

AZ IDŐBELI ELHATÁROLÁSOK MÓDSZERTANI KÉRDÉSEI, VÁLTOZÁSUK 2018–2021 KÖZÖTT MAGYARORSZÁGON ÉS ELHAGYÁSUK KÖVETKEZMÉNYEI

METHODOLOGICAL ISSUES OF ACCRUALS, CHANGES IN 2018–2021 IN HUNGARY AND CONSEQUENCES OF THEIR ABANDONMENT

A szerzők kutatásukban arra keresték a választ, hogy az időbeli elhatárolások alapelveinek alkalmazása meghatározó-e a gazdálkodó vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetének képkalkulálásában, elhagyása lényegesen befolyásolná-e a beszámoló felhasználoít döntéseikben. Egy rövid történeti bevezető, az államháztartásban elfoglalt helye és az időbeli elhatárolások működési mechanizmusának (általános és 2022-től hatályos) szemléltetése után áttekintettek két speciális csoportot, a mikrogazdálkodói beszámolót készítőket és az egyházi jogi személyeket, amelyek külön kormányrendelet szerint részlegesen vagy egyáltalán nem alkalmazzák az időbeli elhatárolásokat, továbbá mérlegelték a könyvvizsgálói szempontjaikat. Vizsgálatukban felhasználták a Nemzeti Adó- és Vámhivatal társasági adóbevallások alapján összeállított adatbázisát a magyar gazdálkodók körében a 2018–2021. években, amelyet leíró statisztikai módszerekkel elemeztek az időbeli elhatárolások állományának változásáról és összetételéről. Kutatásuk eredménye azt mutatja, hogy elhatárolások nélkül a képkalkulálás jelentősen torzulna, vagyis az időbeli elhatárolások szükségszerűek a pontos időszaki eredmény megállapításához. Hiányuk csak akkor nem okoz gondot, ha a képzésük alapjául szolgáló gazdasági események a véletlennél fogva nem érintik az időszakot.

Kulcsszavak: elhatárolás, időbeli elhatárolás, összemérés elve, eredményszemléletű számvitel, halasztott bevételek

The authors sought to determine whether the definitions of the principle of accruals and prepayments were decisive in creating an image of financial position, and whether their omission could be significantly considered in the decisions of users of a financial report. After a brief historical introduction, they reviewed two special groups, those preparing micro-business reports and church legal entities, which did not or just partially applied accruals, and they also considered their auditing aspects. The authors used the National Tax Authority's database compiled on the basis of corporate tax returns among Hungarian companies in 2018–2021, using descriptive statistical methods to analyse the change of the stock of accruals. The results showed that the resolution of imaging would distort the result: temporal resolution was necessary to determine the exact period result. Their absence was only an issue if the economic events underlying the training did not coincidentally affect the period.

Keywords: accruals, prepayments, matching principle, accrual accounting

Finanszírozás/Funding:

A szerzők a tanulmány elkészítésével összefüggésben nem részesültek pályázati vagy intézményi támogatásban. The authors did not receive any grant or institutional support in relation with the preparation of the study.

Szerzők/Authors:

Fábics István^a (fabics@uni-corvinus.hu) egyetemi tanársegéd; Kovács Csaba^a (csaba.kovacs@uni-corvinus.hu) PhD-hallgató

^aBudapesti Corvinus Egyetem (Corvinus University of Budapest) Magyarország (Hungary)

A cikk beérkezett: 2023. 04. 05-én, javítva: 2023. 04. 14-én, 2023. 08. 03-án, 2023. 09. 23-án és 2023. 10. 02-án, elfogadva: 2023. 10. 06-án.

The article was received: 05. 04. 2023, revised: 14. 04. 2023, 03. 08. 2023, 23. 09. 2023 and 02. 10. 2023, accepted: 06. 10. 2023.

Jelen cikkünkben a gazdálkodó szervezetek időszakos eredményének pontosabb meghatározásához használt könyvviteli módszertant, az időbeli elhatárolásokat vizsgáljuk. Témaválasztásunk aktualitása egyrészt a 2000. évi C. törvény a számvitelről (a továbbiakban: Sztv.) 2022. január 1-jétől hatályos változása, amelynek egyik fontos eleme a fejlesztési célú támogatások elhatárolásának megengedése, másrészt egy régóta fennálló kivétel több gazdálkodónál, ahol az elhatárolásokat csak részlegesen vagy egyáltalán nem alkalmazzák. Az *in medias res* kezdés helyett nézzük meg röviden, hogy a számvitel történetében mikor és milyen célból jelentek meg az időbeli elhatárolások.

A számvitel eredetét egészen az ókori Egyiptomig lehet visszavezetni, ahol a fáraók már foglalkoztak ezzel a kérdéssel, hogy a központosított állam, amelynek forrásait az adók jelentették, miként tudja nyilvántartani bevételeit és készleteit. A „naprakész” nyilvántartások vezetéséről állami hivatalnokok (az első könyvelők) gondoskodtak. A munkát nagyban nehezítette az adathordozó kivitele, hiszen az agyagtábla több szempontból sem volt a legmegfelelőbb adattárolásra használható eszköz. Később, a papirusz megjelenése sokat javított a könyvelők munkáján, hiszen azok szállítása és raktározása lényegesen kevesebb fejtörést okozott (Previts et al., 2012).

A kettős könyvvitel ma ismert és a világon mindenhol használt alapjait Luca Pacioli (1445-1517) a *Summa de arithmetica geometria proportioni et proportionalita* című könyvében összegezte, amelynek üzlettel foglalkozó részében az itáliai kereskedők által használt módszereket foglalta össze (Quinn & Strauss, 2017). Nála jelenik meg először a „tartozik” és a „követel” kifejezés is, amelynek segítségével úgy kell a nyilvántartásokat vezetni, hogy minden gazdasági esemény értékét egy könyvviteli számla tartozik és egy másik követel oldalán kell megjeleníteni. Ezzel a módszerrel a könyvelési hibák könnyen ellenőrizhetők, hiszen a tartozik és a követel oldalnak mindig meg kell egyeznie, egyensúlyban kell lennie, azok nem térhetnek el egymástól.

Ekkoriban az elhatárolásoknak még nem volt jelentőségük leginkább azért, mert a piaci szereplők számára nem volt egységes a mérlegfordulónap, illetve egyedileg sem volt minden évben ugyanarra az időpontra kijelölt fordulónap. Az itáliai kereskedőknek az volt a fontos, hogy a pénzkidadásokat és a pénzbevételeket pontosan nyilván tudják tartani. Amikor a pénzforgalom adja a számviteli nyilvántartások alapját, a számvitel „cash basis accounting” típusú, vagyis pénzforgalmi szemléletről beszélünk. Tulajdonképpen Pacioli a ma már egyre kevésbé használatos pénzforgalmi számvitel alapját írta le fő művében.

A számvitel számára a következő nagyobb mérföldkövet az ipari forradalom jelentette. Megalakultak azok a vállalkozások, amelyek nagy volumenben termeltek, így létrejöttek a számvitel alágai, mint például a költségszámvitel. Ezek a területek szolgálták ki a vezetői információk igényeket, és többek között az államnak, mint külső érdekhordozónak is innen származott az adóbevételek alapját jelentő információja. A német és egyben a modern kontinentális számviteli rendszer alapjait Eugen Schmalenbach

(1873-1955) alkotta meg. Az ő nevéhez fűződik többek között a dinamikus mérlegelmélet vagy a költségszámítás megalkotása (Borbély-Lukács, 2018).

