

Immateriális javak és bekerülési értékük

Immateriális javak azok a nem anyagi eszközök, amelyek közvetlenül és tartósan szolgálják a gazdálkodó, a vállalkozás tevékenységét, forgalomképesek és általában vagyoni jogokat testesítenek meg. Ezen javak közös jellemzője, hogy értékük amortizálódik, emiatt terv szerinti értékcsökkenést kell elszámolni. Néhány példa az immateriális javakra: alapítás-átszervezés aktivált értéke, kísérleti fejlesztés aktivált értéke, vagyoni értékű jogok, szellemi termékek, üzleti, vagy cégérték, immateriális javak értékhelyesbítése.

Az immateriális javak egyedi analitikus nyilvántartást igényelnek. Az immateriális javak között kötelező kimutatni a vagyoni értékű jogok, az üzleti, vagy cégérték és a szellemi termékek beszerzési árát, illetve közvetlen önköltségét. Az immateriális javak értékét növelő tétel az előzetesen felszámított, de teljes összegében le nem vonható ÁFA.

Vagyoni értékű jogok (nem kapcsolódnak ingatlanulajdonláshoz, és nem sorolhatók szellemi terméként):

Bérleti jog - használati jog – játékjog - koncessziós jog – védjegy - egyéb, ingatlanhoz nem kapcsolódó jog.

A térítés nélkül, vagy hagyatékként, ajándékként kapott vagyoni értékű jogokat az átadó által közölt értéken, de maximum piaci értéken kell állományba venni.

Üzleti, vagy cégérték:

Cég megvásárlásakor (a megvásárolt társaság, telephelye, eszközei és kötelezettségei a vevő tételes állományába kerülésekor) a fizetett ellenérték és az eszközök piaci értékének (az átvállalt kötelezettségek könyv szerinti értékével csökkentett) különbözete (ha a fizetett ellenérték a nagyobb). Cég megvásárlásakor (ha e vásárlás során közvetlen irányítást biztosító, 75%-nál nagyobb szavazati jogot szerez, továbbá a cég részvényeit a tőzsdén jegyzik, forgalmazzák) a részvényekért fizetett ellenérték és piaci értékük közötti pozitív különbözet.

Cég megvásárlásakor (ha e vásárlás során közvetlen irányítást biztosító befolyást szerez, továbbá a cég részvényeit a tőzsdén nem jegyzik, nem forgalmazzák) a részvényekért, vagy üzletrészekért fizetett ellenérték lényegesen több, mint a befektetésre jutó saját tőke értéke, a kettő közötti pozitív különbözet. Átalakulás esetén (ha vagyontáértékelés lehetséges és azt a jövedelemtermelő-képesség módszerével határozzák meg) az újonnan meghatározott társasági vagyontérték a kötelezettségekkel együtt több, mint a az egyes eszközök piaci értékeinek összege, a kettő közötti pozitív különbözet.

A negatív üzleti, vagy cégérték is kimutatható, azonban annak összege passzív időbeli elhatárolás, mint halasztott bevétel.

Szellemi termékek:

találmányok – iparjogvédelemben részesülő szabadalom, vagy ipari minta – szerzői jogvédelemben részesülő javak – szoftvertermékek – egyéb szellemi alkotások (műszaki és gazdasági) – jogvédelemben nem részesülő, de titkosság révén monopolizált know-how, védjegy, gyártási eljárás.

A saját előállítású szoftvertermékek közvetlen önköltségét tényleges adatok alapján kell meghatározni.

A térítés nélkül, vagy hagyatékként, ajándékként kapott szellemi termékeket az átadó által közölt értéken, de maximum piaci értéken kell állományba venni.

Alapítás-átszervezés és aktivált értéke:

Számviteli politika alapján kimutathatók az immateriális javak között az alapítás költségei (ügynyvői költség, illetékek, cégbírósági költségek, közjegyzői díj stb.) és az átszervezéssel kapcsolatos (üzem/üzlet beindítása, kialakítása, áthelyezése stb.) és a minőségbiztosítási rendszer bevezetéséhez kapcsolódó költségek.

Alapítás-átszervezés érdekében felmerült minden közvetlen költség aktiválható.

