



HUNGARY HELPS

Hungary Helps Ügynökség Nonprofit Zrt.
1016 Budapest, Naphegy tér 1.
+36 1 896 6344
hungaryhelps@hungaryhelps.gov.hu

4. számú melléklet: Az eszközök és források értékelési szabályzata

**3 /2021. Vig. utasítás
az eszközök és források értékeléséről**

Készítette:

Horváth Béla

gazdasági és szolgáltatási igazgató

Jóváhagyta:

Kovács-Pilka Péter

vezérigazgató

Hatályos: 2021. március 17.



Tartalomjegyzék

| | |
|--|------------|
| 1. Az értékelési szabályzat célja, tartalma..... | 175 |
| 1.1. Az értékelési szabályzat célja | 175 |
| 1.2. Az értékelési szabályzat tartalma..... | 175 |
| 1.3. Az értékelés számviteli alapelvei | 176 |
| 1.4. Az értékelési szabályzat módosítása | 177 |
| 2. A bekerülési érték meghatározása..... | 177 |
| 2.1. A beszerzési érték meghatározása | 177 |
| 2.1.1. Az import beszerzés értéke | 179 |
| 2.2. Az előállítási érték meghatározása | 180 |
| 2.3. Térítés nélkül átvett eszközök, ajándékként, hagyatékként kapott eszközök, valamint a többletként fellelt eszközök bekerülési értéke..... | 181 |
| 3. Az egyedi értékelést igénylő eszközök..... | 181 |
| 3.1. Kísérleti fejlesztés aktivált értéke | 181 |
| 3.2. Az üzleti vagy cégérték | 181 |
| 3.3. Befektetett pénzügyi eszközök..... | 182 |
| 3.4. A készletek értékelése | 183 |
| 3.4.1. A vásárolt készletek értékelése | 183 |
| 3.4.2. Az áruk értékelése | 183 |
| 3.4.3. A saját termelésű készletek értékelése | 184 |
| 4. A források értékelése | 184 |
| 4.1. A jegyzett tőke értéke..... | 184 |
| 4.2. Jegyzett, de még be nem fizetett tőke | 184 |
| 4.3. A tőketartalék értékelése..... | 184 |
| 4.4. Eredménytartalék | 185 |
| 4.5. Lekötött tartalék..... | 186 |
| 4.6. Értékelési tartalék..... | 187 |
| 4.7. Adózott eredmény | 188 |
| 5. Céltartalék-képzés..... | 188 |
| 5.1. Céltartalék a várható kötelezettségekre..... | 189 |
| 5.1.1. Céltartalék függő kötelezettségekre..... | 189 |
| 5.1.2. Céltartalék biztos (jövőbeni) kötelezettségekre | 190 |
| 5.1.3. Céltartalék végkielégítésre..... | 190 |
| 5.1.4. Céltartalék környezetvédelmi kötelezettségekre | 190 |
| 5.2. Céltartalék a jövőbeni költségekre | 190 |
| 6. A külföldi pénzürtékre szóló követelések és kötelezettségek elszámolása | 190 |
| 6.1. Speciális helyzetek..... | 191 |
| 6.1.1. Barter ügyletek | 191 |
| 6.1.2. Deviza (valuta) vásárlása..... | 191 |
| 6.1.3. Nem jegyzett deviza..... | 192 |
| 7. 7. Az időbeli elhatárolások..... | 192 |
| 7.1. Aktív időbeli elhatárolások..... | 192 |
| 7.1.1. Bevételek aktív időbeli elhatárolása | 193 |
| 7.1.2. Költségek, ráfordítások aktív időbeli elhatárolása..... | 193 |
| 7.1.3. Halasztott ráfordítások | 193 |
| 7.2. Passzív időbeli elhatárolások | 194 |
| 7.2.1. Bevételek passzív időbeli elhatárolása | 194 |



| | |
|---|------------|
| 7.2.2. Költségek, ráfordítások passzív időbeli elhatárolása | 195 |
| 7.2.3. Halasztott bevételek | 195 |
| 8. Az eszközök értékcsökkenése..... | 196 |
| 8.1. Terv szerinti értékcsökkenés elszámolása..... | 196 |
| 8.2. Terven felüli értékcsökkenés elszámolása..... | 198 |
| 9. Az eszközök értékvesztése | 199 |
| 9.1. Befektetések, értékpapírok értékvesztése | 199 |
| 9.2. A készletek értékvesztése..... | 200 |
| 9.3. A követelések értékvesztése..... | 201 |
| 9.4. Az értékvesztés visszaírása | 203 |
| 10. Az értékhelyesbítés | 203 |
| 11. Valós értéken történő értékelés | 205 |
| 12. Az értékelés dokumentálása | 205 |

1. Az értékelési szabályzat célja, tartalma

A Számvitelt törvény előírása szerint: a számviteli politika keretében el kell készíteni többek között „Az eszközök és a források értékelési szabályzatát.”

Az eszközök és a kötelezettségek értékelésére vonatkozó számvitel politikai döntéseket, valamint azok gyakorlati végrehajtását szolgáló értékelési módokat és eljárásokat az értékelési szabályzatban kell összefoglalni.

Értékelés alatt az eszközöknek és a kötelezettségeknek az éves beszámoló mérlegében szerepeltetendő értékének meghatározását értjük. Az eszközök és a kötelezettségek könyvviteli nyilvántartásba vételekor alkalmazott érték meghatározása is e fogalomkörbe tartozik, mivel az év végi értékelésnek ez a kiinduló pontja.

1.1. Az értékelési szabályzat célja

Az értékelési szabályzat célja, hogy megalapozza az üzleti év mérlegében szereplő eszközök és kötelezettségek értékelését, egységes irányelveket adjon és támpont legyen a külső és belső ellenőrzés számára.

1.2. Az értékelési szabályzat tartalma

Az értékelési szabályzatnak tartalmaznia kell minden a mérlegben megjelenő eszköz- és forrás tétel értékelésére vonatkozó szabályt, továbbá minden olyan számviteli kérdés rendezését, amely szervesen hozzátartozik az eszközök és források mérlegben szereplő értékének a meghatározásához.

A számviteli politika tartalmazza az alapvető döntéseket az eszközök és a források értékelésének kérdésében a szervezet adottságainak, körülményeinek leginkább megfelelő értékelési elvek, módszerek, eljárások meghatározásával, megválasztásával.



Az értékelési szabályzat pedig tartalmazza a számviteli politika keretében hozott döntések gyakorlati végrehajtását, az eszközök és a források értékelési módszerét.

Az értékelési szabályzat keretében kell szabályozni:

- a bekerülési (beszerzési) érték meghatározását,
- az immateriális javak és tárgyi eszközök értékelését, az értékcsökkenés elszámolásának rendjét,
- az immateriális javak és tárgyi eszközök hasznos élettartama, maradvány értéke meghatározásának módszerét,
- a terven felüli értékcsökkenés és visszairásának megállapítása és elszámolási lehetőségeit,
- a készletek értékelését, az értékvesztés elszámolásának és visszairásának lehetőségeit,
- a követelések értékelését, az értékvesztés elszámolásának és visszairásának lehetőségeit,
- a céltartalék képzés szabályait,
- a külföldi pénzürtékre szóló követelések és kötelezettségek mérleg fordulónapi értékelését,
- a befektetések, részesedések értékelését, az értékvesztés elszámolásának és visszairásának lehetőségeit,
- az értékpapírok értékelését, az értékvesztés elszámolásának és visszairásának lehetőségeit,
- a pénzeszközök értékelését,
- a mérleg fordulónapi értékelésre vonatkozó elszámolási szabályok rögzítését,
- a piaci értéken történő értékeléssel kapcsolatos érték helyesbítés szabályait.

1.3. Az értékelés számviteli alapelvei

A Számviteli törvény szerint az értékelés kiindulópontja a vállalkozás folytatásának elve, az egyedi értékelés, a valódiság és az óvatosság elve.

A vállalkozás folytatásának elve szerint a beszámoló elkészítésekor és a könyvvezetés során abból kell kiindulni, hogy a gazdálkodó a belátható jövőben is fenn tudja tartani működését, folytatni tudja tevékenységét, nem várható a működés beszüntetése vagy bármilyen okból történő jelentős csökkenése.

Az egyedi értékelés elve szerint az eszközöket és a kötelezettségeket a könyvvezetés és a beszámoló elkészítése során egyedileg kell rögzíteni és értékelni.

A valódiság elve szerint a könyvvitelben rögzített és a beszámolóban szereplő tételeknek a valóságban is megtalálhatónak, bizonyíthatónak, kívülálló által is megállapíthatónak kell lenniük. Értékelésüknek meg kell felelniük az e törvényben előírt értékelési elveknek és az azokhoz kapcsolódó értékelési eljárásoknak.

Az óvatosság elve szerint nem lehet eredményt kimutatni akkor, ha az árbevétel, illetve a bevétel pénzügyi realizálása bizonytalan. A tárgyévi eredmény meghatározása során az értékvesztés elszámolásával, a céltartalék képzésével vehető figyelembe az előrelátható kockázat és feltételezhető veszteség akkor is, ha az a mérleg fordulónapja és a mérlegkészítés



időpontja között vált ismertté. Az értékcsökkenést, az értékvesztést és a céltartalékot el kell számolni függetlenül attól, hogy az üzleti év eredménye nyereség vagy veszteség.

Az óvatosság elvének érvényesítése azt jelenti, hogy az eszközök értékét nem szabad a valóságosnál magasabban megállapítani, azaz a felértékelés – néhány kivételtől eltekintve – nem lehetséges.

1.4. Az értékelési szabályzat módosítása

Az értékelési szabályzat módosítása szükséges, ha a Számviteli törvény előírásai megváltoznak, vagy ha a szabályzat elfogadásakor fennálló körülményekben lényeges változás következik be.

Az előző évi mérlegkészítésnél alkalmazott értékelési elvek csak akkor változtathatók meg, ha a változtatást előidéző tényezők tartósan – legalább egy éven túl – jelentkeznek és emiatt a változás állandónak, tartósnak minősül.

2. A bekerülési érték meghatározása

2.1. A beszerzési érték meghatározása

A Számviteli törvény 47. § szerint az eszköz bekerülési (beszerzési, előállítási) értéke az eszköz megszerzése, létesítése, üzembe helyezése érdekében az üzembe helyezésig, a raktárba történő beszállításig felmerült, az eszközhöz egyedileg hozzákapcsolható tételek együttes összege. A bekerülési (beszerzési) érték az engedményekkel csökkentett, felárakkal növelt vételárat, továbbá az eszköz beszerzésével, üzembe helyezésével, raktárba történt beszállításával kapcsolatban felmerült szállítási és rakodási, alapozási, szerelési, üzembe helyezési, közvetítői tevékenység ellenértékét, díjait (ezen tevékenységeknek saját vállalkozásban történt végzése esetén a közvetlen önköltség aktivált értékét), a bizományi díjat, a beszerzéshez kapcsolódó adókat és adójellegű tételeket, a vámterheket foglalja magában.