Schmalenbach dinamikus mérlegelmélete szétválasztotta a mérleget, mint a vagyont egy időpontban megjelenítő kimutatást az eredménykimutatástól, ami egy időszak eredményét hivatott bemutatni. A mérleg ugyanis adott időpontra vonatkozóan prezentálja a vagyont, míg az eredménykimutatás egy időszakra vonatkozóan mutatja be az eredményt. Schmalenbach elválasztotta egymástól a pénzügyi és a számviteli teljesítést mind az input, mind pedig az output oldalon (Strauß & Zecher, 2013). Ekkor született meg az aktív (eszköz) és a passzív (forrás) oldalon is az időbeli elhatárolás, és így mindazok a bevételek és a ráfordítások, amelyek (szakmailag, de nem feltétlenül pénzügyileg) a tárgyidőszakban már teljesültek, megjelennek a tárgyévi eredményben, ugyanakkor érvényesül az összesítés elve is, vagyis a bevételek és a költségek ahhoz az időszakhoz kapcsolódnak, amikor azok gazdaságilag felmerültek. A dinamikus mérlegelméletben tárgyalt időbeli elhatárolások a költségszámvitelben is megjelennek, mint korrekciós tételek, ugyanakkor Schmalenbach munkája sokkal szélesebb körű volt ebben a témakörben, amelyek lényegesen túlmutatnak a vizsgálódásunkon (üzemgazdasági számvitel, vezetői számvitel, controlling stb.) (Borbély-Lukács, 2018). Mindezek alapján bátran nevezhetjük Schmalenbachot az időbeli elhatárolások atyjának. A magyar eljárás és terminológia a német modellre épít, elnevezésünk is a német „Rechnungsabgrenzung” szó tükörfordítása.

Az időbeli elhatárolások két számviteli alapelvből következnek, amelyek azt a célt szolgálják, hogy olyan bevételeket, költségeket és ráfordításokat is ki lehessen mutatni egy adott időszakban, amelyek bár nem akkor merültek fel, de az időszak eredményét érintik, illetve fordítva, adott időszakban merültek fel, de nem annak az időszaknak az eredményébe tartoznak. Vannak olyan gazdálkodók, amelyeknél az elhatárolások jogszabály alapján nem alkalmazhatók vagy az alkalmazásuk opcionális.

A következőkben azt mutatjuk be, hogy az elhatárolások miként befolyásolják az eredményt, mi az elszámolásuk technikai háttere, egy esettanulmányon keresztül szemléltetjük lehetséges nagyságrendjüket, és azt is, hogy miként alakul a képzés azon gazdálkodók esetén, ahol ezt a technikát nem alkalmazzák.

A beszámolás célja

Ahhoz, hogy megértsük, miért fontos az időbeli elhatárolások kezelése a különböző számviteli rendszerekben, nézzük meg, hogy kinek készülnek a pénzügyi kimutatások, és milyen célra használják azokat.

A számviteli rendszereknek két nagy csoportját különböztethetjük meg. Az egyik a pénzügyi beszámolás elkészítésének folyamatát részletes, tételes szabályokkal, míg a másik elvi szintű szabályokkal, elméleti keretek megfogalmazásával szabályozza. A taxatív szabályozás ékes példája a német kereskedelmi törvény (Handelsgesetzbuch), az elvi szintű szabályozásra pedig a Nemzet-

közi Pénzügyi Beszámolási Standardok (a továbbiakban: IFRS) rendszere. A magyar számvitel szabályozása ugyan alapvetően törvényen alapszik, de szinte minden évben látható elmozdulás; harmonizálás történik a nemzetközi keretelvek irányába, így napjainkban már egyfajta hibrid rendszerré vált.

A pénzügyi kimutatások elkészítésének célja mindkét számviteli rendszerben az érdekhordozók részére hasznos információ szolgáltatása annak érdekében, hogy abból megfelelő döntéseket hozhassanak. Az Sztv. szövege külön ezt a célt nem nevesíti, azonban az indoklásában szerepel, ugyanakkor az IFRS-ek rendszere részletesen foglalkozik a témakörrel a Konceptcionális Keretelvekben (a továbbiakban: Keretelvek). Habár cikkünk a magyar sajátosságokról szól, mindenképpen érdemes áttekinteni, hogy számviteleméleti oldalról miként közelíti a nemzetközi számvitel a témát. Mivel fő célként definiáltuk az információigények kielégítését, ebből logikailag következik, hogy a pénzügyi beszámolás nem lehet öncélú, más-különben ennek az alapvető célnak nem felelne meg. A Keretelvekben továbbá rögzítették, hogy a pénzügyi kimutatásokban lévő információknak hasznosnak kell lennie, valamint azt is, hogy a hasznossági kritériumhoz kapcsolódóan milyen további feltételeknek kell megfelelnie.

Ezen a ponton kapcsolódnak az Sztv. és az IFRS-ek szabályai, hiszen az Sztv. a következőt írja a 4. § (2) bekezdésében: „A (...) beszámolóknak megbízható és valós összképet kell adnia a gazdálkodó vagyongáról, annak összetételéről (eszközairől és forrásairól), pénzügyi helyzetéről és tevékenysége eredményéről.” Az Sztv. itt hívja fel a figyelmet arra, hogy az elkészített pénzügyi kimutatás csak akkor válik hasznossá, ha az eddigiekben ismertetett kritériumok teljesülnek, vagyis akkor lesz informatív, ha az megbízható és valós összképet ad a vállalkozás vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetéről. Meg kell jegyezni, hogy az IFRS-ek a számviteli információ hasznosságát jobban biztosítják az egyes nemzeti szabályozásoknál, erre mutat rá Tan szerzőtársaival (Tan et al., 2011). A megbízható és valós összkép elérését azonban az Sztv. 15-16. szakaszában olvasható magyar számviteli alapelvek is kielégítően biztosítják. Mindazonáltal ebben a kérdésben az Sztv. és az IFRS-ek közötti lényeges különbségre fel szeretnénk hívni a figyelmet, miszerint a Keretelvek még hosszasan tárgyalják, hogy az információ mikor felel meg a hasznosság fogalmának, milyen alapvető jellemzőkkel kell bírnia és milyen hasznosságot fokozó követelményeknek kell megfelelnie, viszont ennek a tárgyalása már nem tartozik a jelen cikk hatókörébe.

Az elhatárolás alapelvei

A gazdálkodó az időbeli elhatárolásokat két számviteli alapelv mentén számolhatja el, amelyeket hazánkban az Sztv. 15. § (7) bekezdésében olvasható összemérés elve, valamint a 16. § (1) bekezdésben található időbeli elhatárolás elve szabályoz. Az összemérés elve kimondja, hogy a gazdálkodó eredményeként az adott időszak bevételeivel szemben az időszak ráfordításait kell bemutatni a kettős könyvvitel teljesítésszemlélete szerint, függetlenül azok

pénzügyi teljesítésétől. Az időbeli elhatárolás alapelve pedig azt jelenti, hogy ha egy eredményt okozó gazdasági esemény több üzleti évet (időszakot) is érint, akkor a bevételt, a ráfordítást (ideértve a költséget is) megfelelő arányban fel kell osztani az évek (időszakok) között.

A fentiek alapján belátható, hogy az időbeli elhatárolás elvét nem célszerű önmagában értelmezni, mivel az összemérés elvét kiegészítő elvről van szó. Az időbeli elhatárolásokat azért végezzük el, hogy a lehető legpontosabban tudjuk az összetartozó bevételeket és ráfordításokat ugyanazon időszakban megjeleníteni. Erre szolgálnak jó példaként azon számlák, amelyek a fordulónapot követően érkeznek meg, de érintik mind a tárgyévet, mind pedig a követő üzleti évet (vagyis a beszámoló fordulónapja az elszámolási időszakba esik). Habár a számla megérkezése az időbeli elhatárolások szempontjából irreleváns, ebben az esetben a későbbi megérkezéstől függetlenül a számla tárgyidőszaki részének hatásait a tárgyidőszaki eredményben kell figyelembe venni. Szintén példaként említhetjük a kapott és fizetett kamatokat is, amelyek esetében – feltételezve a nem hóvégi elszámolást – az eredményhatások helyes bemutatása érdekében az időbeli elhatárolások eszköztárhoz kell nyúlnunk. Így az összemérés elve alapján a tárgyévi beszámolóban jelennek meg a megfelelő eredményhatások az időbeli elhatárolások technikájának használatával.