Kutatás-fejlesztés és aktivált értéke:

A K+F tevékenység során létrehozott, árbevételben megtérülő, bevezetett gyártmányfejlesztés, szolgáltatás, technológiai korszerűsítés, vásárolt szabadalmak és licencek kivitelezésének közvetlen önköltsége. (A saját K+F-hez igénybe vett külső szolgáltatások témaszámra elszámolható számlázott összegével a közvetlen önköltség növelhető. Itt lehet kimutatni a jövőben hasznosítható – saját vállalkozásban végzett – befejezetlen kísérleti fejlesztés év végi állományának közvetlen önköltségét is. Eredménytelen kísérleti fejlesztést az immateriális javak közül ki kell vezetni – terven felüli értékcsökkenés.)

A K+F tevékenység közvetlen önköltségét tényleges adatok alapján kell meghatározni.

Immateriális javak értékhelyesbítése:

A piaci értékelésbe bevonható vagyoni értékű jogok és szellemi termékek esetén az analitikus nyilvántartásba beépíthető a piaci érték és a nettó érték különbözete és annak változásai.

Immateriális javak értékcsökkenése

Az immateriális javak terv szerinti értékcsökkenése:

Vagyoni értékű jogok: a leírási idő a gazdálkodó döntése (50000 Ft beszerzési érték alatt egy összegben leírható)

Üzleti, vagy cégérték: a terv szerinti értékcsökkenés elszámolása 5 év, vagy ennél hosszabb időszak alatt történhet

Szellemi termékek: a leírási idő a gazdálkodó döntése (50000 Ft beszerzési érték alatt egy összegben leírható)

Befejezett kutatás-fejlesztés aktivált értéke: a terv szerinti értékcsökkenés elszámolása 5 év, vagy ennél rövidebb időszak alatt történhet

Alapítás-átszervezés aktivált értéke: a terv szerinti értékcsökkenés elszámolása 5 év, vagy ennél rövidebb időszak alatt történhet

Terven felüli értékcsökkenés elszámolásának esetei (elszámolása az egyéb ráfordítások között):

A könyv szerinti érték tartósan és jelentősen nagyobb a jószág piaci értékénél.

A szellemi termékek értéke tartósan lecsökken.

A vagyoni értékű jog (szerződésmódosulás miatt) korlátozottan, vagy egyáltalán nem érvényesíthető.

A befejezett kísérleti fejlesztés által létrejött tevékenység eredménytelen lesz, korlátozzák, vagy megszüntetik.

Térítésmentes átadás elszámolása

A térítésmentes eszközátadásnak alapvetően két esetét különíthetjük el. Az egyik esetben a gazdasági társaság egy természetes személy számára juttat eszközt térítésmentesen, míg a másik esetben egy másik gazdálkodónak. Ennek megfelelően az átadott eszköz könyv szerinti értékének kivezetését is kétféleképpen kell elszámolni.

Amennyiben a térítésmentes átadás természetes személy részére történik, az eszközt a személyi jellegű egyéb kifizetésekkel szemben kell kivezetni. A számviteli törvény 79. § (3) bekezdése a személyi jellegű egyéb kifizetések közé sorolja a természetes személyek részére nem bérköltségként és nem vállalkozási díjként kifizetett, elszámolt összegeket. Jelen esetben tehát, ide kell érteni a természetes személy részére térítés nélkül átadott eszközök könyv szerinti értékét is.

Ha a térítésmentes átadás másik gazdálkodó (ahol gazdálkodónak tekintendő az egyéni vállalkozó is) részére történik, akkor a számviteli törvény 86. § (7) bekezdésének a) pontját kell alkalmazni, és az eszköz könyv szerinti értékét a rendkívüli ráfordításokkal szemben kell kivezetni.

[2000. évi C. törvény 79. § (3), 86. § (7) a)]

Skontó árengedmény elszámolása

A skontó konkrét termékek értékesítésével vagy szolgáltatások nyújtásával összefüggésben adott árengedmény, amely az ellenérték kifizetésének esedékességével függ össze. Az eladó skontó nyújtásával ösztönözheti a vevőt a mielőbbi fizetésre. Ha a vevő a megállapodás szerinti időpont(ok)on belül fizet, engedményt kap a vételárból.

Az ilyen típusú árengedmény esetében a teljesítés időpontjában kiállított eredeti számlának a teljes eladási árat kell tartalmaznia, és ha a fizetési feltételeknek megfelelően teljesít a vevő, akkor a jelenleg hatályos számviteli törvény (a többször módosított 1991. évi XVIII. törvény) szerint az engedmény elszámolása helyesbítő számla kiállítása alapján történhet, az eladó a helyesbítő számla szerinti engedmény összegével csökkenti az eredeti számla alapján elszámolt értékesítés nettó árbevételét. Ha az eladó az engedményről nem állít ki helyesbítő számlát, akkor a különbözetet (a meg nem fizetendő összeget) elengedett követelésként az egyéb vagy a rendkívüli ráfordítások között kell elszámolni.