A bekerülési (beszerzési) érték részét képezi - a felsoroltakon túlmenően - az eszköz beszerzéséhez szorosan kapcsolódó

- illeték - vagyonszerzés (ajándék, öröklés, adásvétel, csere után járó) illetéke,
- az előzetesen felszámított, de le nem vonható általános forgalmi adó,
- a jogszabályon alapuló hatósági igazgatási, szolgáltatási díj,
- az egyéb hatósági igazgatási, szolgáltatási eljárási díj (környezetvédelmi termékdíj, szakértői díj),
- a vásárolt vételi opció díja (néhány kivételtől eltekintve)
- az eszköz beszerzéséhez, előállításához közvetlenül kapcsolódóan igénybe vett hitel, kölcsön felvétele előtt fizetett - a hitel, a kölcsön feltételként előírt - bankgarancia díja,
- szerződésben meghatározott, a hitel igénybevétele miatt fizetett kezelési díj, folyósítási jutalék, a hitel igénybevételeig felszámított rendelkezésre tartási jutalék,
- szerződés közjegyzői hitelesítésének díja,
- felvétele után az eszköz üzembe helyezéséig, raktárba történő beszállításáig terjedő időszakra elszámolt (időszakot terhelő) kamat;



- a beruházáshoz közvetlenül kapcsolódó - az eszköz üzembe helyezéséig terjedő időszakra elszámolt (időszakot terhelő) - biztosítási díj; továbbá
- a beruházáshoz, a vagyoni értékű joghoz közvetlenül kapcsolódó - devizaszámlán meglévő devizakészlettel nem fedezett - devizakötelezettségnek az eszköz üzembe helyezéséig terjedő időszakra elszámolt árfolyam különbözete, függetlenül attól, hogy az árfolyamnyereség vagy árfolyamveszteség; valamint
- a beruházás tervezés, a beruházás előkészítés, a beruházás lebonyolítás, az új technológia elsajátítás (a betanítás) díjai, közvetlen költségei.
- földgáz, villamos energia, ivóvíz beszerzése esetén a földgáz egyetemes szolgáltató, a földgázkereskedő, a villamos energia egyetemes szolgáltató, a villamosenergia-kereskedő, az ivóvíz-szolgáltató által a földgáz, a villamos energia, az ivóvíz végfelhasználónak (fogyasztónak) történő értékesítésről kiállított számlában szereplő, külön jogszabály szerint kötelezően felszámított díjak, tételek.

A bekerülési (beszerzési) érték részét képező tételeket a felmerüléskor, a gazdasági esemény megtörténtekor (legkésőbb az üzembe helyezéskor) kell számításba venni a számlázott, a kivetett összegben. Amennyiben az üzembe helyezésig, a raktárba történő beszállításig a számla, a megfelelő bizonylat nem érkezett meg, a fizetendő összeget az illetékes hatóság nem állapította meg, akkor az adott eszköz értékét a rendelkezésre álló dokumentumok (szerződés, piaci információ, jogszabályi előírás) alapján kell meghatározni. Az így meghatározott érték és a ténylegesen számlázott vagy később módosított fizetendő (kivetett) összeg közötti különbözettel a beszerzési értéket a végleges bizonylatok kézhezvétele időpontjában akkor kell módosítani, ha a különbözet összege az adott eszköz értékét jelentősen módosítja. Amennyiben a különbözet összege jelentősen nem módosítja az adott eszköz bekerülési (beszerzési) értékét, annak összegét a végleges bizonylatok kézhezvétele időpontjában egyéb ráfordításként, illetve egyéb bevételként kell elszámolni.

Jelentősnek minősül, ha a különbözet összege meghaladja a beszerzési érték 10 %-át.

Építési telek (földterület) és rajta lévő épület, építmény egyidejű beszerzése esetén, amennyiben az épületet, az építményt rendeltetésszerűen nem veszik használatba (az épület, építmény rendeltetésszerűen nem hasznosítható), akkor az épület, építmény beszerzési, bontási költségeit, továbbá a vásárolt teleknek építkezésre alkalmassá tétele érdekében végzett munkák költségeit, ráfordításait, a telek (a földterület) értékét növelő beszerzési költségként kell elszámolni a telek, (a földterület) bontás utáni (az üres telek) piaci értékének megfelelő összegig, az ezt meghaladó költségeket, ráfordításokat a megvalósuló beruházás (az épület, az építmény) bekerülési (beszerzési) értékeként kell figyelembe venni.

Egy adott beruházás miatt lebontott és újraépített épület, építmény bontásának költségeit az adott beruházás bekerülési (beszerzési) értékébe be kell számítani. Az újraépítés költsége az újraépített eszköz bekerülési (beszerzési) értékének minősül.

A tárgyi eszköz biztonságos üzemeltetéséhez, rendeltetésszerű használatához szükséges - és a tárgyi eszköz beszerzésével egy időben vagy annak üzembe helyezéséig beszerzett - tartozékok, tartalék alkatrészek beszerzési értéke - függetlenül attól, hogy az a tárgyi eszköz számlázott értékében vagy külön számlában jelenik meg - a tárgyi eszköz bekerülési (beszerzési) értéke részének tekintendő.



A bekerülési (beszerzési) értéket csökkenti a próbaüzemeltetés során előállított, raktárra vett, értékesített termék, teljesített szolgáltatás előállítási költsége, ennek hiányában az állományba vételkori piaci értéke, illetve a még várhatóan felmerülő költségekkel csökkentett eladási ára, várható eladási ára, valamint a bekerülési (beszerzési) értékben elszámolt kamat összegét csökkenti a beruházásra adott előleg után, annak elszámolásáig, a beruházásra elkülönített pénzeszköz után, annak felhasználásáig kapott kamat összege.

A tárgyi eszköznél értéket növelő bekerülési (beszerzési) értéként kell figyelembe venni a meglévő tárgyi eszköz bővítésével, rendeltetésének megváltoztatásával, átalakításával, élettartamának növelésével összefüggő munka, továbbá az elhasználdott tárgyi eszköz eredeti állaga (kapacitása, pontossága) helyreállítását szolgáló felújítási munka ellenértékét (saját vállalkozásban történt megvalósítása esetén a közvetlen önköltség aktivált értékét is).

Az eszköz értékét növelő bekerülési (beszerzési) értéként kell figyelembe venni az eszköz használati értékét növelő munkafolyamatok, illetve megmunkálás ellenértékét jelentő bér munkadíjat.

Az eszköz értékét növelő bekerülési (beszerzési) értéként kell figyelembe venni ingatlan beszerzése esetén az ingatlan értékébe - szerződés alapján - beszámított, korábban a bérleti jog megvásárlása címén fizetett, bérleti jogként kimutatott (még le nem írt) összeget.

A tárgyi eszköz folyamatos, zavartalan, biztonságos üzemeltetését szolgáló javítási, karbantartási munka, illetve saját vállalkozásban végzett megvalósítása esetén a felmerült és a tevékenységhez közvetlenül kapcsolódó költségek értékét nem lehet a tárgyi eszköz bekerülési (beszerzési) értékében figyelembe venni.

A bekerülési (beszerzési) értéknek nem része a levonható előzetesen felszámított általános forgalmi adó, továbbá az általános forgalmi adóról szóló törvény szerint ellenérték arányában megosztott előzetesen felszámított általános forgalmi adó le nem vonható hányada. A beruházáshoz kapcsolódó, véglegesen kapott támogatás összege nem csökkenti az eszköz bekerülési (beszerzési) értékét.

2.1.1. Az import beszerzés értéke

A Számviteli törvény 48. § szerint importbeszerzésként kell elszámolni a terméknek (az eszköznek) a külkereskedelmi termékforgalomban külfölditől történő beszerzését (termékimport), továbbá a belföldön, illetve külföldön igénybe vett, külföldiek által nyújtott szolgáltatást (szolgáltatásimport), függetlenül attól, hogy az ellenértéket devizában, valutában, exportáruval, exportszolgáltatással vagy forintban egyenlítik ki. A köz- és magánvámraktárból történő beszerzés a vámjogszabályokban rögzített feltételek szerint minősül importbeszerzésnek.

Nem minősül importbeszerzésnek az exportértékesítéshez kapcsolódóan a magyar határállomás és a külföldi rendeltetési hely közötti útszakaszra jutó - egyébként szolgáltatásimportnak tekintendő - devizában, valutában vagy forintban számlázott, fizetett szállítási és rakodási-raktározási díj. Ha a vámjogszabályok eltérően nem rendelkeznek, nem minősül importbeszerzésnek a vámszabad és a tranzitterületen levő vállalkozótól történő



közvetlen beszerzés, továbbá a vámszabad és tranzitterületen lévő vállalkozóknak az egymástól történő beszerzése sem.

Az importbeszerzés értéke:

- ha az importbeszerzés ellenértékének kiegyenlítése számla alapján forintban történik, akkor a számla szerinti - levonható általános forgalmi adót nem tartalmazó - forintérték az importtermék, illetve az importszolgáltatás értéke;
- ha az importbeszerzés ellenértékének kiegyenlítése számla alapján devizában, valutában történik, akkor a számla szerinti - levonható általános forgalmi adót nem tartalmazó - devizának, valutának az importbeszerzéskor, az importszolgáltatás igénybevételekor (teljesítésekor) érvényes árfolyamon átszámított forintértéke az importtermék, illetve importszolgáltatás értéke;
- ha a beszerzés ellenértékének kiegyenlítése valutában történik, akkor – az előző bekezdéstől eltérően - a termék, illetve a szolgáltatás értéke az ellenértékként fizetett valuta könyv szerinti árfolyamán is meghatározható,
- ha az importbeszerzés devizában meghatározott ellenértékének, kiegyenlítése azonos devizaértékű exportáruval, exportszolgáltatással történik, az importbeszerzés forintértékét az első teljesítés napjára vonatkozó devizaárfolyam szerint kell meghatározni (barter).

2.2. Az előállítási érték meghatározása

A saját előállítású eszközök előállítási értékének részét képezik azok a költségek, amelyek

- az eszköz (termék) előállítása, üzembe helyezése, bővítése, rendeltetésének megváltoztatása, átalakítása, eredeti állagának helyreállítása során közvetlenül felmerültek,
- az előállítással bizonyíthatóan szoros kapcsolatban voltak, továbbá
- az eszközre (termékre) megfelelő mutatók, jellemzők segítségével elszámolhatók (együttesen: közvetlen önköltség).

Az elvégzett, a nyújtott, a teljesített szolgáltatás bekerülési (előállítási) értékének részét azok a költségek képezik, amelyek

- a szolgáltatás végzése, nyújtása, teljesítése során közvetlenül felmerültek,
- a szolgáltatás végzésével, nyújtásával, teljesítésével szoros kapcsolatban voltak, továbbá
- a szolgáltatásra megfelelő mutatók, jellemzők segítségével elszámolhatók (együttesen: közvetlen önköltség).

Az előállítási költségek között kell elszámolni [és így a bekerülési (előállítási) érték részét képezi] az idegen vállalkozó által megvalósított beruházáshoz a vállalkozás által biztosított (az idegen vállalkozó felé nem számlázott) vásárolt anyag bekerülési (beszerzési) értékét, továbbá a saját előállítású termék, nyújtott szolgáltatás közvetlen önköltségét a vásárolt anyag, a saját előállítású termék tényleges beépítésekor, a szolgáltatásnyújtással egyidejűleg.

Értékesítési költségeket és az előállítással közvetlen kapcsolatba nem hozható igazgatási és egyéb általános költségeket - az eszközértékelés alapjául szolgáló - közvetlen önköltség nem tartalmazhat.

A saját teljesítmények értékét a mérleg fordulónapján – készültségi foktól függően – befejezetlen állapotában is ki kell mutatni a mérlegben közvetlen önköltségen.



A bekerülési (beszerzési) értéket csökkenti a próbaüzemeltetés során előállított, raktárra vett, értékesített termék, teljesített szolgáltatás előállítási költsége, ennek hiányában az állományba vételkor piaci értéke, illetve a még várhatóan felmerülő költségekkel csökkentett eladási ára, várható eladási ára, legfeljebb a próbaüzemeltetés - bekerülési (beszerzési) értéként figyelembe vett - költségéig, valamint a bekerülési (beszerzési) értékben elszámolt kamat összegét csökkenti a beruházásra adott előleg után, annak elszámolásáig, a beruházásra elkülönített pénzeszköz után, annak felhasználásáig kapott kamat összege.