A magyar számvitel szabályozása szerint hat különböző időbeli elhatárolást (mérlegtételt) különböztetünk meg, hármát az eszközök között (bevételek, költségek és ráfordítások, valamint halasztott ráfordítások aktív időbeli elhatárolása), hármát pedig a források között (bevételek, költségek és ráfordítások, valamint a halasztott bevételek passzív időbeli elhatárolása).

Az időbeli elhatárolásnak az a működési mechanizmus, hogy az eredményre ható tételleket (a költségeket, a ráfordításokat és a bevételeket) az adott időszak eredményéből kiszűri, és a mérlegen keresztül a következő időszakokra viszi át, vagy a következő időszakokról előre hozva eredményt korrigáló hatásként veszi figyelembe. Az időbeli elhatárolások két csoportra oszthatók aszerint, hogy a mérlegben az eszközök (aktívák) vagy a források (passzívák) között mutatjuk-e ki. Azon elhatárolásokat, amelyek a képzésükkor az időszakai eredményt növelik, aktív időbeli elhatárolásoknak, amelyek pedig az eredményt csökkentik, passzív időbeli elhatárolásoknak nevezzük. Az időszakai eredményt lehet növelni bevétel elszámolásával, illetve költség vagy ráfordítás csökkentésével. Ennek az inverze is igaz, vagyis az időszakai eredményt lehet csökkenteni bevétel csökkentésével, illetve költség, ráfordítás növelésével.

Az elhatárolás és a feloldása mindig párban járnak. Ez azt jelenti, hogy a képzés pillanatában világosnak kell lenniük azoknak a gazdasági eseményeknek, amelyek bekövetkeztek az elhatárolást az adott időszakban a gazdálkodó feloldja. Könyveléstechnikailag az elhatárolás feloldása az elhatárolás képzésének inverz művelete. Természetesen ezek a folyamatok modern vállalati környezetben már automatizálhatók megfelelő algoritmusok segítségével (Hegedűs, Cseh, & Fábics, 2020).

IFRS-keretelvek és IAS 1

A magyar számvitel először az összemérés tartalmi elvének definícióját adja meg, majd az azt követő szakaszban tárgyalja az időbeli elhatárolás formai elvét. Az IFRS-ek rendszerében ez másképpen jelenik meg. A nemzetközi számvitel elméleti keretét a Keretelvek adják, amely dokumentum az elhatárolást úgy definiálja, hogy mit jelent az elhatárolás alapú vagy más néven naturál szemléletű számvitel (accrual accounting). „Az elhatárolás alapú számvitel a tranzakcióknak, egyéb eseményeknek és körülményeknek a beszámolót készítő gazdálkodó egység gazdasági erőforrásaira és követeléseire gyakorolt hatásait azokban az időszakokban mutatja be, amikor ezek a hatások felmerültek, függetlenül attól, hogy az ebből eredő pénzbefvételek és pénzkifizetések egy másik időszakban következnek be” (Konceptuális Keretelvek 1.17, saját fordítás).

Habár a Keretelvek definiálják az elhatárolás alapú számvitelt, csak az IAS 1 standard mondja ki, hogy a gazdálkodó egység a pénzügyi kimutatásait – a cash flow-kimutatás kivételével – az elhatárolás alapú számvitel alapján köteles összeállítani. (IAS 1.27) Ez az elhatárolás alapú számvitel azonban nem az időbeli elhatárolásokra vonatkozik. Az időbeli elhatárolások gyakorlatilag egy eszközként funkcionálnak annak érdekében, hogy a naturál szemlélet érvényesülni tudjon.

Az IFRS-ek rendszere az összemérés elvét a Keretelvek 5.5 bekezdésében helyezte el. Logikáját tekintve – az időbeli elhatárolásokhoz hasonlóan – a magyar szabályozás szinkronban van a nemzetközivel, mely szerint az összetartozó bevételeket és ráfordításokat egy időszakban kell bemutatni, az eltérés csupán abban mutatkozik meg, hogy az elhatárolások az IFRS-ekben a mérlegben nem képeznek külön főcsoportot (Tarpataki et al., 2022).

Az időbeli elhatárolások elhagyása

Az Sztv. egyértelműen előírja, hogy mind az összemérés, mind pedig az időbeli elhatárolás elvét kötelező alkalmazni. Ez alól azonban van egy olyan ritka kivétel szabály, amivel bármely előírásától el lehet térni. Ez csak és kizárólag abban az esetben lehetséges, ha a törvényi előírás betartása az adott kontextusban a megbízható és valós összképet sértené. Természetesen ennek szigorú feltételei vannak: szükséges a könyvvizsgáló beleegyezése, erről szóló nyilatkozata, valamint a kiegészítő mellékletben ezen tényről külön be kell számolni, és be kell mutatni az indokokat, részletezni a hatásokat [Sztv. 4. § (4) bekezdés]. Ügyelni kell arra is, hogy az „eltérés nem eredményezheti azt, hogy a bemutatott összkép ellentétes az Európai Közösség e jogterületre vonatkozó irányelveiben foglaltakkal, illetve nem lehet olyan számviteli eljárás eredménye, amelynek alkalmazása nincs összhangban azokkal” [Sztv. 4. § (5) bekezdés].

A fenti kivétel alkalmazására egészen a közelmúltig szükség is volt az elég gyakorinak számító fejlesztési célra kapott támogatásoknál. Finanszírozási gyakorlat, hogy előleget kapnak a kedvezményezettek azért, hogy meg tud-

ják valósítani a fejlesztésüket, viszont ezt egészen addig kötelezettségként kell kimutatniuk, amíg elszámolásaik elfogadásra nem kerülnek, ideértve a szakmai beszámolókat is (és a záróbeszámolót). Mire azonban a beszámolók elfogadása megtörténik, addigra az eszközök általában már használatba vételre kerülnek, és megkezdődik a terv szerinti értécsökkenésük. A fejlesztési támogatást használt bevétel passzív időbeli elhatárolásaként kell kimutatni, és az értécsökkenéssel arányosan a támogatási intenzitásnak megfelelő aránnyal feloldani, de a fejlesztési támogatás csak akkor számolható el, ha a támogatás elfogadó határozata megszületett. Jelen esetben a támogatási előleg maradt a kötelezettségek között, a használt bevételek passzív időbeli elhatárolása nem került megképzésre, de az értécsökkenés elszámolása már megkezdődött, így e költség eredményhatását az időbeli elhatárolás feloldása nem semlegesítette. Ezen anomália kiküszöbölésére sokan amellettt döntöttek – a könyvvizsgálójuk hozzájárulásával –, hogy az értécsökkenésre jutó támogatást elszámolták az időbeli elhatárolásokban (T 3. Bevételek AIE – K 9. Egyéb bevételek). Ennek az elhatárolásnak a feloldására akkor kerülhetett sor, amikor már elszámolhatóvá vált a támogatás az eredmény javára, és megtörtént a használt bevételek közötti bemutatás. 2022. január 1-jétől erre viszont már nincs szükség, mivel a fejlesztési támogatást – hasonlóan a működési költségek ellentételezésére kapott támogatáshoz – szintén el lehet határolni.

Az Sztv.-től el lehet térni, ha a megbízható és valós kép ezt megkívánja. Jelen bekezdésben megvizsgálunk egy másik lehetséges utat. Bizonyos gazdálkodók speciális jogállásukból fakadóan az Sztv. szerint kivételt képeznek, amelyeknek beszámolási kötelezettségét, a beszámolót alátámasztó könyvvezetési feladatait más jogforrások szabályozzák. Ezek közé tartoznak többek között az államháztartás szervezetei, az MNB, a pénzügyi intézmények vagy az egyéb szervezetek (Sztv. 5-7. §).