Az új számviteli törvény (a 2000. évi C. törvény) változtat ezen a gyakorlaton, a valós gazdasági tartalmat helyezve előtérbe a formával szemben. A törvény 85. §-a (3) bekezdésének o) pontja

kimondja, hogy a szerződésben meghatározott fizetési határidőn (esedékességen) belül történt pénzügyi rendezés esetén adott - legfeljebb a késedelmi kamattal arányos, nem számlázott - árengedmény összegét a pénzügyi műveletek ráfordításai között kell elszámolni, és az értékesített termék vagy nyújtott szolgáltatás értéke az eredeti (számlázott) ellenérték lesz. Az új előírás szerint az ilyen engedmény kvázi fordított kamat, amely nem a termék vagy szolgáltatás értékéhez, hanem az ellenérték pénzügyi realizálásához, annak esedékesség előtti megfizetéséhez kapcsolódik, tehát összegének kimutatása a vállalkozás pénzügyi műveleteinek ráfordításai között indokolt. A törvényi szövegben (a késedelmi kamattal arányos korlátnál) lévő késedelmi kamaton a szerződésben kikötött késedelmi kamatot, ennek hiányában a Polgári Törvénykönyv 301. §-ában előírt mértékű kamatot kell érteni.

Az új törvény ugyanakkor a fenti eljárás mellett továbbra is módot ad a jelenleg követett gyakorlat további alkalmazására, amely szerint a vásárolt és a saját termelésű készlet értékesítéséhez, a szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódóan utólag adott, helyesbítő számlában rögzített (számlázott) engedmény értékét értékesítés nettó árbevétele csökkentő tételként lehet elszámolni [2000. évi C. törvény 73. §-a (2) bekezdésének a) pontja].

[1991. évi XVIII. törvény 45. § (2) a)]

Árengedmények típusai és elszámolásuk

A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény - összhangban az ÁFA-törvény előírásaival - az árengedmények értelmezési problémáinak kezelésére néhány pontosítást és kisebb változtatást eszközölt.

A gazdálkodónak - amennyiben az értékesítéshez kapcsolódóan engedmény nyújtásáról dönt - elsőként azt kell megítélnie, hogy az adott engedménnyel kell-e az árbevételt módosítani, vagy sem. Az alábbiakban részletezett I. rész szerinti esetekben kötelező az árbevételt módosítani, egyéb, az árbevételt és az adóalapot módosító elszámolás a gazdasági esemény jellegéből következően nem jellemző.

I. Az értékesítéshez kapcsolódó árbevétel-módosítást - a számlában adott engedmény esetét kivéve - minden esetben helyesbítő számla kiállításának kell kísélnie, azt helyesbítő számlával kell bizonylatolni.

A helyesbítő számlában adott engedmény módosítja az általános forgalmi adó alapját is.

A számlázott engedmények fajtái:

1. Az értékesítésről kiállított számlában, **a konkrét vásárolt és saját termelésű készlethez, szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódóan adott engedmény.** Ezt az engedményt a számla kiállításakor adták, a számlában szerepel az eredeti eladási ár, annak fizetendő áfája, az adott engedmény összege, az engedményre jutó fizetendő áfa tételenként; illetve a kettő különbözeteként meghatározott összeg (a számla végösszege) és annak áfája. Nincs külön elszámolási vonzata, az elszámolt nettó árbevétel és a kapcsolódó általános forgalmi adó eleve csökkentett összegben kerül könyvelésre.

2. a) A vásárolt és saját termelésű **készlet értékesítéséhez, a szolgáltatásnyújtáshoz** kapcsolódóan, **helyesbítő számlában, utólag adott engedmény.** Az engedmény kapcsolódik az általános értékesítési folyamathoz, illetve az értékesítéskor a teljesítés időpontjában már fennálló, megismerhető, a szerződés szerinti feltételektől való eltérésekhez vagy a teljesítést követően végrehajtott - a tényleges teljesítéshez igazodó - szerződés-módosításokhoz. Az engedmény helyesbítő számlában adott összege minden ilyen esetben csökkenti az értékesítés elszámolt nettó árbevételét és fizetendő általános forgalmi adóját. A helyesbítés az eredeti teljesítési időpontra vonatkozik, annál is inkább, mivel ilyen esetekben nem történik eszközmozgás.