2.3. Térítés nélkül átvett eszközök, ajándékként, hagyatékként kapott eszközök, valamint a többletként fellelt eszközök bekerülési értéke

A térítés nélkül (véglegesen, visszaadási kötelezettség nélkül) átvett eszköz, illetve az ajándékként, hagyatékként kapott eszköz, továbbá a többletként fellelt (a nem adminisztrációs hibából származó többlet-) eszköz bekerülési (beszerzési) értéke - ha jogszabály eltérően nem rendelkezik - az eszköznek az állományba vétel időpontjában ismert piaci értéke.

A szokásos piaci érték fogalmát az Szja törvény 3. § határozza meg a következők szerint: az az ellenérték (a továbbiakban ideértve a kamatot is), amelyet független felek összehasonlítható körülmények esetén egymás között érvényesítenének.

Amennyiben a piaci érték az adott eszközre nézve egyértelműen nem határozható meg, akkor az adott eszközhöz hasonló műszaki paraméterekkel rendelkező, hasonló feladatok ellátására szolgáló eszköz piaci értékét kell alapul venni.

3. Az egyedi értékelést igénylő eszközök

3.1. Kísérleti fejlesztés aktivált értéke

A kísérleti fejlesztéssel kapcsolatos költségeket a felmerülés évében az eredmény terhére számolja el a vállalkozás, kivéve, ha a kísérleti fejlesztés tevékenység révén használatba vehető tárgyi eszköz létesül.

3.2. Az üzleti vagy cégérték

Üzleti vagy cégérték bekerülési (beszerzési) értéke cégvásárlás esetén a Számviteli törvény 3. § (5) bekezdésének 1. pontja szerint meghatározott különbözet.

Üzleti vagy cégérték: a megvásárolt társaságért, annak üzletágáért, telephelyéért, üzlethálózatáért fizetett ellenérték és a tételesen állományba vett egyes eszközök piaci értékének a tételesen állományba vett, átvállalt kötelezettségek - e törvény szerinti értékeléssel meghatározott - értékével csökkentett értéke közötti különbözet, ha a fizetett ellenérték magasabb;

Negatív üzleti vagy cégérték: a megvásárolt társaságért, annak üzletágáért, telephelyéért, üzlethálózatáért fizetett ellenérték és a tételesen állományba vett egyes eszközök piaci értékének tételesen állományba vett, átvállalt kötelezettségek - e törvény szerinti értékeléssel meghatározott - értékével csökkentett összege közötti különbözet, ha a fizetett ellenérték



alacsonyabb, és ez a különbség a megszerzett immateriális javak, tárgyi eszközök, készletek reális értékének arányos csökkentésével sem szűnik meg.

A negatív üzleti vagy cégértékként kimutatott halasztott bevételt a cégvásárlást követő legalább 5 év, de legfeljebb 10 év alatt lehet az egyéb bevételekkel szemben megszüntetni. Amennyiben a vállalkozó a negatív üzleti vagy cégértéket 5 évnél hosszabb idő alatt írja le, azt a kiegészítő mellékletben indokolnia kell. A negatív üzleti vagy cégértékként kimutatott halasztott bevételt az egyéb bevételekkel szemben meg kell szüntetni az alapul szolgáló részesedés bármilyen jogcímen történő könyvekből való kivezetése esetén, illetve átalakulásakor, egyesülésakor, szétválásakor abban az esetben, ha a negatív üzleti vagy cégérték keletkezésére ható körülményekben, feltételekben olyan változások következnek be, amelyek a negatív üzleti vagy cégérték további kimutatását nem indokolják.

A befejezett kísérleti fejlesztés, a befejezett alapítás-átszervezés aktivált értékét 5 év vagy ennél rövidebb idő alatt, az üzleti vagy cégértéket legalább 5 év, de legfeljebb 10 év alatt lehet leírni, amennyiben ezek hasznos élettartamát nem lehet megbecsülni.

3.3. Befektetett pénzügyi eszközök

A befektetett pénzügyi eszközök más – idegen – vállalkozásban, tartósan lekötött hitelviszonyt vagy tulajdonviszonyt megtestesítő (pénz)eszközök, amelyek elsődleges célja a tartós jövedelemszerzés és/vagy a befolyásolás.

Értékelésük éven belül akár többször is megtörténhet. Először a megszerzéskor kell besorolni – a befektetett időtáv függvényében – a forgóeszközök vagy a befektetett eszközök közé. Mérlegkészítéskor ismételten meg kell vizsgálni, hogy az eredeti elképzelés megvalósul-e avagy az eszközt át kell-e sorolni (a mérlegben mindenképpen, de ezt célszerű a könyvelésben is elvégezni).

A gazdasági társaságban lévő tulajdoni részesedést jelentő befektetés bekerülési (beszerzési) értéke vásárlásakor a részvényekért, üzletrészekért, vagyoni betétekért fizetett ellenérték (vétélár), cégvásárlásakor - üzleti vagy cégérték, illetve negatív üzleti vagy cégérték kimutatása esetén - az üzleti vagy cégértékkel csökkentett, a negatív üzleti vagy cégértékkel növelt ellenérték (vétélár).

A gazdasági társaságban lévő tulajdoni részesedést jelentő befektetés bekerülési (beszerzési) értéke alapításakor, tőkeemeléskor a létesítő okiratban, annak módosításában, illetve a közgyűlési, az alapítói, a taggyűlési határozatban a jegyzett tőke fedezeteként, valamint a jegyzési, a kibocsátási érték és a névérték különbségeként, a jegyzett tőkén felüli tőke fedezeteként meghatározott vagyoni hozzájárulás együttes értéke a ténylegesen befizetett pénzbetétnek és a rendelkezésre bocsátott nem pénzbeli betétnek megfelelő összegben.

A gazdasági társaságban lévő tulajdoni részesedést jelentő befektetés névértéke fejében a jegyzett tőke leszállításakor (ideértve a tőkeleszállítással egyidejűleg végrehajtott, a leszállított jegyzett tőkével arányos jegyzett tőkén felüli saját tőke kivonást is) átvett eszköz bekerülési (beszerzési) értéke a gazdasági társaság által közölt, illetve számlázott érték, a gazdasági társaság jogutód nélküli megszűnése esetén a vagyonfelosztási javaslat szerinti érték.



Gazdasági társaság átalakulása esetén a megszűnt gazdasági társaságban lévő tulajdoni részesedést jelentő befektetés ellenében kapott részesedés bekerülési (beszerzési) értéke a megszűnt részesedésre jutó - a megszűnt gazdasági társaság végleges vagyonszerinti - saját tőke összege (kiválás esetén a kiválással létrejött gazdasági társaság végleges vagyonszerinti saját tőke összege).

Gazdasági társaság beolvadása esetén a külső tulajdonosnál a megszűnt gazdasági társaságban lévő tulajdoni részesedést jelentő befektetés ellenében kapott részesedés bekerülési (beszerzési) értéke a megszűnt részesedésre jutó - a megszűnt gazdasági társaság végleges vagyonszerinti - saját tőke összege.

3.4. A készletek értékelése

3.4.1. A vásárolt készletek értékelése

A társaság a készletekről folyamatos mennyiségi és értékbeni készletnyilvántartást nem vezet.

A vállalkozás a készletekről év közben érték és analitikus nyilvántartást nem vezet és csak költségnem elszámolást alkalmaz. Ebben az esetben a készlet beszerzését azonnal költségként számolja el a vállalkozás – a hiányok és többletek fogalma nem értelmezhető.

Az év végi leltározás kötelező.

A leltár összeállítás után összevetésre kerül a leltár szerinti érték és a könyv szerinti érték, amelyek eltérése esetén a könyv szerinti értéket a leltár szerinti értékhez kell igazítani. Ezt az eltérést állományváltozásnak hívjuk.

A vásárolt készleteket a mérlegben a bekerülési érték és az értékvesztések (esetenként az értékvesztések visszairása) különbözeteként kell szerepeltetni.

3.4.2. Az áruk értékelése

Az áruk olyan vásárolt készletek, amelyeket a vállalkozások általában értékesítési céllal szereznek be és változatlan állapotban adják tovább, bár értékük változhat. Árunak tekintendő a Számviteli törvény szerint a közvetített szolgáltatás a továbbszámlázásig, valamint a betétdíjas göngyöleg is.

Miután a vállalkozás az árukészleteit az üzleti évben csak értékben tartja nyilván a tételes leltározással az értékbeni nyilvántartásának a mérleg fordulónapjára vonatkozó adatai helyességét ellenőrzi a vállalkozás. A leltározással megállapított érték és a könyv szerinti érték különbözetével, a mérleggel lezárt üzleti év eredményét kell módosítani **a Leltárkészítési és leltározási szabályzat 10.1.2.1. pontja szerint.**



Közvetített szolgáltatás:

Az év végével a számlán csak a tovább nem számlázott teljesítmények szerepelhetnek.

Közvetített szolgáltatás a gazdálkodó által saját nevében vásárolt és a harmadik személlyel (a megrendelővel) kötött szerződés alapján, a szerződésben rögzített módon részben vagy egészben, de változatlan formában továbbértékesített (továbbszámlázott) szolgáltatás; közvetített szolgáltatásnál a gazdálkodó vevője és nyújtója is a szolgáltatásnak, a gazdálkodó a vásárolt szolgáltatást részben vagy egészben közvetíti úgy, hogy a megrendelővel kötött szerződésből a közvetítés lehetősége, a számlából a közvetítés ténye, vagyis az, hogy a gazdálkodó nemcsak a saját, hanem az általa vásárolt szolgáltatást is értékesíti változatlan formában, de nem feltétlenül változatlan áron, egyértelműen megállapítható.

3.4.3. A saját termelésű készletek értékelése

A saját termelésű készleteket (befejezetlen termelés, félkész és késztermék, állat) a mérlegben előállítási költségen (közvetlen önköltségen) kell értékelni.

A közvetlen önköltség meghatározását jelen szabályzat 2.2. pontja tartalmazza.

4. A források értékelése

A mérlegben forrásként a saját tőkét, a céltartalékokat, a kötelezettségeket és a passzív időbeli elhatárolásokat kell szerepeltetni könyv szerinti értéken.

4.1. A jegyzett tőke értéke

Jegyzett tőke részvénytársaságnál, korlátolt felelősségű társaságnál, egyéb vállalkozónál (ha e tekintetben cégbírósági bejegyzési kötelezettség terheli) a cégbíróságon bejegyzett tőke a létesítő okiratban meghatározott összegben.

A vállalkozónál a törzstőke felemelése, illetve leszállítása miatti jegyzett tőke-változást a cégjegyzékbe való bejegyzés alapján, a bejegyzés időpontjával kell a könyvviteli nyilvántartásokban rögzíteni.

4.2. Jegyzett, de még be nem fizetett tőke

Jegyzett, de még be nem fizetett tőkeként kell kimutatni alapításkor, illetve a jegyzett tőke emelésekor a cégbíróságon bejegyzett tőkének a tulajdonosok (a tagok) által még be nem fizetett, nem pénzbeli hozzájárulás esetén a társaság rendelkezésére még nem bocsátott összegét, ha a bejegyzés utáni befizetést, rendelkezésre bocsátást jogszabályi felhatalmazás alapján a létesítő okirat, illetve annak módosítása megengedi.