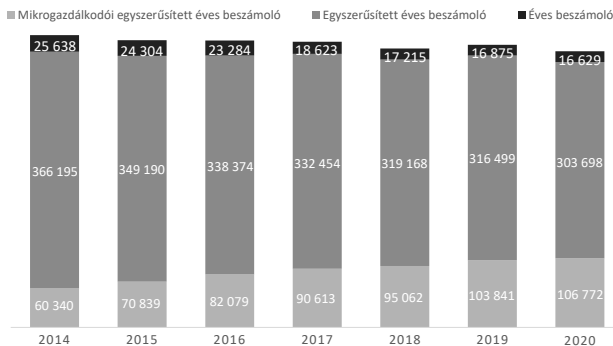
A fenti felsorolásból kiemelünk két csoportot. Az egyik a mikrogazdálkodói beszámolót készítő köre, ahol az Sztv.-ben szereplő időbeli elhatárolásoknak csak egy részét alkalmazzák, a másik az egyházi jogi személyek, ahol bizonyos körülmények között az időbeli elhatárolások teljesen elhagyhatók, de általában alkalmazásuk opcionális. Az egyházi jogi személyek adatai nehezen hozzáférhetők, mivel az egyházi jogi személyek beszámoló-készítési és könyvvezetési kötelezettségének sajátosságairól szóló 296/2013. (VII. 29.) Korm. rendelet (a továbbiakban: Eszvrk.) szerint a beszámolójuk közzététele nem kötelező (Eszvrk. 11. §), így számosságukról nem áll rendelkezésre pontos adat, ezzel ellentétben a mikrogazdálkodói beszámolót készítő köre jelentős arányt képviselnek az Sztv. szerint beszámolót készítő köre között, amelyet az 1. ábra szemléltet.

Az 1. ábrából egyértelműen látszódik, hogy 2014-ről 2020-ra a mikrogazdálkodói egyszerűsített éves beszámolót készítő száma folyamatosan nőtt, amelynek következtében nőtt azon entitások száma, akik az időbeli elhatárolásokat nem alkalmazzák.

A fentiekből következik a kérdés, hogy ha egy számviteli alapelv csak részlegesen érvényesül (mikrogazdálkodói beszámolót készítő) vagy hiányzik (egyházi jogi

személy), akkor a mérleg és az eredménykimutatás milyen képet mutat a gazdálkodóról. A következő fejezetben ezt vizsgáljuk.

1. ábra
Beszámoló típusonként a beszámolót készítők száma
2014-2020 között



Forrás: Céginformációs Szolgálat alapján saját szerkesztés

Részleges, hiányzó alkalmazás

A mikrogazdálkodói beszámolót készítők az Sztv-t a mikrogazdálkodói egyszerűsített éves beszámolóról szóló 398/2012. (XII.20.) korm. rendelet (a továbbiakban: mikrogazdálkodói kormányrendelet) szerint, az abban foglalt eltérésekkel kötelesek alkalmazni (mikrogazdálkodói kormányrendelet 1. § (2) bekezdés). A jogszabály kimondja, hogy a benne foglalt előírások betartásával tesz eleget a gazdálkodó a megbízható és valós összképre vonatkozó követelményeknek (mikrogazdálkodói kormányrendelet 3. § (2) bekezdés). A törvényalkotó szándéka, hogy egységes és egyszerű módon számoljanak el a gazdálkodók, így a bonyolultabb számviteli elszámolásokat, amelyek közé az időbeli elhatárolások is tartoznak, alapvetően megtiltja. A tiltás azonban nem teljes körű, a mikrogazdálkodói kormányrendelet elismeri az aktív és a passzív időbeli elhatárolások egy szűkebb csoportját a 6. § szerint az 5. A mérleg tételeinek tartalma fejezetben. Ezek a kivételek

- „az olyan járó kamatbevételek, fizetendő kamatráfordítások, amelyek csak a mérleg fordulónapja után esedékesek, de a mérleggel lezárt időszakra – illetve az ezt megelőző időszakokra – vonatkoznak (...), és a kamatfizetés periódusa az egy évet meghaladja” [6. § (2) és (6) bekezdés],
- „az olyan költségek, ráfordítások, bevételek, amelyek a mérleg fordulónapját követő két, vagy kettőnél több üzleti évet terhelnek, illetve, de a mérleggel lezárt időszakban – illetve az ezt megelőző időszakokban – kerültek költségként, ráfordításként, bevételként elszámolásra” [6. § (3) és (7) bekezdés],
- „az olyan járó bevételek, költségek, ráfordítások, amelyek csak a mérleg fordulónapját követő két, vagy kettőnél több év múlva esedékesek, de a mérleggel lezárt időszakra számolandók el” [6. § (3a) és (7a) bekezdés],
- „az átvállalt kötelezettség az Sztv. 45. § (1) bekezdés szerinti bevétel, ha annak összege meghaladja az 1

millió forintot” [6. § (4) és (8) bekezdés, a halasztott bevételek, halasztott ráfordítások].

A törvényalkotó biztosítva látja a beszámoló megbízhatóságát a fenti kivételek megtartása mellett az időbeli elhatárolások elhagyásával, mivel az így kizárt tételek döntő többsége a tipikusan rendszeresen, minden hónapban vagy időszakban felmerülő költségek, ráfordítások, esetleg bevételek, amelyekből a ténylegesnél eggyel korábbi vagy későbbi felmerülése nem befolyásolja érdemben az időszaki eredményt. A gyakorlatban ezt az alábbi példán keresztül lehet a legjobban szemléltetni. Tegyük fel, hogy minden hónapban utólag felmerül 40000 Ft + 27% áfa összegű könyvelési díjról szóló számla, mint igénybe vett szolgáltatás 15 napos fizetési határidővel, amely az előző hónap könyvelési díját jelenti. A decemberi számlát a könyvelő iroda csak januárban bocsátja ki, így az költségként decemberben nem jelenik meg a mikrogazdálkodói beszámolót készítőnél az elhatárolás tiltása miatt, azonban az évet mégis 12 havi könyvelési díj terheli, mivel a havonta felmerülő díjak folyamatosan követik egymást éveken át.

Az egyházi jogi személy esetén is külön kormányrendelet szabályozza a számviteli elszámolást. Az Eszvkr. kimondja, hogy „Az egyszerűsített éves beszámolót készítő egyházi jogi személynél az időbeli elhatárolás alkalmazása – a (4) bekezdésben foglalt kivétellel – nem kötelező” [Eszvkr. 7. § (6) bekezdés]. A hivatkozott (4) bekezdés a továbbutalási céllal kapott támogatás szabályozása, amelyet elkülönítetten kell nyilvántartania, és „az adott naptári évben továbbutalási célú bevételként elszámolt, de még tovább nem utalt összeget a kettős könyvvitelt vezetőknél időbelileg el kell határolni”. Ez például tipikusan az iskolát működtető egyházi jogi személy fenntartók önálló jogi személy iskolai számára továbbutalt állami vagy egyházi finanszírozási normatívájára vonatkozik. Mivel az egyházi jogi személyek minden esetben egyszerűsített éves beszámolót készítenek [Eszvkr. 5. § (1) bekezdés] így a kettős könyvvitel választása esetén az időbeli elhatárolások alkalmazása mindig opcionális. Természetesen jól felfogott saját érdekük, hogy megalapozott döntéseik meghozatalához minél pontosabban ismerjék a gazdálkodásuk eredményét (Fábics & Lukács, 2021), így jellemző, hogy nagyobb egyházi jogi személyek (egyházmegyék, szerzetesrendek) élnek az időbeli elhatárolás lehetőségével. Az elhatárolások opcionálitása azon esetben okoz kiemelkedő nehézséget, amikor az egyházi jogi személy vállalkozási tevékenysége meghaladja éves szinten két év átlagában a 300 millió forintot, és így könyvvizsgálatra kötelezett [Eszvkr. 10. § (2) bekezdés]. Ekkor a könyvvizsgáló kiemelt feladata, hogy értékelje a megbízható és valós kép sérülésének mértékét az időbeli elhatárolások alkalmazásának hiányában.