b) **A visszáru.** A visszáru tulajdonképpen csak elszámolástechnikai értelemben sorolható az engedmények közé, mivel ebben az esetben a készlet mozgásához az ügylet műszaki teljesüléséhez kapcsolódó számviteli elszámolásról van szó. A visszáruzás az eredeti értékesítéshez kapcsolódó, de technikailag önálló ügylet, így az erről kiállított helyesbítő számlát a visszáruzás szerinti teljesítés időpontjára kell kiállítani.

c) A készlet értékesítéséhez, szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódóan a **szavatossági jogok** (igények) érvényesítése során **utólag adott engedmény.** Ebben az esetben utólag, az eszköz termelési folyamatba történő bevonása során léphet föl szavatossági igény, így az ekkor kiállított helyesbítő

számla teljesítési dátuma - melyre a korábban elszámolt árbevételt kell módosítani – a szavatossági igény megismerésének időpontja lesz.

A kiállított helyesbítő számlának minden esetben tételenként tartalmaznia kell:

- az eredeti számla szerinti értékeket (az eredeti eladási árat és annak általános forgalmi adóját) negatív előjellel,
- azt az értéket, amire a helyesbítés történt (a módosított eladási árat és annak általános forgalmi adóját),
- a kettő különbszetét (az engedmény összegét) és annak általános forgalmi adóját negatív előjellel

II. Az engedmények egy részénél a gazdálkodó – a szerződő felek által előre, szerződésben rögzített konstrukció szerint - meghatározhatja, hogy az engedmény összegével módosítani kívánja-e az értékesítés nettó árbevételét vagy sem. Ha az árbevétel-módosítás mellett dönt, akkor a fentebb vázolt I./2. a) elszámolási konstrukciót kell alkalmaznia. Amennyiben a gazdálkodó nem kívánja az értékesítés nettó árbevételét módosítani, s így erről nem kíván helyesbítő számlát kiállítani, akkor ezen tételek sem az árbevételt, sem az általános forgalmi adó alapját nem módosítják, azokról helyesbítő számlát kiállítani nem kell.

Az ilyen típusú engedmények a következők lehetnek:

3. Szerződésen alapuló - konkrét termékhez, anyaghoz, áruhoz, szolgáltatásnyújtáshoz közvetve kapcsolódó, nem számlázott - **utólag adott engedmény.**

Ez az engedmény akkor nyújtható, ha a szerződésben még az egyes ügyletek teljesülése előtt egyértelműen tisztázta az

eladó és a vevő azokat a feltételeket, melyek teljesülése esetén a (szintén szerződésben) meghatározott mértékű (nagyságú) engedmény jár. Az engedmény összege a pénzügyi rendezéssel egyidejűleg számolható el egyéb ráfordításként az eladónál, és egyéb bevételként a vevőnél.

4. Szerződésben meghatározott fizetési határidőn (esedékességen) **belül történt pénzügyi rendezés esetén adott** - legfeljebb a késedelmi kamattal arányos, nem számlázott - **árengedmény.**

Ez a fajta engedmény az értékesítés ellenértéke kifizetésének esedékességével függ össze. Ha a vevő a megállapodás szerinti időpont(ok)on belül fizet, engedményt kap a vételárból. Az ilyen engedmény kvázi fordított kamat, amely nem a termék vagy szolgáltatás értékéhez, hanem az ellenérték pénzügyi realizálásához kapcsolódik. A hivatkozott törvényi hely szerinti késedelmi kamaton a szerződésben kikötött késedelmi kamatot (a fizetési késedelem idejére felszámítandó kamatot), ennek hiányában a Polgári Törvénykönyv 301. §-ában előírt mértékű kamatot kell érteni.

5. Szerződéssel, illetve más okmánnyal alá nem támasztott, nem számlázott, értékesítéshez kapcsolódó engedmény.

Az ilyen - kvázi - engedmények összegeit, melyek nem sorolhatók be az eddig felsorolt kategóriákba, elengedett követelésként kell a rendkívüli ráfordítások között elszámolni, és (amennyiben azoknak eredményre gyakorolt hatása jelentős) a kiegészítő mellékletben azokat indokolni.

Az értékesítéshez kapcsolódó engedmények az alapul szolgáló szerződésben foglaltak figyelembevételével besorolhatók valamelyik kategóriába, az adott engedmény elnevezésétől függetlenül.

