

„Mindennek megszabott ideje van, megvan az ideje minden dolognak az ég alatt.” (Pred. 3,1)

Református Egyházközségek részére tájékoztató:

Számviteli törvény 2023. január 1-től hatályos változásai az egyházi jogi személyek vonatkozásában

Tájékoztatónkban a számviteli törvény az egyes adótörvények módosításáról szóló 2022. évi XLV. törvényben közzétett módosításai közül az alábbi két fontos, az egyházi jogi személyeket is érintő változásra szeretnénk felhívni a figyelmet:

1. Tulajdoni részesedést jelentő intézmények bemutatása az „Egyéb tartós részesedések” között az intézmény legutolsó beszámolójának mérlegében szereplő saját tőke vagy a részesedés bekerülési értékén.
2. Visszafizetési kötelezettség nélkül kapott támogatásokhoz kapcsolódó időbeli elhatárolások elszámolása.

A törvényi előírások ismertetése mellett kitérünk a kapcsolódó számviteli feladatok bemutatására is.

Az alábbiakban hivatkozott és a 2. sz. mellékletben idézett jogszabályok:

Számvitelről szóló 2000. évi C. tv. – továbbiakban SZTv

Egyházi jogi személyek beszámolóképzési és könyvvezetési kötelezettségének sajátosságairól szóló 296/2013. (VII. 29.) Korm. rendelet – továbbiakban Korm.rendelet

1. Tulajdoni részesedést jelentő intézmények bemutatása a 2023. évi mérlegben

Az Egyház közfeladatok ellátásában vállalt egyre növekvő szerepe következtében az egyházközségek és más egyházi jogi személyek fenntartóként egészségügyi, szociális, kulturális és oktatási intézményeket működtetnek, mely intézmények többsége a fenntartó egyházközségtől elkülönülten, önálló jogi személyként látja el a közfeladatokat. Ugyanakkor az egyházi jogi személy mérlegében ezek az intézmények, mint tulajdoni részesedést jelentő befektetések nem kerültek bemutatásra, a kapcsolódó vagyonszármazások a fenntartó számviteli nyilvántartásaiban sokszor nem is szerepelnek.

A 2023. január 1-től hatályos SZTv 27 § (4/a) bekezdése előírja, hogy **egyéb tartós tulajdoni részesedésként kell kimutatni az egészségügyi, szociális, kulturális és oktatási intézményben lévő tulajdoni részesedést is**, melyet először a 2023. évben induló üzleti évről készített beszámolóra kell alkalmazni.

A könyvekben értékkel ki nem mutatott egészségügyi, szociális, kulturális és oktatási **intézményben lévő tulajdoni részesedést** a SZTv átmeneti rendelkezésekre vonatkozó 177 § (87) bekezdésében foglaltak szerint **az intézmény legutolsó beszámolójának mérlegében szereplő saját tőke értékén** kell a könyvekbe felvenni a saját tőkével, azon belül a tőketartalékkal, illetve az annak megfelelő saját tőke elemmel szemben.

A fenti SZTv módosítás az egyházi jogi személyek beszámolóképzési és könyvvezetési kötelezettségének sajátosságairól szóló 296/2013. (VII. 29.) Korm. rendelet 6 § (5) bekezdésében is megfogalmazásra került, azonban a **Korm.rendelet** 16 § (3) bekezdése **lehetővé teszi**, hogy az intézményi tulajdoni részesedés értékének meghatározásához **a számviteli törvény bekerülési érték meghatározására vonatkozó előírásait is lehet alkalmazni**.

Tekintettel arra, hogy a SZTv és az azt kiegészítő Korm.rendelet módosult, továbbá választási lehetőséget biztosít az egyházi jogi személyek intézményekben lévő tulajdoni részesedéseinek értékelésére, ezért az **intézményfenntartó egyházi jogi személy számviteli politikájában a változásokat át kell vezetni**, a vonatkozó belső szabályozást meg kell fogalmazni.

2. Visszafizetési kötelezettség nélkül kapott támogatásokhoz kapcsolódó időbeli elhatárolások elszámolása mikor kötelező és mikor lehetőség?

A visszafizetési kötelezettség nélkül kapott támogatások jelentős hányadának sajátossága, hogy azok elszámolása és pénzügyi folyósítása a támogatás terhére elszámolható költségek és ráfordítások felmerülése évétől eltérő beszámolási/költségvetési időszakban történik meg.