4.3. A tőketartalék értékelése

A tőketartalék a tulajdonosoktól, tagoktól, befektetőktől ellenszolgáltatás nélkül, tehermentesen és véglegesen, általában a jegyzési érték és a névérték különbözeteként



kapott eszközök, pénzeszközök értéke, illetve egyéb jogszabályok alapján tőketartalékként átvett eszközök saját forrása.

A tőketartalék növekedéseként kell kimutatni:

- a vállalkozónál a tulajdonosok (a tagok) által az alapításkor, illetve a tőkeemeléskor tőketartalékként (a jegyzési érték és a névérték különbözeteként) véglegesen átadott eszközök, pénzeszközök értékét,
- a jegyzett tőke leszállítását a tőketartalékkal szemben,
- a tőketartalékból lekötött tartalék visszavezetett összegét a lekötés feloldása alapján,
- a pénzmozgással, illetve az eszközmozgással egyidejűleg a jogszabály alapján tőketartalékba helyezett pénzeszközöket, átvett eszközök értékét.

A tőketartalék csökkenéseként kell kimutatni:

- a jegyzett tőke emelését a szabad tőketartalékból,
- a veszteség miatti negatív eredménytartalék ellentételezésére felhasznált összeget,
- a tőkekivonással megvalósított jegyzett tőke leszállításához kapcsolódó - a jegyzett tőke leszállításával arányos - tőketartalék-kivonás összegét,
- a tőketartalék lekötött tartalékba átvezetett összegét,
- a pénzmozgással, illetve az eszközmozgással egyidejűleg a jogszabály alapján tőketartalékkal szemben átadott pénzeszközök, eszközök értékét.

A fenti változások bizonylata a létesítő okirat, annak módosítása, illetve a közgyűlési, az alapítói, a taggyűlési határozat. Könyvviteli elszámolása a tőkeemelésről, a tőkeleszállításáról szóló létesítő okiratnak, illetve módosításának a cégjegyzékbe történt bejegyzése időpontjával történik.

4.4. Eredménytartalék

Az eredménytartalék elsősorban a korábbi évek adózott eredményeinek a halmozott összege, mely pozitív és negatív egyaránt lehet.

Az eredménytartalék növekedéseként kell kimutatni:

- az előző üzleti év adózott eredményét (nyereségét), ideértve az ellenőrzés előző üzleti év(ek) adózott eredményét növelő módosítását (nyereségét) is,
- a jegyzett tőke leszállítását az eredménytartalékkal szemben,
- a veszteség miatti negatív eredménytartalék ellentételezésére felhasznált tőketartalékot, lekötött tartalékot,
- a gazdasági társaság tulajdonosánál (tagjánál) a veszteség pótlásához nem szükséges - korábban ilyen címen adott - pótbefizetés visszakapott összegét a pénzmozgással egyidejűleg,
- az eredménytartalékból lekötött tartalék visszavezetett összegét a lekötés feloldása alapján,
- a pénzmozgással, illetve az eszközmozgással egyidejűleg a jogszabály alapján eredménytartalékba helyezett pénzeszközöket, átvett eszközök értékét.



Az eredménytartalék csökkenéseként kell kimutatni:

- az előző üzleti év adózott eredményét (veszteségét), ideértve az ellenőrzés előző év(ek) adózott eredményét csökkentő módosítását (veszteségét) is,
- a jegyzett tőke emelését a rendelkezésre álló szabad eredménytartalékból,
- az eredménytartalék lekötött tartalékba átvezetett összegét,
- a gazdasági társaság tulajdonosánál (tagjánál) a gazdasági társaság veszteségének fedezetére teljesített - törvényi előíráson alapuló - pótbefizetés összegét a pénzmozgással egyidejűleg,
- a tőkekivonással megvalósított jegyzett tőke leszállításához kapcsolódó - a jegyzett tőke leszállításával arányos - eredménytartalék-kivonás összegét,
- a pénzmozgással, illetve az eszkozmozgással egyidejűleg a jogszabály alapján eredménytartalékkal szemben átadott pénzeszközök, eszközök értékét.

A fenti változások bizonylata a létesítő okirat, annak módosítása, illetve a közgyűlési, az alapítói, a taggyűlési határozat. Könyvviteli elszámolása a tőkeemelésről, a tőkeleszállításáról szóló létesítő okiratnak, illetve módosításának a cégjegyzékbe történt bejegyzése időpontjával történik.

Az ellenőrzés során a mérlegkészítés időpontjáig megállapított - az előző üzleti év(ek)re vonatkozó - jelentős összegű hibák elkülönítetten kimutatott eredményre gyakorolt hatásának összegét (adózott eredményét) az eredménytartalékot növelő-csökkentő tételként a hiba megállapításának üzleti évében kell elszámolni.

Az adózott eredmény kiegészítéséhez a szabad eredménytartalék csak akkor vehető igénybe, ha az igénybevétel után a lekötött tartalékkal, továbbá az értékelési tartalékkal csökkentett saját tőke összege meghaladja a jegyzett tőke összegét.

4.5. Lekötött tartalék

A lekötött tartalék a tőketartalékból, illetve az eredménytartalékból lekötött összegeket és a kapott pótbefizetés összegét foglalja magába.

A **tőketartalékból** kell lekötöni és a lekötött tartalékba átvezetni:

- a más jogszabály szerint vagy a vállalkozó saját elhatározása alapján lekötött - kötelezettségek fedezetét jelentő - tartalékot,
- a tőketartalékba helyezett összeg azon részét, amelyet a jogszabályban, szerződésben, megállapodásban rögzített feltételek nem teljesítése esetén részben vagy egészen vissza kell fizetni.

Az **eredménytartalékból** kell lekötöni és a lekötött tartalékba átvezetni:

- a visszavásárolt saját részvények, saját üzletrészek, továbbá a visszaváltható részvények könyv szerinti értékét,
- átalakulás esetén a jogutódnál a vagyon felértékelése miatt még fizetendő társasági adónak megfelelő összeget,
- az alapítás-átszervezés aktivált értékéből, továbbá a kísérleti fejlesztés aktivált értékéből még le nem írt összeget,
- a nem realizált árfolyamveszteség és a céltartalék különbözetének összegét,



- a lekötendő tőketartalékot, ha arra a tőketartalék nem nyújt fedezetet,
- a gazdasági társaság tulajdonosánál (tagjánál) a veszteség fedezetére - az arra illetékes testület által megszavazott, de még nem teljesített - fizetendő pótbefizetés összegét,
- más jogszabály szerint vagy a vállalkozó saját elhatározása alapján lekötött - kötelezettségek fedezetét jelentő vagy saját céljait szolgáló - tartalékot.

Lekötött tartalékként kell kimutatni a gazdasági társaságnál a veszteségek fedezetére kapott pótbefizetés összegét, a pótbefizetés visszafizetéséig, elszámolása a pénzmozgással egyidejűleg történik.

A lekötést az eredménytartalékkal szemben el kell számolni akkor is, ha a lekötött tartalék növekedése miatt az eredménytartaléknak negatív egyenlege lesz, vagy negatív egyenlege nő.

A lekötött tartalék feloldását - a pótbefizetés kivételével - a tőketartalékkal, illetve az eredménytartalékkal szemben kell elszámolni, annak függvényében, hogy a feloldott tartalék a tőketartalékból, illetve az eredménytartalékból került lekötésre.

Amennyiben jogszabály rendelkezése alapján a gazdasági társaság jegyzett tőkéjét a lekötött tartalék javára - az alaptőke terhére képzett tartalékként - szállították le, akkor a tőkeleszállítás cégjegyzékbe történt bejegyzése időpontjával a tőkeleszállítás összegét a lekötött tartalékba kell átvezetni. Az így átvezetett összeget a lekötött tartalékon belül elkülönítetten kell kimutatni.

Az elkülönített lekötött tartalékot csak a jogszabályban meghatározott módon lehet megszüntetni: veszteségre rendezésre - az erről szóló döntés időpontjával - az eredménytartalék negatív összegét csökkentő tételként, illetve tőkeemelésre - a tőkeemelés cégjegyzékbe történt bejegyzése időpontjával - a jegyzett tőkét növelő tételként.

A lekötött tartalék növekedéseként, illetve csökkenéseként kell kimutatni a pénzmozgással, illetve az eszkozmozgással egyidejűleg a külön jogszabály alapján a lekötött tartalékkal szemben átvett, illetve átadott pénzeszközök, egyéb eszközök értékét. A külön jogszabály alapján átvett lekötött tartalék feloldását - a külön jogszabály eltérő rendelkezése hiányában - az eredménytartalékkal szemben kell elszámolni.

4.6. Értékelési tartalék

A társaság él a piaci értéken történő értékelés lehetőségével.

Amennyiben a vállalkozó tevékenységét tartósan szolgáló vagyoni értékű jog, szellemi termék, tárgyi eszköz (kivéve a beruházásokat, a beruházásra adott előlegeket), tulajdon részesedést jelentő befektetés piaci értéke jelentősen meghaladja az adott eszköznek a visszairás utáni könyv szerinti értéket (a nyilvántartásba vételkor megállapított bekerülési értékét, illetve immateriális jószágnál, tárgyi eszköznél a terv szerinti értékcsökkenés figyelembevételével meghatározott nettó értéket), ezen eszköz piaci értéken is felvehető. Ez esetben a bekerülési érték, illetve immateriális jószágnál, tárgyi eszköznél a terv szerinti értékcsökkenés figyelembevételével meghatározott nettó érték és a piaci érték különbözetét az eszközök között értékhelyesbítésként, a források között - az értékhelyesbítés összegével azonos összegben - értékelési tartalékként lehet kimutatni.



Az értékhelyesbítés értékelési tartaléka és az értékhelyesbítés, valamint a valós értékelés értékelési tartaléka és az értékelési különbözet kizárólag egymással szemben és azonos összegben változhat. Az értékelési tartalék terhére a saját tőke más elemeit nem lehet kiegészíteni, annak terhére kötelezettség nem teljesíthető.

Amennyiben a vállalkozó él az értékhelyesbítés adta lehetőséggel, illetve kötelező az elszámolt értékvesztés visszairása, akkor a piaci értékelésbe bevont, illetve a visszairással érintett eszközök esetében a leltárnak - többek között - tartalmaznia kell:

- az egyedi eszköz mérlegkészítéskori piaci értékét;
- az egyedi eszköznek a Számviteli törvény szerint elszámolt értékcsökkenéssel, értékvesztéssel csökkentett, a visszairással növelt bekerülési értékét (könyv szerinti nettó értékét);
- a mérlegkészítéskori érték és a könyv szerinti nettó értékek különbözetét.

Az értékhelyesbítések megállapításának, elszámolásának szabályszerűségét a könyvvizsgálónak a kötelező könyvvizsgálat keretében ellenőriznie kell. Amennyiben a könyvvizsgálat nem kötelező, az értékelés felülvizsgálatával független könyvvizsgálót kell megbízni.

4.7. Adózott eredmény

Az üzleti év **adózott eredményét** az üzemi (üzleti) tevékenység eredménye, a pénzügyi műveletek eredménye együttes összegéből, az adófizetési kötelezettség levonásával kell meghatározni.

Mindig meg kell egyeznie az eredmény kimutatásban ilyen címen levezetett eredménnyel.

Az adózott eredményt mindig eredménytartalékba kell helyezni, osztalékként nem fizethető ki.

5. Céltartalék-képzés

A társaság várható kötelezettségeire, jövőbeni költségeire, illetve egyéb címen céltartalékot képez a következők szerint:

A Számviteli törvény direkt módon nem határozza meg a céltartalék fogalmát, így azt a tartalma alapján lehet levezetni.