2000. évi C. törvény 73. § (1)-(2), 81. § (2) g), 85. § (3) o), 86. § (7) a); 1992. évi LXXIV. törvény 45. § (1)

Pénzmozgás könyvelésének időpontja

A számviteli törvény a számviteli politika hatáskörébe utalja a pénzkezelési szabályzat, és ezen belül a pénzforgalom bizonylati rendjének, valamint a könyvvezetés belső rendelkezéseinek (a bizonylatok feldolgozási rendjének, a főkönyvi és az analitikus könyvelés rendszerének) kialakítását. A számviteli politika megfelelő kialakításáért a vállalkozás vezetője a felelős, de természetesen a tulajdonosok (tagok) érdeke is az ügyvezetés tevékenységének átláthatósága.

A számviteli törvény 165. §-ának (3) bekezdésében adott előírások szerint, a bizonylatok feldolgozási rendjének kialakításakor figyelembe kell venni azt, hogy a pénzkészletben bekövetkező változások minél előbb (készpénzmozgásnál azzal egyidejűleg) rögzítésre kerüljenek. Ennek elsődleges célja a tulajdon védelme, a készpénzkészlet nagyságának naprakész ismerete, a pénz kezelésével megbízott személyek elszámoltatásának biztosítása.

A törvény hivatkozott pontja:

"a) a pénzeszközöket érintő gazdasági műveletek, események bizonylatainak adatait késedelem nélkül, készpénzforgalom esetén a pénzmozgással egyidejűleg, illetve bankszámlaforgalomnál a hitelintézeti értesítés megérkezésekor, az egyéb pénzeszközöket érintő tételeket legkésőbb a tárgyhót követő hó 15-éig a könyvekben rögzíteni kell;"

Az idézett előírás nem azt kívánja meg, hogy a főkönyvi könyvelésben (a naplófőkönyvben) jelenjen meg késedelem nélkül a pénzkészlet állományváltozása, hanem azt, hogy amikor az bekövetkezik, amikor arról az értesítés megérkezik, nyilvántartásba kell venni, hogy milyen jogcímen történt a pénz átvétele vagy kiadása, ez milyen egyéb eszközök vagy milyen kötelezettségek állományát hogyan érintette (miből származik a pénzbevétel, illetve mire költötték el a pénzt).

A nyilvántartásba vétel módja

A nyilvántartásba vételt a vállalkozás sajátosságainak legjobban megfelelő módon kell megszervezni. Ha tehát a készpénzmozgás megtörténtekor, annak helyszínén teljeskörűen, naplószerűen (egy "füzetbe" időrendben beírva) vagy egyéb más módon analitikusan (megfelelően rendszerezett formában az esemény jellege szerint) nyilvántartásba veszik a változásokat, akkor az előírást teljesítettnek tekinthetik. Ezeknek a nyilvántartásoknak a vezetéséhez nem szükséges számviteli előképzettség, egyszerű pénztárkönyvről, vagy annak megfelelő feljegyzésekről, számítógépes táblázatokról van szó, amelyek valósan és világosan kell, hogy tartalmazzák az esemény leírását, az összeget (összegeket) és az alapbizonylatra való hivatkozást, naprakészen tartalmazzák a bizonylatokkal alátámasztott pénzbevételeket és pénzkidadásokat.

Ha az előbbi nyilvántartásba vétel megtörténik, akkor bizonyosan nem fog elmaradni az információ arról, hogy milyen változások történtek, és lehetőség van a bizonylatok teljes körű és pontos feldolgozásának ellenőrzésére is (a naplóba, az analitikus nyilvántartásba beírt tételeknek meg kell egyezniük a könyvelőnek átadott bizonylatok alapján könyvelt tételekkel). Ez különösen akkor fontos, ha a könyvvezetési feladatokkal külső szolgáltatót bíznak meg, akihez megfelelő rendszerességgel el kell juttatni az alapbizonylatokat.

A könyvviteli szolgáltatást megbízás alapján végző számviteli szakember számára is védelmet az jelenthet, ha a vállalkozással a könyvviteli szolgáltatásra kötött szerződésbe belefoglalják a bizonylatok átadásának határidejét, az átadott-átvett bizonylatok dokumentálásának módját (mit, mikor adott át a vállalkozás, hogyan biztosítható, hogy minden bizonylat időben eljusson a könyvelést végzőhöz), és az e kötelezettségek nem teljesítése esetén a felek felelősségének kérdéseit.

2000. évi C. törvény 165. § (3)