A számviteli törvény **összemérés elve** alapján „*az adott időszak eredményének meghatározásakor a tevékenységek adott időszaki teljesítéseinek elismert bevételeit és a bevételeknek megfelelő költségeit (ráfordításait) kell számításba venni, függetlenül a pénzügyi teljesítéstől; a bevételeknek és a költségeknek ahhoz az időszakhoz kell kapcsolódniuk, amikor azok gazdaságilag felmerültek*”.

Ebből következően felmerül a kérdés, hogy hogyan kell az összemérés elvének megfelelően elszámolni az eltérő költségvetési években felmerült költségeket és ráfordításokat, valamint azok finanszírozására igényelt vagy már megkapott támogatási bevételeket a hatályos előírások alapján?

A számviteli törvény 6 § (2) bekezdésében megfogalmazott **időbeli elhatárolás elve** lehetővé teszi az olyan gazdasági eseményekhez kapcsolódó **bevételek és költségek elszámolási időszakok vagy költségvetési évek közötti megosztását**, amelyek két vagy több üzleti évet is érintenek.

Mielőtt részletesen bemutatnánk a támogatások elszámolásához kapcsolódó több költségvetési évet érintő költségek és bevételek időbeli elhatárolásának elszámolását, fontos tisztázni, hogy **az egyházi jogi személyeknek mikor kötelező és mikor lehetőség az időbeli elhatárolás elvének alkalmazása?**

Az időbeli elhatárolás elve a kettős könyvelésre kötelezett **egyszerűsített éves vagy éves beszámolót készítő szervezetek** esetében alkalmazható, mivel a pénzforgalmi nyilvántartást vezető szervezetek csak a pénzmozgással járó eseményeket könyvelik.

A Korm. rendelet 7 § (6) bekezdése lehetővé teszi, hogy **az egyszerűsített éves beszámolót készítő egyházi jogi személynél az időbeli elhatárolás alkalmazása** - a (4) bekezdésben foglalt továbbutalási céllal kapott, de a fordulónapig még tovább nem utalt támogatások kivételével - **nem kötelező**. A választott módszert és annak alkalmazását vagy azt, hogy az egyházi jogi személy az időbeli elhatárolást nem alkalmazza, a **számviteli politikában rögzíteni kell**.

A Korm.rendelet nyújtotta kedvező lehetőséget elveszíti az az egyházi szervezet, amelyik a több költségvetési évet érintő kapott támogatások elszámolása miatt alkalmazza az időbeli elhatárolás elvét és módosítja a számviteli politikáját, ezért a szervezet vezetésének körültekintően kell eljárnia döntése meghozatala során. **Mérlegelni kell a támogatás nagyságrendjének és időbeliségének hatását** a szervezet vagyoni és jövedelmi helyzetének bemutatása szempontjából, és csak akkor érdemes az időbeli elhatárolás elvének alkalmazásán elgondolkodni, ha annak hatása a szervezet költségvetésében és vagyoni helyzetében **jelentős és több évet érintő**.

Nincs választási lehetősége annak a támogatásban részesülő egyházi jogi személynek, akinek **a támogatást folyósító szervezet a támogatási szerződésben vagy a támogatásra vonatkozó törvény vagy más jogszabály előírja** a számviteli nyilvántartásaiban a támogatás elkülönített nyilvántartása mellett a bevételek és költségek évek közötti megosztását az időbeli elhatárolás elvének alkalmazásával.

A kapott vagy járó támogatás **számveteli elszámolását** meghatározza a támogatás felhasználásának, a felhasználásról szóló elszámolásnak és a támogatás pénzügyi teljesítésének időbelisége, mely esteket és számveteli elszámolásukat röviden az **1. számú melléklet táblázatában foglaltunk össze.**

A **2023. évtől hatályos jogszabályváltozás** arra vonatkozik, hogy a több költségvetési évet érintő támogatás elszámolási időszakokra bontásakor nem a várhatóan járó teljes támogatás összegét, hanem **csak a tárgyévben már felmerült költségekkel és ráfordításokkal arányos várható, még el nem számolt összegét lehet egyéb bevételként elszámolni az aktív időbeli elhatárolásokkal szemben.**

Fejlesztési támogatás mikor halasztott bevétel?