A céltartalék képzése az adózás előtti eredmény szűkítését jelenti és ezáltal a képzett céltartalék a következő év vagy években várhatóan jelentkező kötelezettségek, költségek, ráfordítások fedezetét képezi. A tárgyévi eredmény szűkítése pedig azért szükséges, mert ezek a kötelezettségek, költségek és ráfordítások a tárgyidőszak – vagy az ezt megelőző időszak – tevékenységéből erednek.



A céltartalékok mérlegtételei a következők:

- Céltartalék a várható kötelezettségekre
- Céltartalék a jövőbeni költségekre

A céltartalék képzését az adózás előtti eredmény terhére, Egyéb ráfordításként kell elszámolni.

A céltartalék ezt követő elszámolása – a korábbi bruttó módon való könyveléssel ellentétben – (részben) nettó módon történik. Ez azt jelenti, hogy nyitás után (vagy később) a céltartalékot nem kell visszavezetni, majd esetleg ugyanarra újabb céltartalékot képezni. Ehelyett:

- vagy a következő év(ek) végén a céltartalék újabb megállapításakor a különbözetet kell elszámolni,
- vagy év közben, ha a céltartalékkal érintett esemény bekövetkezik, akkor a céltartalékot ki kell vezetni.

5.1. Céltartalék a várható kötelezettségekre

A Számviteli törvény 41. § alapján az adózás előtti eredmény terhére céltartalékot kell képezni – a szükséges mértékben – azokra a múltbeli, illetve a folyamatban lévő ügyletekből, szerződésekből származó, harmadik felekkel szembeni fizetési kötelezettségekre, amelyek a mérlegkészítés időpontjáig várhatóan vagy bizonyosan felmerülnek, de összegük vagy esedékességük időpontja még bizonytalan, és azokra a vállalkozó a szükséges fedezetet más módon nem biztosította.

Céltartalékot kell képezni különösen:

- függő kötelezettségekre
- biztos (jövőbeni) kötelezettségekre,
- végkielégítés miatti fizetési kötelezettségekre,
- környezetvédelmi kötelezettségekre.

5.1.1. Céltartalék függő kötelezettségekre

Függő kötelezettség olyan, általában harmadik személlyel szemben vállalt kötelezettség, amely a mérleg fordulónapján fennáll, de mérlegtételkénti szerepeltetése jövőbeni eseményektől függ. A függő kötelezettség a mérlegben nem szerepeltethető. A Számviteli törvény előírásai szerint a 0. számlaosztályban mérlegben kívüli tételként kell bemutatni. A függő kötelezettségek a következők:

- kezességvállalás
- le nem zárt peres ügyekkel kapcsolatban várható kötelezettség

Kezességvállalás esetében a céltartalék összegét a mérlegkészítés időpontjáig rendelkezésre álló információk alapján – természetesen csak vélelmezni lehet -, a várható kockázatot felmérve kell meghatározni.

Peres ügyek fedezetére a vállalkozás egyedi mérlegelés alapján képez céltartalékot az alábbiak szerint:

- első fokú ítélet hiányában a képzés mértéke a perérték 50 %-a,



- első fokú peresztes ítélet ismeretében és további II. fokú eljárás esetén a képzés mértéke a perérték 100 %-a,
- első fokú pernyertes ítélet ismeretében és további II. fokú eljárás esetén a képzés mértéke a perérték 0 %-a.

5.1.2. Céltartalék biztos (jövőbeni) kötelezettségekre

Biztos (jövőbeni) kötelezettségek az olyan visszavonhatatlan kötelezettségek, amelyek a mérleg fordulónapján már fennállnak, de a szerződések teljesítése még nem történt meg, ezért mérlegtételként még nem szerepeltethetők.

A 0. számlaosztályban kell kimutatni a biztos (jövőbeni) kötelezettségeket, céltartalékot pedig az érintett ügyletekből származó veszteség mértékéig kell képezni.

5.1.3. Céltartalék végkielégítésre

Végkielégítések esetében, ha az üzleti évhez kapcsolódó végkielégítések kifizetése a következő üzleti évben esedékes, akkor a kifizetés fedezetére céltartalékot kell képezni. A képezendő céltartalék összege kalkulációval állapítható meg.

5.1.4. Céltartalék környezetvédelmi kötelezettségekre

A környezetvédelmi kötelezettség fedezetére képzett céltartalék összegét kalkulációval kell megalapozni. Ennek alapja a környezetvédelmi terv, mely évenkénti bontásban tartalmazza a környezetvédelmi költségeket is.

5.2. Céltartalék a jövőbeni költségekre

Az adózás előtti eredmény terhére – a valós eredmény megállapítása érdekében a szükséges mértékben – a törvény előírása szerint céltartalék képezhető az olyan várható, jelentős és időszakonként ismétlődő jövőbeni költségekre (különösen a fenntartási-, az átszervezés-, a környezetvédelemmel kapcsolatos költségekre), amelyekről a mérlegfordulónapon feltételezhető vagy bizonyos, hogy a jövőben felmerülnek, de összegük vagy felmerülésük időpontja még bizonytalan és nem sorolhatók a passzív időbeli elhatárolások közé. Ez a céltartalék a szokásos üzleti tevékenység rendszeresen és folyamatosan felmerülő költségeire nem képezhető.

Az időszakonként ismétlődő jövőbeni költségek jellemzően a következők lehetnek:

- fenntartási költségek
- átszervezési költségek
- környezetvédelemmel kapcsolatos – nem jogszabályon alapuló – költségek.

6. A külföldi pénzürtékre szóló követelések és kötelezettségek elszámolása

A társaság választott deviza értékelési árfolyama: MNB által közzétett hivatalos devizaárfolyam.



A Számviteli törvény 60. § szerint a valutapénztárba bekerülő valutakészletet, a devizaszámlára kerülő devizát, a külföldi pénzürtékre szóló követelést, befektetett pénzügyi eszközt, értékpapírt, illetve kötelezettséget a bekerülés napjára, illetve a szerződés szerinti teljesítés napjára vonatkozó MNB által közzétett, hivatalos devizaárfolyamon átszámított forintértéken kell a könyvviteli nyilvántartásba felvenni, kivéve a forintért vásárolt valutát, devizát, amelyet a fizetett összegben kell felvenni, és amelynél a ténylegesen fizetett forint alapján kell a nyilvántartásba vételi árfolyamot meghatározni.

A deviza-valuta csökkenések átlagos beszerzési árfolyamon kerülnek könyvelésre.

A mérlegben a devizaszámlán lévő devizát, továbbá a külföldi pénzürtékre szóló minden követelést, befektetett pénzügyi eszközt, értékpapírt, illetve kötelezettséget az üzleti év mérleg fordulónapjára vonatkozó – MNB által közzétett hivatalos devizaárfolyamon átszámított forintértéken kell kimutatni.

A devizaszámlán lévő devizának, továbbá a külföldi pénzürtékre szóló követelésnek, befektetett pénzügyi eszköznek, értékpapírnak, illetve kötelezettségnek az üzleti év mérleg fordulónapjára vonatkozó értékelése előtti könyv szerinti értéke és az értékeléskori forintértéke közötti különbözetet

- amennyiben az veszteség, a pénzügyi műveletek egyéb ráfordításai között árfolyamveszteséggént,
- amennyiben az nyereség, a pénzügyi műveletek egyéb bevételei között árfolyamnyereséggént

kell elszámolni.

Ha devizabetéten lévő devizát (valutapénztárban lévő valutát), devizában kimutatott kötelezettség teljesítésére használ fel a vállalkozás, akkor a deviza (valuta) könyv szerinti árfolyama és a kötelezettség könyv szerinti árfolyama közötti különbséget kell elszámolni árfolyam különbözetként.

Ha devizabetéten lévő devizából (valutapénztárban lévő valutából) közvetlenül költségre, ráfordításra történik kifizetés, akkor a költséget, ráfordítást a deviza (valuta) könyv szerinti árfolyamán kell elszámolni.

6.1. Speciális helyzetek

6.1.1. Barter ügyletek

Barter ügyletről akkor beszélhetünk, ha egy árut, szolgáltatást cserélünk más árra, szolgáltatásra, azaz kimarad a pénzzel történő kiegyenlítés momentuma. Ebben az esetben a csere két oldala időben elválik egymástól. Azonban ez nem indokolja az árfolyam különbözet elszámolását, ezért barter ügylet esetében az első ügylet teljesítési napján érvényes árfolyamon kell a követelést és a kötelezettséget is felvenni a könyvekbe.

6.1.2. Deviza (valuta) vásárlása



Előfordulhat, hogy a vállalkozás forintért devizát (valutát) vásárol. Ebben az esetben a bank eladja a külföldi fizetőeszközt az ügyletkori eladási árfolyamon, a saját maga által meghatározott értéken. Ebből következik az a szabály, hogy a forintért vásárolt deviza (valuta) bekerülési értéke az ezért kifizetett ellenérték, azt már nem kell átszámítani a vállalkozás által választott árfolyamra.

6.1.3. Nem jegyzett deviza

Előfordulhat, hogy olyan devizanem áll a vállalkozás rendelkezésére, amelyre vonatkozóan nincsen hivatalos árfolyam, azt nem jegyzi sem pénzügyintézet, sem az MNB. Ebben az esetben a követelést, illetve kötelezettséget az adott devizanem szabadpiaci árfolyamán kell forintra átszámítani, az alkalmazott módszert azonban megfelelően dokumentálni kell.

7. 7. Az időbeli elhatárolások

Az időbeli elhatárolások az összemérés és az időbeli elhatárolás elvéből következő, a megbízható valós összképet pontosító, a tárgyidőszak (az állományba vétel időszakának) eredményét módosító, korrekciós elszámolások, melyeket a kettős könyvvitelt vezető vállalkozásoknál kötelező alkalmazni.

Az **összemérés elve** szerint ugyanis az adott időszak eredményének meghatározásakor a bevételeket és a hozzájuk kapcsolódó költségeket, ráfordításokat a pénzügyi teljesítéstől függetlenül a gazdasági felmerülésük időszakában kell a könyvekben elszámolni.

Az **időbeli elhatárolás elve** szerint pedig az olyan gazdasági események hatásait, amelyek két vagy több üzleti évet is érintenek, az egyes évek között arányosan szét kell osztani.

Állományba vételük vagy év közben – a gazdasági esemény bekövetkeztekor – vagy év végén történik.

Kivezetésük a nyitás utáni visszavezetéssel vagy év közbeni feloldással hajtható végre.

7.1. Aktív időbeli elhatárolások

A Számviteli törvény szerint aktív időbeli elhatárolásként - elkülönítetten - kell a mérlegben kimutatni az üzleti év mérlegének fordulónapja előtt felmerült, elszámolt olyan összegeket, amelyek költségként, ráfordításként (ideértve a halasztott ráfordításokat is) csak a mérleg fordulónapját követő időszakra számolhatók el, valamint az olyan járó árbevétel, kamat- és egyéb bevételeket, amelyek csak a mérleg fordulónapja után esedékesek, de a mérleggel lezárt időszakra számolandók el, továbbá a Számviteli törvény 68. § szerinti különbözetből az eredményt csökkentő tételként még el nem számolt összeget.

Az aktív időbeli elhatárolások mérleg szerinti csoportosítása:

- Bevételek aktív időbeli elhatárolása
- Költségek, ráfordítások aktív időbeli elhatárolása
- Halasztott ráfordítások



7.1.1 Bevételek aktív időbeli elhatárolása

Az üzleti évben még el nem számolt, a következő év(ek)ben felmerülő, de – részben vagy egészben – a tárgyévet érintő, fordulónap után esedékes bevételek.