Az államháztartás és az időbeli elhatárolások viszonya

A történeti áttekintés során láthattuk, hogy államháztartási számvitelről tulajdonképpen már az ókortól kezdve beszélhetünk, hiszen az első igény éppen az állam részé-

ről érkezett a (számviteli) nyilvántartásokra (Carmona & Ezzamel, 2007). Az természetesen más kérdés, hogy Luca Pacioli kettős könyvvitelének meghonosodása a számvitelben ezt sem hagyta érintetlenül, a számviteli rendszerek fejlődése hasonló mederben folyt egészen Schmalenbachig, akinek a munkássága meghatározta a XX. században a számvitel fejlődését (Finley Graves, 1992).

Egyre több szakmai vita folyik azonban arról a kérdésről, hogy az érdekeltek szerint melyik a fontosabb számviteli kategória: a vagyon vagy az eredmény, ezekre adnak különféle válaszokat az egyes mérlegelméletek (Mattesich & Küpper, 2003). Ez a mai napig nem került véglegesen, megnyugtatóan megválaszolásra, de az eredmény finomabbra csiszolásához mindenképpen szükség volt bizonyos korrekciók elvégzésére. Schmalenbach marandót alkotott az ipar területén, viszont ez a szemlélet egy „ágazatban” nem tudott egészen az elmúlt évekig meghonosodni. Ez pedig nem más, mint a magyar államháztartás számviteli rendszere.

Az állam egyfajta redistribúciós folyamatot végez: beszedi a pénzt és újraosztja. Lehet-e vagy kell-e ennek az eredményességét mérni? A számviteli eredmény a bevételek és a ráfordítások különbségéből adódik, ami az állam tekintetében általában nulla, de leginkább mínusz. Mit jelent ez? Zárjuk be az államot, mert nem termel nyereséget? Természetesen nem erről van szó. Annak ellenére, hogy az állam esetén az eredményt általában nem is lehet megmérni forprofit módon, és a nonprofit eredményét sem feltétlenül a számviteli eredmény mutatja, de a hatékonyságot mérni mindenképpen célszerű és érdemes is forprofit eszközökkel, amire a vállalati szférában használatos számvitel segítségünkre tud lenni. Erre az információs szükségletre jött létre az IPSAS, vagyis a nemzetközi államszámviteli szabályozás az IFRS-eket alapulvéve. Számos cikk bemutatja az IPSAS-ok bevezetésének előnyét, kiemelten Finnország példáján keresztül (Oulasvirta, 2014), valamint az eredmény szemléletű számvitel korrelációját a korrupció csökkenésével (Tawiah, 2023), aminek egyik lényegi eleme az időbeli elhatárolások alkalmazása.

A magyar költségvetési számvitel is elmozdult abba az irányba, hogy bevezette az időbeli elhatárolások alkalmazását [4/2013. (I. 11.) Korm. rendelet az államháztartás számviteléről, a továbbiakban: Áhsz.]. A 2014-ben hatályba lépett új államháztartási számvitelbe néhány módosítással beépült elhatárolás alapú számvitel segítségével pontosabb önköltségszámítás valósulhat meg, valamint a bevételek kimutatása is pontosabbá válik, illetve ezáltal az egymást követő évek összehasonlítása megbízhatóbb eredményt ad. Az elhatárolás alapú számvitel reformnak számít a költségvetési szervek gazdálkodásáról szóló képalkotásában, azonban még számos gazdálkodónál ez csak a kötelező adminisztráció szintjén rekedt meg, a vezetői döntéstámogatásba nem épült be (Borbély, Szikszainé, & Kakas, 2021).

Könyvvizsgálati szempontok

Az időbeli elhatárolások részleges alkalmazása vagy annak elhagyása a könyvvizsgálatot is nagyban érinti. A

könyvvizsgálat során a könyvvizsgáló célja megfelelő és elegendő bizonyítékok gyűjtése annak érdekében, hogy kellő bizonyossággal értékítéletet tudjon mondani a beszámolóról, hogy az mentes-e a lényeges hibás állításoktól, valamint arról, hogy a beszámoló megbízható és valós képet nyújt-e a beszámolót készítő gazdálkodó egység vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetéről (ISA 200.11).

Ha sérül az összemérés és az időbeli elhatárolás elve, akkor jelentős kihívás elé néz a könyvvizsgáló, hiszen feladata megállapítani, hogy ezek hiányában is megbízható és valós képet nyújt-e a beszámoló. Erre a könyvvizsgáló az alábbi válaszokat adhatja.

1. Független könyvvizsgálói jelentését átfoglalmazza annak megfelelően, hogy milyen szabályrendszerben vizsgálja az adott gazdálkodó egységet. Az egyházi jogi személy esetében az Sztv. helyett hivatkozhat az egyházi jogi személy saját szabályrendszerére, feltéve, hogy az teljesen a vonatkozó kormányrendelettel összhangban készült el. Ebben az esetben a könyvvizsgálónak részletekbe menően tájékozottnak kell lennie az adott egyházi jogi személy belső szabályrendszerével, valamint a kormányrendelettel is (ISA 700).
2. Ha az elhatárolások hiányát hibaként értelmezi, akkor a hibahatás mértékétől és okától függően
 - a. tiszta jelentést bocsát ki figyelemfelhívó szakasszal (ISA 706), vagy
 - b. korlátozott véleményt ad jelentős, de nem átfogó hiba esetén (ISA 705), vagy
 - c. visszautasítja a véleménynyilvánítást (ISA 705), vagy
 - d. ellenvéleményt bocsát ki (ISA 705).

A könyvvizsgálót is jelentős kihívás elé állítja az eltérő szabályozás, hiszen a megfelelő döntés meghozatala nem kevés erőforrást kíván részéről, mivel beható ismeretekkel kell rendelkeznie az egyházi jogi személy belső szabályrendszeréről is. Azon gazdálkodó egységek, amelyek az Sztv. alapján készítik beszámolójukat komoly gondot fordítanak arra, hogy az elhatárolásaik rendben legyenek, hiszen a könyvvizsgálat szempontjából kritikus területnek számítanak. Bradshaw és társai rámutattak arra, hogy a magas időbeli elhatárolás állományú cégek nagyobb valószínűséggel tapasztalnak meg jövőbeli jövedelmezőségi problémákat, amire a könyvvizsgálók nem kellően hívják fel a befektetők figyelmét (Bradshaw et al., 2001). Az elhatárolások az eredmény alakulásában jelentős szerepet játszanak, így a véletlen hibák mellett a szándékosan végrehajtott „hibának”, azaz a csalásnak is jobban ki van téve ez a vagyoni elem. Denich és Hajdu cikkében összegyűjti azokat a lehetséges megoldásokat, amelyekkel a vállalat időszaki eredménye manipulálható, azonban külön nem nevesítik az időbeli elhatárolásokat (Denich & Hajdu, 2021). Habár a cikkünk alapvetően nem erre a témára irányul, arra mindenképpen szeretnénk felhívni a figyelmet, hogy az időbeli elhatárolások pontos összegük meghatározása tekintetében – mint a számviteli értékelés egyik eszköze – könnyen áldozatul eshetnek a vezetői manipulációknak a nagyfokú becslések következtében. Ebből kö-