Egyre több egyházi jogi személy részesül fejlesztési támogatásban, melyet valamely ingatlan létesítésére, eszköz megvásárlására kap. A támogatás felhasználásából beszerzett eszköz kettős könyvelés vezetése esetén a beruházások között kerül elszámolásra, így nem jelenik meg a támogatás folyósításának és bevételkénti elszámolásának költségvetési évében a szervezet költségei, ráfordításai között. Ezért az egyéb bevételek között elszámolt kapott fejlesztési támogatás tárgyévben költséggel, ráfordítással nem ellentételezett összegét halasztott bevételként a passzív időbeli elhatárolások között kell nyilvántartani, melynek eredményeként az egyházi jogi személy tárgyévi bevétele és nyeresége nem tartalmazza majd a sok esetben több száz millió forint összegű fejlesztési támogatás jelentős összegét.

Tehát a fejlesztési célra kapott és pénzügyileg rendezett támogatási bevételeket a SZTV alapján halasztott bevételként kell időbelileg elhatárolni és a folyósítás évében, valamint a további költségvetési években a kapcsolódó költség (pl. értékcsökkenés), illetve ráfordítás (pl. eszköz értékesítése, selejtezése) felmerülésének ellentételezésére kell arányosan megszüntetni.

A fejlesztési támogatások halasztott bevételelszámolási kötelezettsége alól azok az egyszerűsített éves beszámoló készítésére kötelezett egyházi jogi személyek kivételek, akik a számvetési politikájukban rögzítették, hogy nem alkalmazzák az időbeli elhatárolás elvét.

További kérdései esetén szívesen állunk rendelkezésére:

segitseg.konyveles.dunamellek@reformatus.hu

Felhasználási korlátozás:

A fentiekben ismertetettek kizárólag általános tájékoztatásul szolgálnak és nem minősülnek szakmai tanácsadásnak.

**Támogatások bevételkénti könyvelése, időbeli elhatárolása
a támogatás folyósításának, felhasználásának és elszámolásának függvényében**

Esetek leírása: támogatás pénzügyi folyósítása, az elszámolás benyújtása és elfogadása szerint	Költségek ellentételezésére kapott/járó támogatás	Fejlesztési célú támogatás
A költségvetési évben a támogatási előleg folyósítása megtörtént, a támogatás felhasználásának és elszámolásának időszaka átnyúlik a következő költségvetési évre	a kapott támogatási előleg az elszámolás elfogadásáig kötelezettség	a kapott támogatási előleg az elszámolás elfogadásáig kötelezettség
A költségvetési évben a támogatás folyósítása, pénzügyi rendezése megtörtént , a támogatás felhasználásának időszaka átnyúlik a következő költségvetési évre	a kapott és egyéb bevételként elszámolt támogatás összegéből a tárgyévben fel nem használt , költséggel, ráfordítással nem ellentételezett összeg passzív időbeli elhatárolása	a kapott és egyéb bevételként elszámolt támogatás összegéből a tárgyévben fel nem használt , költséggel, ráfordítással nem ellentételezett összeg passzív időbeli elhatárolása
Tárgyévi kiadások elszámolása és a tárgyévre járó támogatás pénzügyi rendezése a mérleg fordulónapját követő évben a mérlegkészítés napjáig megtörtént	az elfogadott elszámolás alapján a járó támogatás bevételkénti elszámolása a követelésekkel szemben	az elfogadott elszámolás alapján a járó támogatás tárgyévi és/vagy halasztott bevételkénti elszámolása a követelésekkel szemben
Tárgyévi kiadások elszámolása és a támogatás pénzügyi rendezése a mérleg fordulónapját követő évben a mérlegkészítés napja után történik meg , de bizonyítható , hogy a szervezet teljesíteni fogja a támogatáshoz kapcsolódó feltételeket és valószínű, hogy a támogatást meg fogja kapni	a beadott elszámolás alapján a várhatóan járó támogatásból a tárgyévben már felmerült költségekkel, ráfordításokkal arányos részének aktív időbeli elhatárolása az egyéb bevételekkel szemben	a tárgyévben rendeltetésszerűen használatba vett immateriális javakhoz, tárgyi eszközökhöz kapcsolódó várható támogatás összegéből a tárgyévben elszámolt költségekkel és ráfordításokkal arányos támogatás aktív időbeli elhatárolása
Tárgyévi kiadások elszámolása és a támogatás pénzügyi rendezése a mérleg fordulónapját követő évben a mérlegkészítés napja után történik meg, de nem bizonyítható , hogy a szervezet teljesíteni fogja a támogatáshoz kapcsolódó feltételeket, vagy nem vagy nehezen valószínűsíthető, hogy a támogatást meg fogja kapni	a tárgyévi bevételek között nem számolható el a várható támogatás, csak a pénzügyi rendezés évében	a tárgyévi bevételek között nem számolható el a várható támogatás, csak a pénzügyi rendezés évében könyvelhető halasztott és/vagy egyéb bevételként

Hivatkozott jogszabályhelyek a 2023. január 1-től hatályos számviteli törvényből és az egyházi szervezetekre vonatkozó kormányrendeletből idézve

Intézményben lévő tulajdoni részesedés

27 § (4) Egyéb tartós részesedés mérlegtétel minden olyan tartós tulajdoni részesedést jelentő befektetést tartalmaz, amely nem tartozik a (2) és (3a) bekezdésben meghatározott részesedések közé.