- Járó árbevételek
- Járó egyéb bevételek
 - Biztosítóval szembeni, elismert kártérítési követelések
 - Bíróságok, kötbérek, fekbérek, késedelmi kamatok, egyéb bevételek
- Járó pénzügyi bevételek
 - Járó osztalék, részesedés
 - Adott kölcsönök, bankbetétek, értékpapírok után a fordulónapig járó időarányos kamatok
 - Kamatozó értékpapír árfolyamnyeresége

7.1.2. Költségek, ráfordítások aktív időbeli elhatárolása

Az üzleti évben felmerült és elszámolt, de – részben vagy egészben – csak a tárgyévet követő üzleti év(ek)et érintő, terhelő, fordulónap után esedékes költségek és ráfordítások.

Itt a következő eseményeket kell elszámolni:

- A fordulónap előtt kifizetett, de a következő év(ek)et is terhelő költségek, ráfordítások arányos részének összegét
- Azon kötelezettség tárgyévet követő év(ek)et terhelő fizetendő kamatát, amelyeknél a visszafizetendő összeg nagyobb a kapott összegnél (kötvénykibocsátás miatti tartozások, váltótartozások)
- A beszerzési értékben nem aktivált, jelentős összegű, várhatóan megtérülő bizományi díjakat és a vásárolt vételi opció díját, melyek a forgóeszközök között kimutatott értékpapírok között kerültek a könyvekbe.

7.1.3. Halasztott ráfordítások

Halasztott ráfordításként kell elhatárolni azokat az üzleti évben felmerülő ráfordításokat, amelyeket a Számviteli törvény 33. § tételesen felsorol:

- Az aktív időbeli elhatárolások között halasztott ráfordításként kell kimutatni az ellentételezés nélküli tartozásátvállalás során - a tartozásátvállalás beszámolási időszakában - a véglegesen átvállalt és pénzügyileg nem rendezett kötelezettség egyéb ráfordításként elszámolt szerződés (megállapodás) szerinti összegét. Az elhatárolást az átvállalt kötelezettségnek a szerződés (megállapodás) szerinti pénzügyi rendezésekor, a teljesítésnek megfelelően kell az egyéb ráfordításokkal szemben megszüntetni.
- Az aktív időbeli elhatárolások között halasztott ráfordításként elszámolásra kerül a devizaszámlán meglévő devizakészlettel nem fedezett, külföldi pénzügyi értékre szóló - beruházáshoz (a beruházással megvalósuló tárgyi eszközökhöz), vagyoni értékű joghoz továbbá a forgóeszközökhöz kapcsolódó - hiteltartozások, devizakötvény-kibocsátásból származó - beruházáshoz (a beruházással megvalósuló tárgyi eszközökhöz), vagyoni



értékű joghoz kapcsolódó - tartozások esetén a tárgyévben, a mérleg fordulónapi értékelésből adódóan - a Számviteli törvény 60. § (2) bekezdésében foglaltakból következően - keletkezett és a pénzügyi műveletek egyéb ráfordításai között elszámolt - árfolyamnyereséggel nem ellentételezett - árfolyamveszteség teljes összege a pénzügyi műveletek egyéb ráfordításainak a csökkentésével (nem realizált árfolyamveszteség). A hiteltartozások, devizakötvény-kibocsátásból származó tartozások törlesztésekor – az előző időszakokban elhatárolt halmozott összegből – a törlesztő részletre jutó – halasztott ráfordításként kimutatott – nem realizált veszteséget meg kell szüntetni, a pénzügyi műveletek egyéb ráfordításainak a növelésével (realizált árfolyamveszteség).

- Aktív időbeli elhatárolásként kell kimutatni a kölcsönbeadott értékpapír könyv szerinti értékének a - felhalmozott kamattal csökkentett - kölcsönszerződés szerinti értékét meghaladó összegét (veszteségét). Az időbeli elhatárolást akkor kell megszüntetni, amikor a kölcsönbevevő által visszaszolgáltatót értékpapír eladásra, beváltásra, illetve egyéb ügylet keretében az állományból véglegesen kivezetésre kerül, vagy a kölcsönbevevő megtéríti annak piaci értékét, mert az értékpapír nem kerül visszaszolgáltatásra.
- Az aktív időbeli elhatárolások között halasztott ráfordításként **ki lehet mutatni** a jogszabályi rendelkezés alapján az üzemeltetőnek térítés nélkül, véglegesen átadott eszköz (beruházás) nyilvántartás szerinti értékét. A térítés nélkül átadott eszköz (beruházás) időbelileg elhatárolt nyilvántartás szerinti értékét - az átadáskor meghatározott módon és időtartamon belül - kell a egyéb ráfordításokkal szemben megszüntetni.

A halasztott ráfordításként kimutatott árfolyamveszteséget - a pénzügyi műveletek egyéb ráfordításkénti elszámolással - meg kell szüntetni, ha a külföldi pénzügyi értékre szóló hiteltartozást, a devizakötvény-kibocsátásból származó tartozást teljes összegében visszafizették, illetve a devizahittel, a devizakötvény-kibocsátással finanszírozott tárgyi eszközt, vagyoni értékű jogot értékesítették, vagy más jogcímen az állományból kivezetették. Nem minősül a tartozás visszafizetésének, ha a még fennálló tartozás pénznemét (devizanemét) szerződésmódosítás keretében megváltoztatják.

A halasztott ráfordításként kimutatott árfolyamveszteséget - a pénzügyi műveletek egyéb ráfordításkénti elszámolással - csökkenteni kell az érintett devizakötelezettség után az egyes üzleti évekre elszámolt árfolyamnyereségnek megfelelő összeggel is.

7.2. Passzív időbeli elhatárolások

A passzív időbeli elhatárolások mérleg szerinti csoportosítása:

- Bevételek passzív időbeli elhatárolása
- Költségek, ráfordítások passzív időbeli elhatárolása
- Halasztott bevételek

7.2.1. Bevételek passzív időbeli elhatárolása

Az üzleti évben elszámolt, de szerződés szerint – részben vagy egészben – csak a következő év(ek)et érintő, fordulónap után esedékes bevételek, függetlenül azok pénzügyi teljesítésétől.



A tárgyévben elszámolt, de a fordulónap utáni időszakot érintő bevételek:

- Előre elszámolt, esetleg be is folyt árbevételek
- Költségek, ráfordítások ellentételezésére kapott, vissza nem fizetendő támogatások
- Nyújtott hitelek, adott kölcsönök után előre megkapott, arányosan a következő évet érintő kamatok

Passzív időbeli elhatárolásként kell kimutatni a költségek (a ráfordítások) ellentételezésére - visszafizetési kötelezettség nélkül - kapott, pénzügyileg rendezett, egyéb bevételként elszámolt támogatás összegéből az üzleti évben költséggel, ráfordítással nem ellentételezett összeget. **Az elhatárolást a költségek, ráfordítások tényleges felmerülésekor, illetve a támogatási szerződésben, megállapodásban foglaltak teljesülésekor kell megszüntetni.**

7.2.2. Költségek, ráfordítások passzív időbeli elhatárolása

A tárgyévet terhelő, fordulónap után esedékes költségek, ráfordítások, amelyek elszámolására – számla vagy egyéb bizonylat hiányában – csak a tárgyévet követő üzleti év(ek)ben van lehetőség.

A következő gazdasági eseményeket kell ide sorolni:

- a mérleg fordulónapja előtti időszakot terhelő költséget, ráfordítást, amely csak a mérleg fordulónapja utáni időszakban merül fel, kerül számlázásra,
- mérleg fordulónapja és elkészítésének időpontja között a vállalkozóval szemben érvényesített, benyújtott, ismertté vált, a mérleggel lezárt üzleti évhez kapcsolódó kártérítési igényt, késedelmi kamatot, kártérítést, bírósági költséget,
- a mérleggel lezárt üzleti évhez kapcsolódó, a jóváhagyásra jogosult testület által megállapított, kötelezettségként ki nem mutatott prémiumot, jutalmat, azok járulékát.

7.2.3. Halasztott bevételek

Az összemérés elvét követve halasztott bevételként kell elhatárolni azokat a tárgyévben keletkezett, elszámolt egyéb bevételeket, amelyeket a Számviteli törvény tételesen felsorol:

- Egyéb bevételeket érintő elhatárolások
 - fejlesztési célra - visszafizetési kötelezettség nélkül - kapott, pénzügyileg rendezett támogatás véglegesen átvett pénzeszköz összegét,
 - elengedett kötelezettség összegét, amennyiben az a kötelezettség terhére beszerzett eszközökhöz kapcsolódik (legfeljebb a kapcsolódó eszközök nyilvántartás szerinti értékében),
 - térítés nélkül (visszaadási kötelezettség nélkül) átvett eszközök,
 - az ajándékként, a hagyatékként kapott, a többletként fellelt eszközök piaci - illetve jogszabály eltérő rendelkezése esetén a jogszabály szerinti - értékét.

A támogatásonként, a véglegesen átvett pénzeszközönként, a térítés nélkül átvett eszközönként kimutatott halasztott bevételt a fejlesztés során megvalósított eszköz, az elengedett, valamint a harmadik személy által átvállalt kötelezettséghez kapcsolódó eszköz, illetve a térítés nélkül átvett eszköz (ideértve az ajándékként, a hagyatékként kapott, a



többletként fellelt eszközöket is) bekerülési értékének, illetve bekerülési értéke arányos részének költségkenti, illetve ráfordításkenti elszámolásakor kell megszüntetni.

Meg kell szüntetni a fejlesztési támogatás miatt kimutatott halasztott bevételt a támogatás visszafizetésekor is.

- Halasztott bevételként kell kimutatni cégvásárlás esetén a különbözetként meghatározott negatív üzleti vagy cégértéket.

A negatív üzleti vagy cégértékként kimutatott halasztott bevételt a cégvásárlást követő legalább 5 év, de legfeljebb 10 év alatt lehet az egyéb bevételekkel szemben megszüntetni. Amennyiben a vállalkozó a negatív üzleti vagy cégértéket 5 évnél hosszabb idő alatt írja le, azt a kiegészítő mellékletben indokolnia kell. A negatív üzleti vagy cégértékként kimutatott halasztott bevételt az egyéb bevételekkel szemben meg kell szüntetni az alapul szolgáló részesedés bármilyen jogcímen történő könyvekből való kivezetése esetén, illetve átalakuláskor, egyesüléskor, szétváláskor abban az esetben, ha a negatív üzleti vagy cégérték keletkezésére ható körülményekben, feltételekben olyan változások következnek be, amelyek a negatív üzleti vagy cégérték további kimutatását nem indokolják.

A passzív időbeli elhatárolások között halasztott bevételként kell kimutatni a vállalkozás valamely befektetett eszköze tartós használati, üzemeltetési, kezelési jogának átengedéséért kapott bevételt. A halasztott bevételt az alapul szolgáló szerződésben, megállapodásban meghatározott időtartam alatt, határozatlan idejű szerződés esetén öt év vagy ennél hosszabb idő alatt lehet megszüntetni. Amennyiben a vállalkozás öt évnél hosszabb idő alatt szünteti meg a halasztott bevételt, azt a kiegészítő mellékletben indokolni kell.

8. Az eszközök értékcsökkenése

8.1. Terv szerinti értékcsökkenés elszámolása

A tárgyi eszközök, az immateriális javak bekerülési értékét több időszak alatt számolható el a költségek között. A tárgyi eszközök, immateriális javak értékének – tervezhető – csökkenését értékcsökkenésnek (más néven amortizációnak) nevezzük. Ennek költségként történő elszámolása az értékcsökkenési leírás. A tárgyi eszközök, immateriális javak értékcsökkenése a terv szerinti értékcsökkenésen kívül lehet terven felüli értékcsökkenés is. A terv szerinti értékcsökkenés összegét az eszköz használatba vételekor kell megtervezni.

