvalósított eszköz eredménysemlegességét eredményezi. A tőkeágon elszámolt támogatásnak az értékcsökkenés elszámolásával eredménycsökkenő hatása van.

Külön problémaként jelenik meg a vissza nem térítendő fejlesztésekhez kapcsolódó támogatásoknál az értékcsökkenés elszámolása. Az általános szabályozás szerint az értékcsökkenés elszámolása (elhatárolás) megfelelő, azonban a tőketartaléka (lekötött tartalék) helyezett vissza nem térítendő támogatásokhoz kapcsolódó fejlesztések értékcsökkenése



komoly gazdasági ellentmondást vet fel az eszközök és a források területén. Mindezeket az ellentmondásokat oldhatja az a tény, hogy ez esetben nem vissza nem térítendő, fejlesztéshez kapcsolódó támogatásról van szó, hanem ingyenes tőkejuttatásról.

### **Felhasznált irodalom**

37/2011. Korm. rendelet az európai uniós versenyjogi értelemben vett állami támogatásokkal kapcsolatos eljárásról és a regionális támogatási térképről

2000. évi C törvény a számvitelről

Adorján és társai (2010): Mérlegképes továbbképzés 2010. Magyar Könyvvizsgáló Kamara Oktatási Központ Kft, Budapest.

Róth–Adorján–Lukács–Veit (2013): Számviteli esettanulmányok 2013, Magyar Könyvvizsgáló Kamara Oktatási Központ Kft, Budapest.