(4a) Egyéb tartós tulajdoni részesedésként kell kimutatni a 3. § (6) bekezdés 3. pontja alá nem tartozó, a 6. § (3) bekezdés szerinti, egészségügyi, szociális, kulturális és oktatási intézményben lévő tulajdoni részesedést is.

6 § (3) A gazdálkodó, illetve a természetes személy által alapított egészségügyi, szociális, kulturális és oktatási intézmény könyvvezetési, beszámolóképzési kötelezettségét - e törvény és a vonatkozó külön jogszabály rendelkezései alapulvételével - a létrehozó szervezet állapítja meg azzal, hogy a létrehozott szervezetet - jogi személyiségének megfelelően - a 3. § (1) bekezdése 2-4. pontjai szerinti szervezetek közé kell besorolnia.

3 § (1) 4. egyéb szervezet – j) egyházi jogi személy

177 § Átmeneti rendelkezések

(87) E törvénynek az egyes adótörvények módosításáról szóló 2022. évi XLV. törvénnyel megállapított 27. § (4a) bekezdése első alkalmazásakor a könyvekben értékkel ki nem mutatott egészségügyi, szociális, kulturális és oktatási intézményben lévő tulajdoni részesedést az 54. § (12) bekezdés szerinti értéken kell a könyvekbe felvenni a saját tőkével (a tőketartalékkal, illetve az annak megfelelő saját tőke elemmel) szemben.

54 § (12) A 27. § (4a) bekezdés szerinti tulajdoni részesedés – ha külön jogszabály eltérően nem rendelkezik – a mérlegben a tulajdonolt egészségügyi, szociális, kulturális és oktatási intézmény legutolsó beszámolójának mérlegében szereplő saját tőke értékén is kimutatható.

296/2013. (VII. 29.) Korm. rendelet 6 § (5) Az Szt. 6. § (3) bekezdése szerinti intézményt alapító, fenntartó egyházi jogi személy az intézményi részesedés kimutatása során az Szt. egészségügyi, szociális, kulturális és oktatási intézményben lévő tulajdoni részesedésre vonatkozó szabályai szerint jár el. Ha az egyházi jogi személy az intézményi részesedés értékelése (az értékvesztés elszámolása, illetve visszairása, továbbá az értékhelyesbítés kimutatása) során az Szt. 54. § (12) bekezdése szerinti értéket veszi figyelembe, az értékhelyesbítés kimutatása során nem kell alkalmaznia az Szt. 59. § (2) bekezdésében foglaltakat.

16 § (3) Az Szt. 177. § (87) bekezdése alkalmazásakor az egyházi jogi személy az intézményi részesedés értékének meghatározása során az Szt. 54. § (12) bekezdése szerinti érték helyett alkalmazhatja az Szt. bekerülési értékre vonatkozó szabályai szerint meghatározott értéket is.

16. § (1) E rendeletnek a számviteli törvényhez kapcsolódó, sajátos számviteli szabályokat tartalmazó kormányrendeletek módosításáról szóló 603/2022. (XII. 28.) Korm. rendelettel megállapított 6. § (5) bekezdését először a 2023. évben induló üzleti évről készített beszámolóra kell alkalmazni.

Támogatások elszámolásához kapcsolódó időbeli elhatárolások

SZT 6 § (2) Az olyan gazdasági események kihatásait, amelyek két vagy több üzleti évet is érintenek, az adott időszak bevételei és költségei között olyan arányban kell elszámolni, ahogyan az az alapul szolgáló időszak és az elszámolási időszak között megoszlik (az időbeli elhatárolás elve).

296/2013. (VII. 29.) Korm. rendelet 7 § (6) Az egyszerűsített éves beszámolót készítő egyházi jogi személynél az időbeli elhatárolás alkalmazása - a (4) bekezdésben foglalt kivétellel - nem kötelező. A választott módszert és annak alkalmazását vagy azt, hogy az egyházi jogi személy az időbeli elhatárolást nem alkalmazza, a számviteli politikában rögzíteni kell.