Az értékcsökkenés évenkénti elszámolásának alapja az esetleges maradványértékkel csökkentett bekerülési érték.

Terv szerinti értékcsökkenést a már rendeltetésszerűen használatba vett, üzembe helyezett immateriális javak, tárgyi eszközök után számol el a vállalkozás mindaddig, amíg azokat rendeltetésüknek megfelelően használják.

A vállalkozás a Számviteli törvény 52. § szerint az immateriális javak és tárgyi eszközök elszámolandó értékcsökkenését, saját körülményeit, a várható hasznos élettartamot és a hasznos élettartam végén várható maradványértéket figyelembe véve kialakított **lineáris** leírási kulcsokkal számolja el időarányosan. Az immateriális javaknak, a tárgyi eszközöknek a hasznos élettartam végén várható maradványértékkel csökkentett bekerülési (beszerzési,



illetve előállítási) értékét - a Számviteli törvény 52. § (4) bekezdésben foglaltak kivételével - azokra az évekre kell felosztani, amelyekben ezeket az eszközöket előreláthatóan használni fogják (az értékcsökkenés elszámolása).

Az amortizáció számítás módszerei közül a vállalkozás a következő leírási módot választotta:

Időarányos leírás

Bruttó érték alapján lineáris – állandó kulcsok szerinti leírás

Egyösszegű leírás

A vállalkozás a 200 eFt egyedi beszerzési érték alatti immateriális javak és tárgyi eszközök esetében él az egyösszegű leírás lehetőségével.

A leírási kulcsok felsorolása:

- | | |
|---|-------|
| • A befejezett kísérleti fejlesztés, alapítás–átszervezés aktivált értéke | 20% |
| • Vagyoni értékű jogok | 16,7% |
| • Vagyon értékű jogok (számítástechnikai eszközökhöz) | 33% |
| • Szellemi termékek | 25% |
| • Épületek (saját használatban) | 2% |
| • Épületek (bérbe adva) | 5% |
| • Bérelt ingatlanon végzett felújítások | 6% |
| • Járművek | 20% |
| • Gépek, berendezések, felszerelések (a számítástechnikai eszközök kivételével) | 14,5% |
| • Számítástechnikai eszközök | 33% |

Maradványérték az eszköz rendeltetésszerű használatba vételekor rendelkezésre álló információk alapján a hasznos élettartama végén várhatóan realizálható értéke.

A vállalkozás az eszközök üzembe helyezésekor határozza meg – minden prognosztizálható információ figyelembevételével – a maradványértéket.

Nem tekinti a vállalkozás jelentősnek, ezért 0 forintban határozza meg azon tárgyi eszközök maradványértékét, amely eszközök értéke a tervezett elhasználódási idő végén a beszerzési érték 10 %-a alatti értékre prognosztizálható.

Az immateriális javaknál, tárgyi eszközöknél a terven felüli értékcsökkenés elszámolása, illetve visszairása az évenként elszámolandó terv szerinti értékcsökkenés, a várható hasznos élettartam és a maradványérték újbóli megállapítását eredményezheti. A terv szerinti értékcsökkenés, a várható hasznos élettartam és a maradványérték újbóli megállapítását a kiegészítő mellékletben indokolni kell és annak az eszközökre, illetve az eredményre gyakorolt hatását külön be kell mutatni.

A terv szerinti értékcsökkenés elszámolása havonta történik, a rendeltetésszerű használatbavétel napjától, az üzembe helyezéstől kezdődően. Eszköz kivezetés (pl.



selejtezés, értékesítés, hiány), átsorolás esetén az eszköz értékcsökkenését a kivezetés, illetve átsorolás naptári napjáig kell elszámolni.

Ha az évenként elszámolásra kerülő értékcsökkenés megállapításakor (megtervezésekor) figyelembe vett körülményekben (az adott eszköz használatának időtartamában, az adott eszköz értékében és a várható maradványértékben) lényeges változás következett be, akkor a terv szerint elszámolásra kerülő értékcsökkenés megváltoztatható, de a változás eredményre gyakorolt számszerűsített hatását a kiegészítő mellékletben be kell mutatni.

Nem számolható el terv szerinti értékcsökkenés a földterület, a telek (a bányaművelésre, veszélyes hulladék tárolására igénybe vett földterület, telek kivételével), az erdő, a képzőművészeti alkotás, a régészeti lelet bekerülési (beszerzési) értéke után, és az üzembe nem helyezett beruházásnál.

Nem szabad terv szerinti értékcsökkenést elszámolni az olyan eszköznél, amely értékéből a használat során sem veszít, vagy amelynek értéke - különleges helyzetéből, egyedi mivoltából adódóan - évről évre nő.

Amennyiben az eszközök használata, rendeltetése a besorolását követően megváltozik, mert az eszköz a tevékenységet, a működést tartósan már nem szolgálja vagy fordítva, akkor azok besorolását meg kell változtatni; a befektetett eszközt át kell sorolni a forgóeszközök közé vagy fordítva.

8.2. Terven felüli értékcsökkenés elszámolása

A Számviteli törvény 53. § szerint terven felüli értékcsökkenést kell az immateriális jószágnál, a tárgyi eszköznél elszámolni akkor, ha

- az immateriális jószág, a tárgyi eszköz (ide nem értve a beruházást) 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 vállalkozási tevékenység változása miatt feleslegessé vált, vagy megrongálódás, megsemmisülés, illetve hiány következtében rendeltetésének megfelelően nem használható, illetve használhatatlan;
- 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;
- alapítás-átstruktúrázás aktivált értékének könyv szerinti értéke - a jövőbeni gazdasági hasznokra vonatkozó várakozásokat befolyásoló körülmények változása következtében - tartósan és jelentősen meghaladja annak piaci értékét (a várható megtérülésként meghatározott összeget).

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. 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.

Amennyiben az immateriális jószágnál, tárgyi eszköznél a piaci érték alapján meghatározott terven felüli értékcsökkenés elszámolásának okai már nem vagy csak 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.

9. Az eszközök értékvesztése

A Számviteli törvény szabályai szerint értékvesztést kell elszámolni (meghatározott eszközök esetében), amennyiben az adott eszköz könyv szerinti értéke tartósan és jelentősen magasabb, mint az eszköz mérlegkészítéskor ismert piaci értéke.

Ha tehát a könyv szerinti érték és a piaci érték közötti különbség tartós és jelentős, akkor az értékvesztés elszámolása - függetlenül attól, hogy az érintett eszközt a gazdálkodó a befektetett vagy a forgóeszközök között mutatja ki -, az óvatosság elve alapján kötelező.

Az óvatosság elvéhez kapcsolódnak a vagyontárgyak értékelésére, az eredmény megállapítására vonatkozó előírások, továbbá az is, hogy az eszközök értékcsökkenését, az értékvesztéseket a tárgyév eredményének alakulásától (nyereségétől, veszteségétől) függetlenül el kell számolni.

Tartósnak tekinthető a könyv szerinti érték és a piaci érték különbözete, ha az múltbeli tények vagy jövőbeni várakozások alapján legalább egy évig fennáll. A különbözet tartósnak minősül – fennállásának időtartamától függetlenül – akkor is, ha az az értékeléskor a rendelkezésre álló információk alapján véglegesnek tekinthető.

Jelentősnek minősíti a vállalkozás a könyv szerinti és a piaci érték közötti különbséget, ha az meghaladja a könyv szerinti érték 10%-át.

Az analitikus nyilvántartásokban, devizában is megjelenő tételek esetében az értékvesztés (és a visszaírás) elszámolása megelőzi a devizás értékeléseket.

9.1. Befektetések, értékpapírok értékvesztése

A befektetések és értékpapírok esetében a következő eszközcsoportoknál szükséges értékvesztés elszámolása, amennyiben a befektetés könyv szerinti értéke és piaci értéke közötti - veszteségjellegű - különbözet tartósan mutatkozik és jelentős összegű:

- Tulajdoni részesedést jelentő befektetések, azon belül:
 - tartós részesedés kapcsolt vállalkozásban
 - jelentős tulajdoni részesedés
 - egyéb részesedés



- Hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok, azon belül:
 - tartós hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok
 - forgatási célú hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok

A befektetés 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 szerinti, az üzleti év mérleg fordulónapjára vonatkozó választott devizaárfolyamon átszámított forintértéken.

A hitelviszonyt megtestesítő értékpapír piaci értéke meghatározásakor 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, azt, hogy a kibocsátó a lejáratkor, a beváltáskor a névértéket (és a felhalmozott kamatot) várhatóan megfizeti-e, illetve milyen arányban fizeti majd meg.

A tulajdoni részesedést jelentő befektetések, a hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok esetén az értékvesztést a „Részesedések, értékpapírok, bankbetétek értékvesztéseként” kell elszámolni a pénzügyi műveletek ráfordításai között.

9.2. A készletek értékvesztése

A készleteken belül a következő eszközcsoportoknál szükséges az értékvesztés elszámolása, amennyiben a készlet könyv szerinti értéke és piaci értéke közötti - veszteségjellegű - különbség tartósan mutatkozik és jelentős összegű:

- anyagok
- befejezetlen termelés és félkész termékek
- növendék-, hízó- és egyéb állatok
- késztermékek
- áruk

A vásárolt készletek beszerzési árát, illetve a saját termelésű készletek előállításának költségét csökkenteni kell, ha a készlet a vonatkozó előírásoknak (szabvány, szállítási feltételek, szakmai előírások stb.), illetve eredeti rendeltetésének nem felel meg, ha felhasználása kétségesé vált, ha megrongálódott, ha feleslegessé vált. Az egy évnél régebben beszerzett – fajtágosan kis értékű – készleteknél (ahol a nyilvántartásokon való keresztülvezetés költsége meghaladja az értékvesztés összegét), a társaság által kialakított készletcsoportok könyv szerinti értékének arányában is meghatározható az értékvesztés.



Az értékvesztés megállapítása során **fajlagosan kis értékű készleteknek** minősül az a készlet, amelyeknél a nyilvántartáson való keresztülvezetés költsége meghaladja az értékvesztés összegét. Ezeknél a készleteknél az értékvesztés elszámolása a könyv szerinti érték arányában történik.

A készletek esetében az értékvesztést az „Egyéb ráfordítások” között kell elszámolni.

9.3. A követelések értékvesztése

A vevő, az adós minősítése alapján az üzleti év mérleg fordulónapján fennálló és a mérlegkészítés időpontjáig pénzügyileg nem rendezett követelésnél értékvesztést kell elszámolni - a mérlegkészítés időpontjában rendelkezésre álló információk alapján - a követelés könyv szerinti értéke és a követelés várhatóan megtérülő összege közötti - veszteségjellegű - különbség összegében, ha ez a különbség tartósan mutatkozik és jelentős összegű. Ezen követelések a következők:

- vevőkövetelések
- követelések kapcsolt vállalkozással szemben
- követelések jelentős tulajdoni részesedési viszonyban lévő vállalkozással szemben
- követelések egyéb részesedési viszonyban lévő vállalkozással szemben
- váltókövetelések
- egyéb követelések
- tartósan adott kölcsön kapcsolt vállalkozásban
- tartósan adott kölcsön jelentős tulajdoni részesedési viszonyban álló vállalkozásban
- tartósan adott kölcsön egyéb részesedési viszonyban álló vállalkozásban
- egyéb tartósan adott kölcsön
- bankbetétek
- immateriális javakra, beruházásokra, készletekre adott előleg
- bevételek aktív időbeli elhatárolása

A könyvviteli nyilvántartásokban szereplő valamennyi – fentebb felsorolt - követelést adósonként az éves beszámoló összeállítását megelőzően – a követelés lejáratási időpontja, az adós fizetési készsége és fizetési képessége figyelembevételével – minősíteni kell.