vetkezően számviteli csalásvizsgálat esetén klaszterelemzési módszertan alkalmazásakor egy csoportot az időbeli elhatárolások nagy valószínűséggel meg fognak jeleníteni, legyen szó homogén vagy heterogén adatbázisról, és annak megfelelő elemzéséről (Szüle, 2019). A manipulációra példa többek között egy támogatásból finanszírozott tárgyi eszköz értékesítésének (hasznos élettartamának, maradványértékének) önkényes, gazdasági logikát nem tükröző beállítása, ami a halasztott bevételekkel áll szoros kapcsolatban. Továbbá a projektszámvitel kapcsán is sor kerülhet a beszámoló befolyásolására. Ezen esetben annak érdekében, hogy a készütségi fok meghatározható legyen, fel kell mérni a tárgyév terhelő, ugyanakkor még fel nem merült költségeket, ami becslésen alapszik és ezáltal könnyen a vezetés túlkapásának áldozatává válhat. Ezzel ugyanis a költségek mellett az arányos árbevétel is kimutatják, amellyel egy nem valós eredmény jelenhet meg a pénzügyi kimutatásokban. További figyelemre méltó kockázatos terület az elhatárolások és a cash flow-k kapcsolata. A vállalat életében fontos tényező a likviditás fenntartása, mivel az eredményesség fizetőképesség nélkül csődbe viheti a vállalatot. Nemzetközi adatokon elvégzett vizsgálat eredményeként negatív korrelációt találtak az elmúlt tíz év adatai alapján az időbeli elhatárolások és a cash flow-k között (Li & Li, 2023). Ennek okaként több tényezőt megneveztek, azonban azt rögzítették, hogy könyvvizsgálati szempontból a pénzáramlás és az elhatárolás kapcsolatának vizsgálata kritikus terület.

Kutatás, a törvénymódosítások hatásai

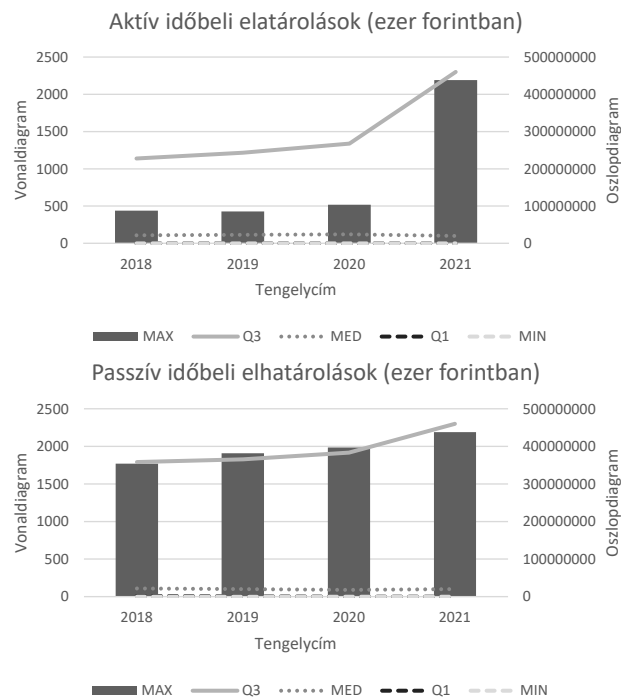
Az esettanulmányt megelőzően szeretnénk bemutatni a kutatásunkat, amely annak a felfedésére irányul, hogy az időbeli elhatárolásokat érintő, az Sztv. legutóbbi két változása miként érintette a beszámolókat. *Feltevésünk szerint a 2020. üzleti évre vonatkozóan bevezetett projektelszámolás módszertana, illetve a 2021-re vonatkozóan megváltoztatott beruházási támogatások elszámolása megnövelte az időbeli elhatárolások mértékét (Hipotézis I).* A kutatást a Nemzeti Adó- és Vámhivatal által rendelkezésünkre bocsátott társasági adóbevallások ('29-es nyomtatványok) anonim adatain végeztük el a 2018–2021 időszakra vonatkozóan. Az elemzést követően a 2. ábrán látható eredményeket kaptuk aggregált szinten.

A medián értéket megfigyelve mind az aktív, mind pedig a passzív időbeli elhatárolások tekintetében láthatjuk, hogy nem egyértelmű a tendencia az évek között, kis mértékben eltérőek az értékek. Ugyanakkor a felső kvartilis egyértelműen tartós és jelentős emelkedő tendenciát mutat, ami a szinte változatlan alsó kvartilis értékkel egyre növekvő interkvartilis terjedelmet generál. *A tendencia alapján az első hipotézisünket igazoltuk, vagyis a törvénymódosítások 2018–2021 között megnövelték az időbeli elhatárolások állományát nemzetgazdasági szinten.* Tulajdonképpen ez a tendencia el is fogadható, hiszen mind a projektelszámolás, mind pedig a beruházási támogatások az igazán nagyméretű entitásokat érintik, a 2. ábrán a 2021. évi kiugró érték mutatja meg a leginkább. Ennek az egyik legjobb példája, hogy 2021-ben az aktív és passzív

időbeli elhatárolások maximális összege megegyezik, ami a beruházási támogatások sajátos, bruttó módon történő elszámolásából adódhat.

2. ábra

Az aktív és passzív időbeli elhatárolások 2018–2021. évi állományának statisztikai elemzése



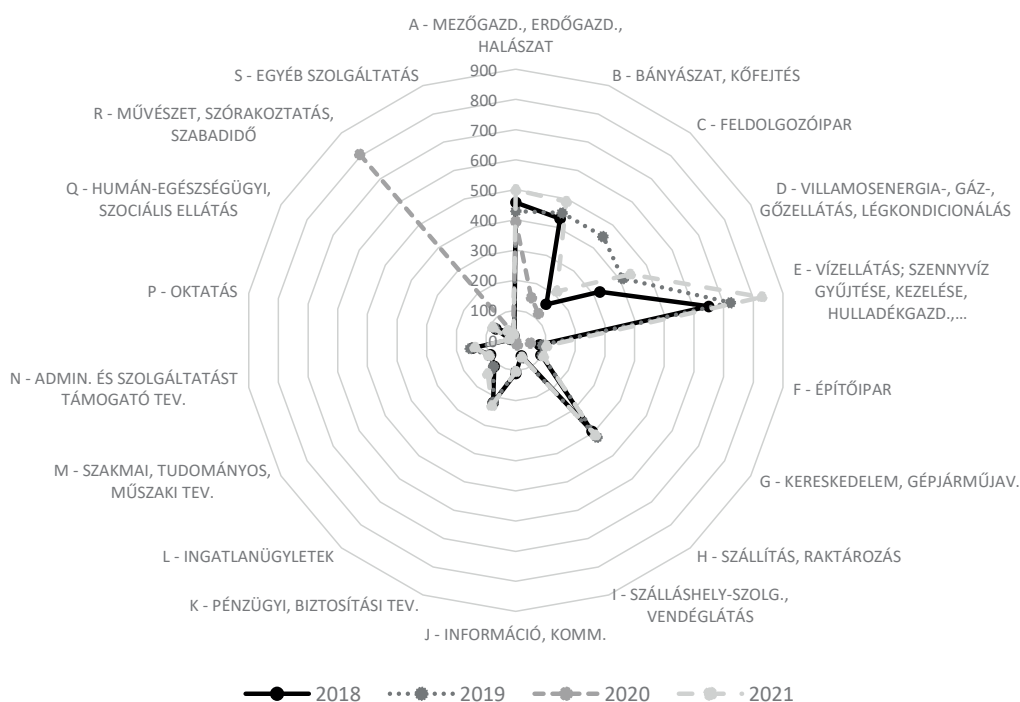
Forrás: 2018–2021. évi társasági adóbevallások (Nemzeti Adó- és Vámhivatal) alapján saját szerkesztés

A beruházási támogatások esetében az Sztv. első módosítása felbruttósította a mérleget. Ez a gyakorlatban úgy nézett ki, hogy az aktív időbeli elhatárolással szemben el kellett számolni a támogatási bevételt az egyéb bevételek között, majd a teljes bevételt a halasztott bevételek között kellett kimutatni. A felbruttósítás problémája miatt újabb törvénymódosítás következett, amelynek köszönhetően már csak a felmerült költségek ellentételezésének megfelelő egyéb bevétel elszámolása vált szükségessé. Ebből következően halasztott bevételek így már nem jelennek meg a könyvekben.