(4) A továbbutalási céllal kapott támogatást elkülönítetten kell nyilvántartani. Az adott naptári évben továbbutalási célú bevételeként elszámolt, de még tovább nem utalt összeget a kettős könyvvitelt vezetőknél időbelileg el kell határolni, egyszeres könyvvitelt vezetőknél kötelezettségként kell kimutatni.

Aktív időbeli elhatárolások

33 § (7) Aktív időbeli elhatárolásként lehet kimutatni – a 77. § (2) bekezdés *d*) pontja és (3) bekezdés *b*) pontja, valamint a rendeltetésszerűen használatba vett immateriális javakhoz, tárgyi eszközökhöz kapcsolódó 77. § (4) bekezdés *b*) pontja szerinti – jogszabályi előírás, szerződésen, megállapodáson alapuló támogatások – a már felmerült költségekkel (ráfordításokkal) arányos – várható, még el nem számolt összegét az egyéb bevételekkel szemben, amennyiben a vállalkozó bizonyítani tudja, hogy teljesíteni fogja a támogatáshoz kapcsolódó feltételeket és valószínű, hogy a támogatást meg fogja kapni. Az aktív időbeli elhatárolást a kapott támogatás 77. § (2) bekezdés *d*) pontja, (3) bekezdés *b*) pontja és (4) bekezdés *b*) pontja szerinti elszámolásakor, illetve a támogatás megghiúsulásakor kell megszüntetni.

77 § Egyéb bevétel

(2) *d*) a költségek (a ráfordítások) ellentételezésére – visszafizetési kötelezettség nélkül – belföldi vagy külföldi gazdálkodótól, illetve természetes személytől, valamint államközi szerződés vagy egyéb szerződés alapján külföldi szervezettől kapott támogatás, juttatás összegét,

(3) *b*) a költségek (a ráfordítások) ellentételezésére - visszafizetési kötelezettség nélkül - az adóhatóságtól, jogszabály által meghatározott szervezettől megkapott, illetve az üzleti évhez kapcsolódóan a mérlegkészítés időpontjáig - a vonatkozó jogszabályi előírásoknak megfelelően - igényelt (járó) támogatás, juttatás összegét;

(4) *b*) fejlesztési célra – visszafizetési kötelezettség nélkül – kapott, pénzügyileg rendezett támogatás, véglegesen átvett pénzeszközök összegét;

Passzív időbeli elhatárolások

296/2013. (VII. 29.) Korm. rendelet 7 § (4) A továbbutalási céllal kapott támogatást elkülönítetten kell nyilvántartani. Az adott naptári évben továbbutalási célú bevételeként elszámolt, de még tovább nem utalt összeget a kettős könyvvitelt vezetőknél időbelileg el kell határolni, egyszeres könyvvitelt vezetőknél kötelezettségként kell kimutatni.

SZT 44 § (2) Passzív időbeli elhatárolásként kell kimutatni a költségek (a ráfordítások) ellentételezésére - visszafizetési kötelezettség nélkül - kapott, pénzügyileg rendezett, egyéb bevételeként 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.

SZT 45. § (1) A passzív időbeli elhatárolások között **halasztott bevételként** kell kimutatni az egyéb bevételként vagy a pénzügyi műveletek bevételeként elszámolt

a) fejlesztési célra - visszafizetési kötelezettség nélkül - kapott, pénzügyileg rendezett támogatás véglegesen átvett pénzeszköz összegét,

b) elengedett, valamint a harmadik személy által átvállalt kötelezettség összegét, amennyiben az a kötelezettség terhére beszerzett eszközökhöz kapcsolódik (legfeljebb a kapcsolódó eszközök nyilvántartás szerinti értékében),

c) térítés nélkül (visszaadási kötelezettség nélkül) átvett eszközök, továbbá az ajándékként, a hagyatékként kapott, a többletként fellelt eszközök piaci - illetve jogszabály eltérő rendelkezése esetén a jogszabály szerinti - értékét.

(2) 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) 47–51. § szerint meghatározott bekerülési értékének, illetve bekerülési értéke arányos részének költségkénti, illetve ráfordításkénti elszámolásakor kell megszüntetni. Meg kell szüntetni a fejlesztési támogatás miatt kimutatott halasztott bevételt a visszafizetendő támogatás ráfordításkénti elszámolásakor is.