A követelések minősítési kategóriái:

- határidőn belüli, teljes értékű követelések,
- határidőn túli, (lejárt) követelések,
- behajthatatlan követelések.

A vevő, az adós minősítése alapján az üzleti év mérleg fordulónapján fennálló és a mérlegkészítés időpontjáig pénzügyileg nem rendezett követelésnél (ide értve a hitelintézetekkel, pénzügyi vállalkozásokkal szembeni követeléseket, a kölcsönként, az előlegként adott összegeket, továbbá a bevételek aktív időbeli elhatárolása között lévő követelésjellegű tételeket is) értékvesztést kell elszámolni – a mérlegkészítés időpontjában rendelkezésre álló információk alapján – a követelés könyv szerinti értéke és a követelés várhatóan megtérülő összege közötti – veszteségjellegű – különbség összegében, ha ez a különbség tartósan mutatkozik.



Az adós minősítése során a rendelkezésre álló információk alapján egyedi elbírálás szerint kell az értékvesztést megállapítani és elszámolni.

Azon vevőkövetelésekre, ahol a vevő felszámolás alá került, és érvényesíthető fedezet a vevővel szemben nem került kikötésre, továbbá egyéb az ügyfél megítélésére vonatkozó információ nem áll rendelkezésre, 100 %-ban értékvesztést kell elszámolni.

Adósonként együttesen kisösszegűnek minősíti a társaság azokat a követeléseket, melyek nem haladják meg a végrehajtás várható költségeinek háromszorosát.

A mérlegben behajthatatlan követelést nem lehet kimutatni. A részben vagy egészében behajthatatlan követelést legkésőbb a mérlegkészítéskor - a mérlegkészítés időpontjában rendelkezésre álló információk alapján - az üzleti év hitelezési veszteségként le kell írni.

Behajthatatlan az a követelés,

- amelyre az adós ellen vezetett végrehajtás során nincs fedezet, vagy a talált fedezet a követelést csak részben fedezi (amennyiben a végrehajtás közvetlenül nem vezetett eredményre és a végrehajtást szüneteltetik, az óvatosság elvéből következően a behajthatatlanság - nemleges foglalási jegyzőkönyv alapján - vélelmezhető),
- amelyet a hitelező a csődeljárás, a felszámolási eljárás, az önkormányzatok adósságrendezési eljárása során egyezségi megállapodás keretében elengedett,
- amelyre a felszámoló által adott írásbeli igazolás (nyilatkozat) szerint nincs fedezet,
- amelyre a felszámolás, az adósságrendezési eljárás befejezésekor a vagyonfelosztási javaslat szerinti értékben átvett eszköz nem nyújt fedezetet,
- amelyet eredményesen nem lehet érvényesíteni, amelynél a végrehajtással kapcsolatos költségek nincsenek arányban a követelés várhatóan behajtható összegével (a végrehajtás veszteséget eredményez vagy növeli a veszteséget), amelynél az adós nem lelhető fel, mert a megadott címen nem található és a felkutatása "igazoltan" nem járt eredménnyel,
 - amelyet bíróság előtt érvényesíteni nem lehet,
 - amely a hatályos jogszabályok alapján elévült.

A behajthatatlanság tényét és mértékét bizonyítani kell.

A követelések esetében az értékvesztést az „Egyéb ráfordítások” között kell elszámolni.

A behajthatatlannak minősített - és az előző üzleti év(ek)ben hitelezési veszteségként leírt - követelésekre kapott összeget, valamint a követelés eredeti jogosultjánál - ha a követelésre korábban értékvesztést számolt el – a követelés könyv szerinti értékét meghaladóan **realizált összeget** a Számviteli törvény 77. § szerint **egyéb bevételként kell elszámolni.**

Ide tartozik még a káreseményekkel kapcsolatosan kapott bevételek, a kapott bírságok, kötbérek, fekbérek, késedelmi kamatok, kártérítések összege, 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 összege, a termékpálya-szabályozáshoz kapcsolódó, terméktanácsok által fizetett termékpálya-szabályozás összeg.



9.4. Az értékvesztés visszairása

Az értékvesztés visszairása a könyv szerinti értéknek egy olyan növelése, amely a korábban elszámolt értékvesztés csökkentését vagy megszüntetését idézi elő. Az értékvesztés visszairását akkor kell elszámolni, ha az adott eszköznek a korábban elszámolt értékvesztéssel csökkentett (könyv szerinti) értéke tartósan és jelentősen alacsonyabb annak mérlegkészítéskor ismert piaci (forgalmi, további hasznosíthatósági) értékénél.

A visszairás összege

- a mérlegkészítéskor ismert piaci érték, valamint a könyv szerinti érték különbsége vagy
- az eredeti bekerülési érték, valamint a könyv szerinti érték különbsége közül **a kisebb érték lehet.**

Az értékvesztés visszairásának a két korlátja tehát a mérlegkészítéskor ismert piaci érték, illetve az eredeti bekerülési érték. Ebből következően visszaírni maximum a korábban elszámolt értékvesztést lehet.

A hitelviszonyt megtestesítő értékpapíroknál további korlát az értékpapír névértéke, ugyanis ennél magasabb értékre nem lehet visszairással növelni az eszköz könyv szerinti értékét.

Az értékvesztés visszairásait

- a tulajdoni részesedést jelentő befektetések, a hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok, a tartós bankbetétek esetén a Részesedések, értékpapírok, bankbetétek értékvesztését csökkentő tételként kell elszámolni a pénzügyi műveletek ráfordításai között
- az egyéb eszközök (készletek, követelések) esetén Egyéb bevételek között kell elszámolni.

10. Az értékhelyesbítés

A társaság él a piaci értéken történő értékelés lehetőségével.

Amennyiben a vállalkozó tevékenységét tartósan szolgáló vagyoni értékű jog, szellemi termék, tárgyi eszköz (kivéve a beruházásokat, a beruházásra adott előlegeket), tulajdon részesedést jelentő befektetés piaci értéke jelentősen meghaladja az adott eszköznek a visszairás utáni könyv szerinti értéket (a nyilvántartásba vételkor megállapított bekerülési értékét, illetve immateriális jószágnál, tárgyi eszköznél a terv szerinti értékcsökkenés figyelembevételével meghatározott nettó értéket), ezen eszköz piaci értéken is felvehető. Ez esetben a bekerülési érték, illetve immateriális jószágnál, tárgyi eszköznél a terv szerinti értékcsökkenés figyelembevételével meghatározott nettó érték és a piaci érték különbözetét az eszközök között értékhelyesbítésként, a források között - az értékhelyesbítés összegével azonos összegben - értékelési tartalékként lehet kimutatni.

Az értékhelyesbítés értékelési tartaléka és az értékhelyesbítés, valamint a valós értékelés értékelési tartaléka és az értékelési különbözet kizárólag egymással szemben és azonos összegben változhat. Az értékelési tartalék terhére a saját tőke más elemeit nem lehet kiegészíteni, annak terhére kötelezettség nem teljesíthető.



Amennyiben a vállalkozó él az értékhelyesbítés adta lehetőséggel, illetve kötelező az elszámolt értékvesztés visszaírása, akkor a piaci értékelésbe bevont, illetve a visszaírással érintett eszközök esetében a leltárnak - többek között - tartalmaznia kell:

- az egyedi eszköz mérlegkészítéskori piaci értékét;
- az egyedi eszköznek e törvény szerint elszámolt értékcsökkenéssel, értékvesztéssel csökkentett, a visszaírással növelt bekerülési értékét (könyv szerinti nettó értékét);
- a mérlegkészítéskori érték és a könyv szerinti nettó értékek különbözetét.

Az értékhelyesbítések megállapításánál a következők szerint kell eljárni:

- Azon eszközök esetében, ahol a számviteli törvény lehetővé teszi – és a vállalkozás él az értékhelyesbítés lehetőségével, meg kell állapítani a mérlegkészítés időpontjában ismert piaci értéket.
- Amennyiben a piaci érték tartósan és jelentősen magasabb, mint az eszköz könyv szerinti értéke, akkor első lépésben (ha volt) a korábban elszámolt terven felüli értékcsökkenést (tulajdoni részesedést jelentő befektetéseknél az értékvesztést) kell visszaírással megszüntetni.
- Ha a visszaírással korrigált könyv szerinti érték még mindig jelentősen kisebb, mint a piaci érték, akkor egyedi eszközönként meg kell állapítani a piaci érték és a könyv szerinti érték különbségét.
- A keletkezett különbségeket az értékelési tartalékokra kell elszámolni az értékhelyesbítéssel szemben.
- A következő években, amennyiben az egyedi eszközönként meghatározott értékhelyesbítés összege jelentősen eltér az előző év mérlegkészítésének időpontjában kimutatott értékhelyesbítés összegétől, akkor a különbözetet
 - értékhelyesbítést és értékelési tartalékot növelő tételként kell elszámolni, ha a tárgyévi piaci érték meghaladja az előző évit
 - értékhelyesbítést és értékelési tartalékot csökkentő tételként (maximum a nyilvántartott értékhelyesbítés összegéig) kell elszámolni.

Az értékhelyesbítéssel érintett eszközök könyvekből történő kivezetésekor az egyedi eszközhöz kapcsolódó, elkülönítetten nyilvántartott értékhelyesbítést is ki kell vezetni az értékelési tartalékkal szemben.

Tartósnak tekinti a vállalkozás az egy évnél hosszabb időszakot.

Jelentősnek tekinti a vállalkozás a könyv szerinti érték 25%-át meghaladó piaci érték és könyv szerinti érték közötti különbözetet.

Az értékhelyesbítések megállapításának, elszámolásának szabályszerűségét a könyvvizsgálónak a kötelező könyvvizsgálat keretében ellenőriznie kell. Amennyiben a könyvvizsgálat nem kötelező, az értékelés felülvizsgálatával független könyvvizsgálót kell megbízni.



11. Valós értéken történő értékelés

A társaság a Számviteli törvény 59/A-F. § által, a pénzügyi instrumentumok esetében lehetővé tett valós értéken történő értékeléssel nem él.

12. Az értékelés dokumentálása

Az értékelési eljárások során megállapított értékek nyilvántartását elsősorban a számítástechnikai szoftverek keretében kell megszervezni.

Az immateriális javak és a tárgyi eszközök egyedi értékeit a tárgyi eszköz-nyilvántartás tartalmazza.

Az elszámolt értékvesztésről eszközönként külön-külön nyilvántartást kell vezetni.

A tartós (legalább egy évet meghaladó), valamint a lényeges kategóriába sorolt változások esetén a nyilvántartások vezetésével megbízott munkatársak – jellemzően a könyvelés -, írásos feljegyzésben értesítik a vállalkozás ügyvezetőjét, aki a szükséges intézkedéseket megteszi.

Az értékelés feladatainak jelentős része az éves beszámoló összeállításához kapcsolódik.

A beszámoló elkészítésének időpontja a tárgyévet követő év február 28.

A tárgyévet követő teljes könyvviteli zárlatot március 31.-ig kell elvégezni.

Az értékelés feladatainak kisebb része (devizás követelések, kötelezettségek elszámolása, eszközök, kötelezettségek kivezetése) év közben folyamatosan jelentkezik, melyeket felmerülésükkel egyidejűleg rögzíteni kell a könyvekbe.