Ugyanakkor két limitációra mindenképpen szeretnénk felhívni a figyelmet az első hipotézisünk igazolásával összefüggésben. Az első, hogy az adóhatóság részére leadott társasági adóbevallásokban az időbeli elhatárolások belső megoszlásáról nem kell adatot szolgáltatni, így csak aggregált szinten tudtuk megvizsgálni a számadatokat. A korábban azonosított tendenciában ezért számszerűsíteni nem tudtuk a belső megoszlás változásának hatását. A második, hogy a társasági adóbevallás nem tartalmaz adatokat arra vonatkozóan sem, hogy milyen egyéb változások következtek be az egyes gazdálkodóknál, amelyeknek szintén lehetnek hatásai az adatok változására. A tanulmány terjedelmi korlátaira tekintettel ezen hatásokat külön nem vizsgáltuk. Kijelenthetjük, hogy a megfigyelt időszakban a vizsgálat tárgyán kívül más szabályozói változás nem volt, ami érintette volna az adatokat.

3. ábra

Az aktív időbeli elhatárolások mediánja ágazati bontásban 2018–2021 között



Forrás: 2018–2021. évi társasági adóbevallások (Nemzeti Adó- és Vámhivatal) alapján saját szerkesztés

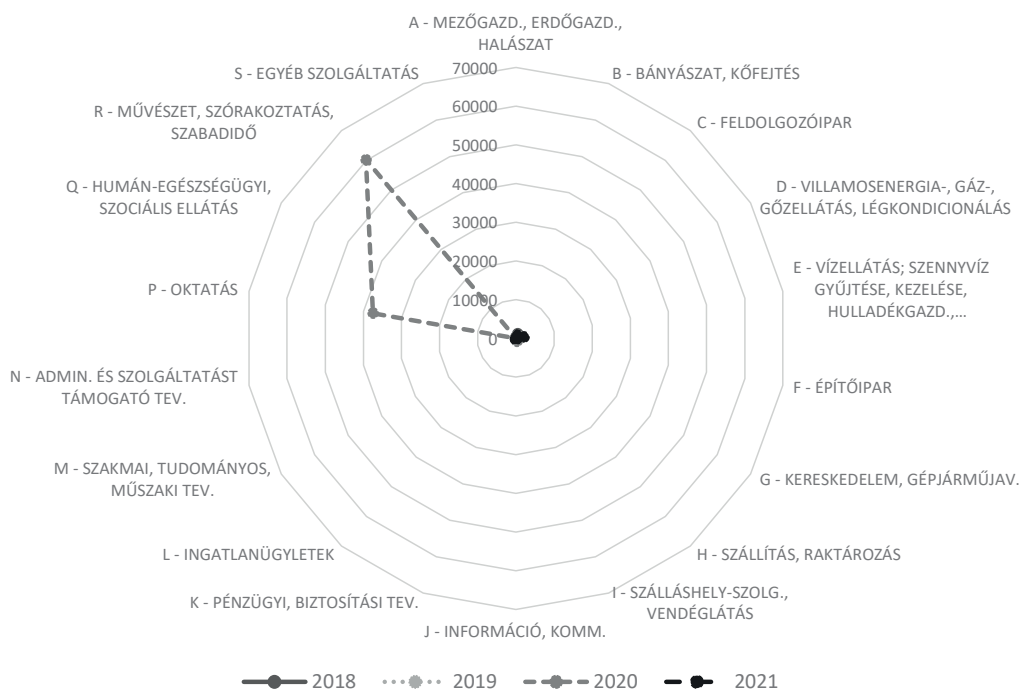
Megállapítjuk, hogy az évek közötti aggregált változás egyértelműen azonosítható és az a törvényváltozásokkal egyidőben következett be.

Második állításunk, hogy nemzetgazdasági (aggregált) szinten egyes szektorokat jobban, míg másokat

kevésbé érintettek a hivatkozott törvénymódosítások (Hipotézis 2). Az anonim adatok mellett rendelkezésre álltak a bevallást tevők fő tevékenységi körének TEÁ-OR '08 szerinti ágazati kódja (2. szint – két számjegy), ami alapján szintén elkészítettük az elemzést. Itt hívjuk

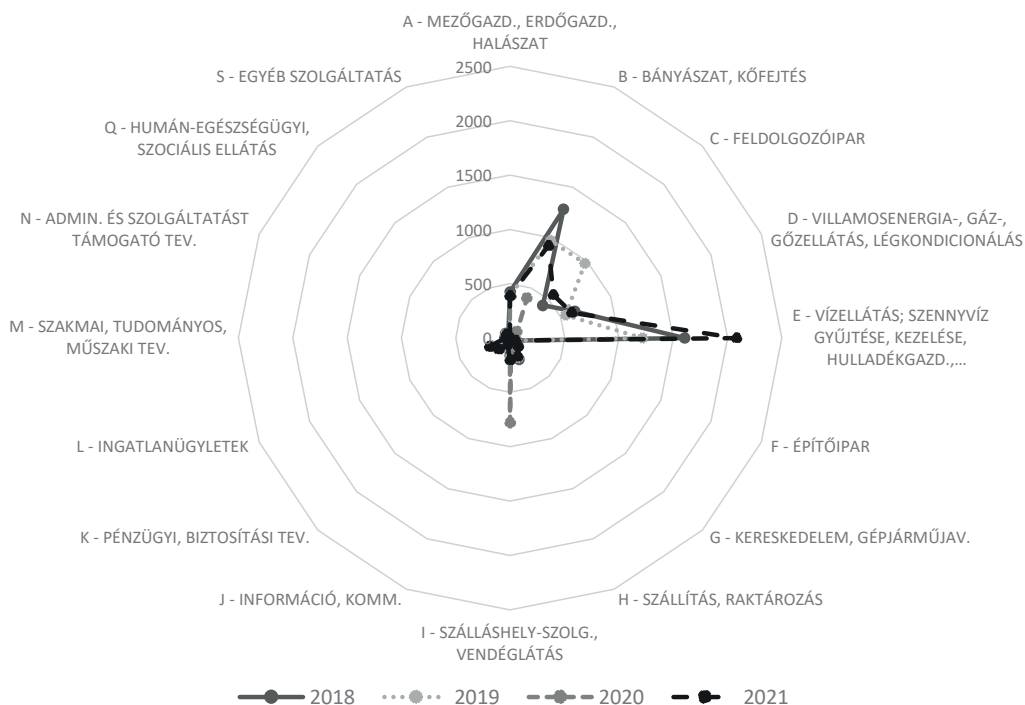
4. ábra

A passzív időbeli elhatárolások mediánja ágazati bontásban 2018–2021 között



Forrás: 2018–2021. évi társasági adóbevallások (Nemzeti Adó- és Vámhivatal) alapján saját szerkesztés

A passzív időbeli elhatárolások mediánja ágazati bontásban 2018–2021 között (tisztított)

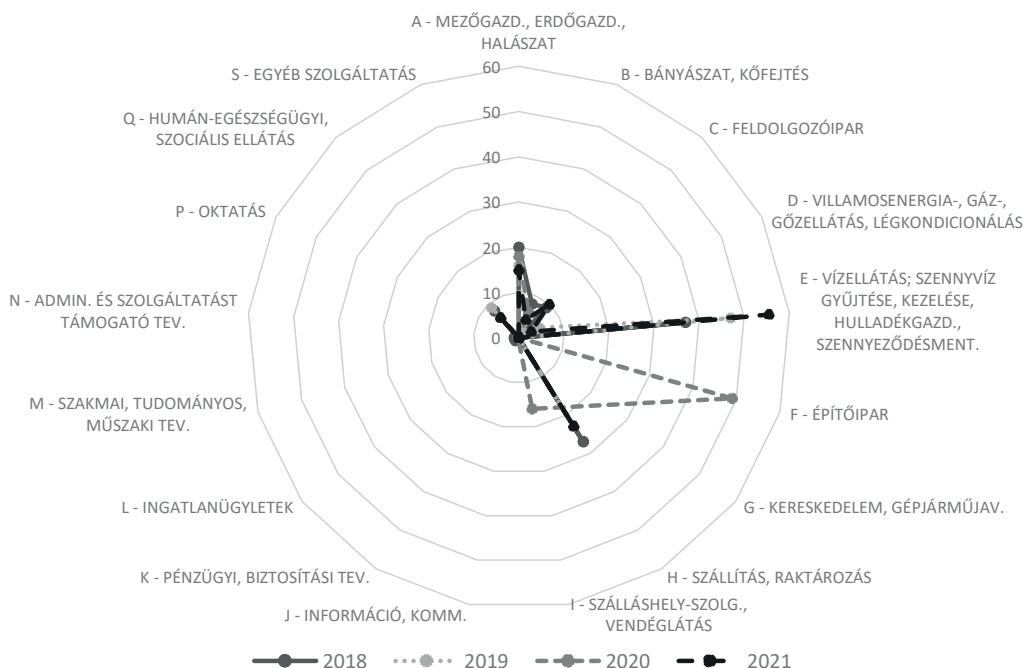


Forrás: 2018–2021. évi társasági adóbevallások (Nemzeti Adó- és Vámhivatal) alapján saját szerkesztés

fel a figyelmet arra, hogy míg a számításokból a következtetések jól kiolvashatók, addig az azokból elkészített 3-9. számú grafikonok nem minden esetben jelenítik meg olyan markánsan az egyes egyedi eltéréseket az adatok sűrűsége, nagy volumene miatt, az átfogó képet azonban jól mutatják.

A medián értékek arra utalnak, hogy mind az aktív, mind pedig a passzív időbeli elhatárolások tekintetében egyértelmű tendencia mutatkozik az évek között. Az egyes ágazatok hozzájárulását az aggregált értékekhez nem vizsgáltuk, így teljes biztonsággal nem lehet kijelenteni, hogy a tendenciát 2020-ra is rá lehet illeszteni, de

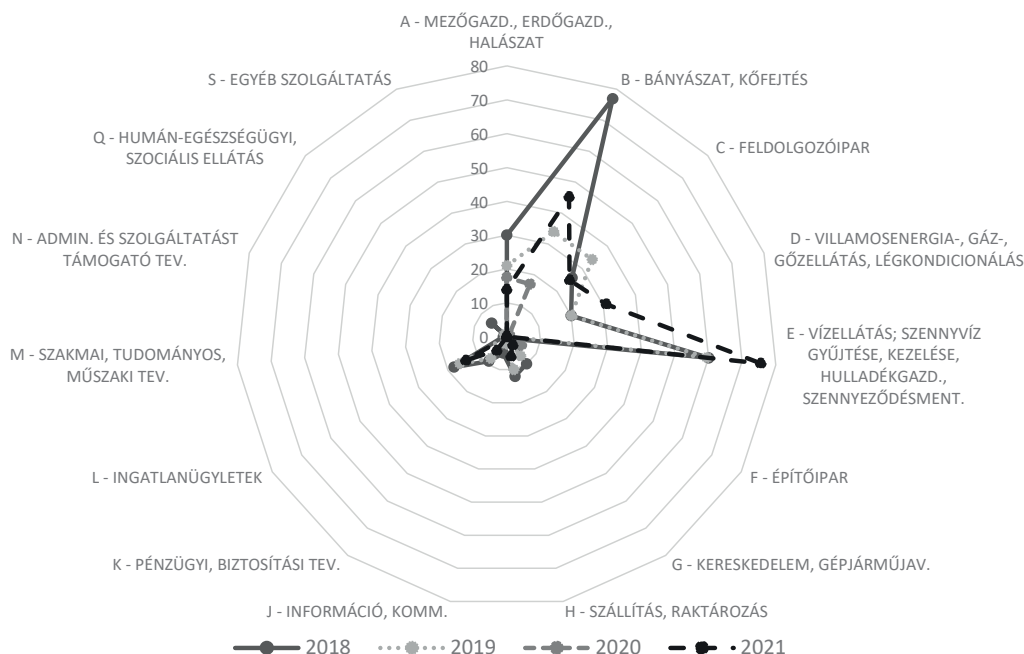
Az aktív időbeli elhatárolások alsó kvartilise ágazati bontásban 2018–2021 között



Forrás: 2018–2021. évi társasági adóbevallások (Nemzeti Adó- és Vámhivatal) alapján saját szerkesztés

7. ábra

A passzív időbeli elhatárolások alsó kvartilise ágazati bontásban 2018–2021 között



Forrás: 2018–2021. évi társasági adóbevallások (Nemzeti Adó- és Vámhivatal) alapján saját szerkesztés

valószínűsíthető, hogy a mediánok esetében E, F, G, L, M, P, Q, R és S ágazatoknál az aktív időbeli elhatárolások növekedtek.

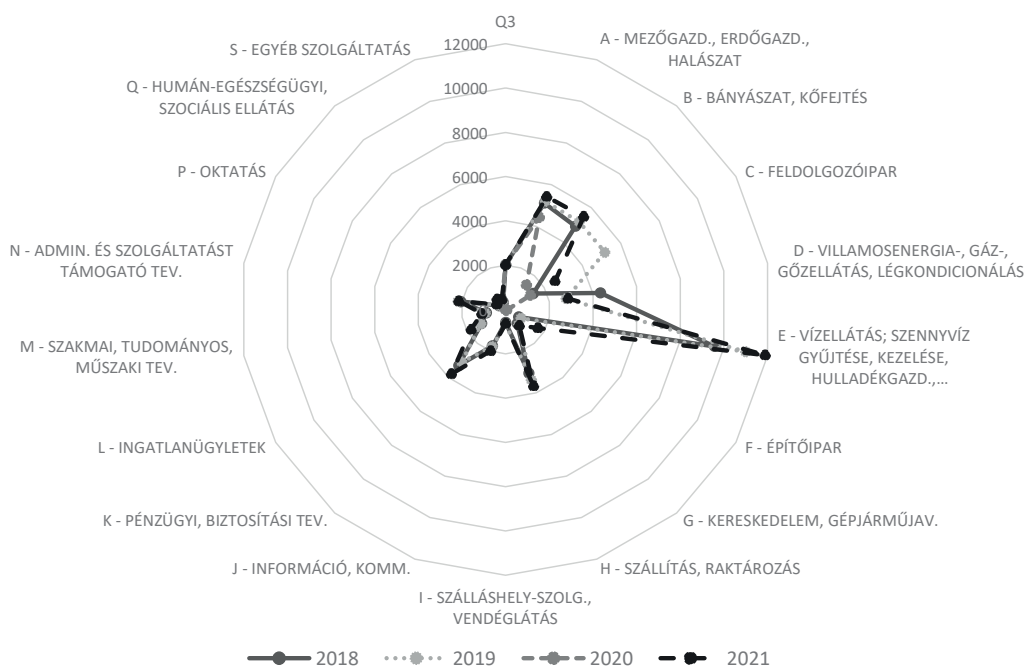
A passzív időbeli elhatárolások esetén két nagy kiugró érték nehezíti a diagram olvasását, így egy tisztított ábrát is készítettünk. A passzív időbeli elhatárolások nagyon vegyes képet mutatnak. Az 5. ábrából még így sem

vonható le egyértelmű következtetés, viszont a számok egyedül az I és a K ágazat esetében mutatnak gyenge növekedést.

Hasonló ábrát készítettünk az alsó kvartilisekről is, viszont itt is szükséges volt a kiugró értékek miatti tisztítás (6. ábra). Az alsó kvartilisekből következtetés igazán nem vonható le. Egyedül az E ágazatban látható növekedés.

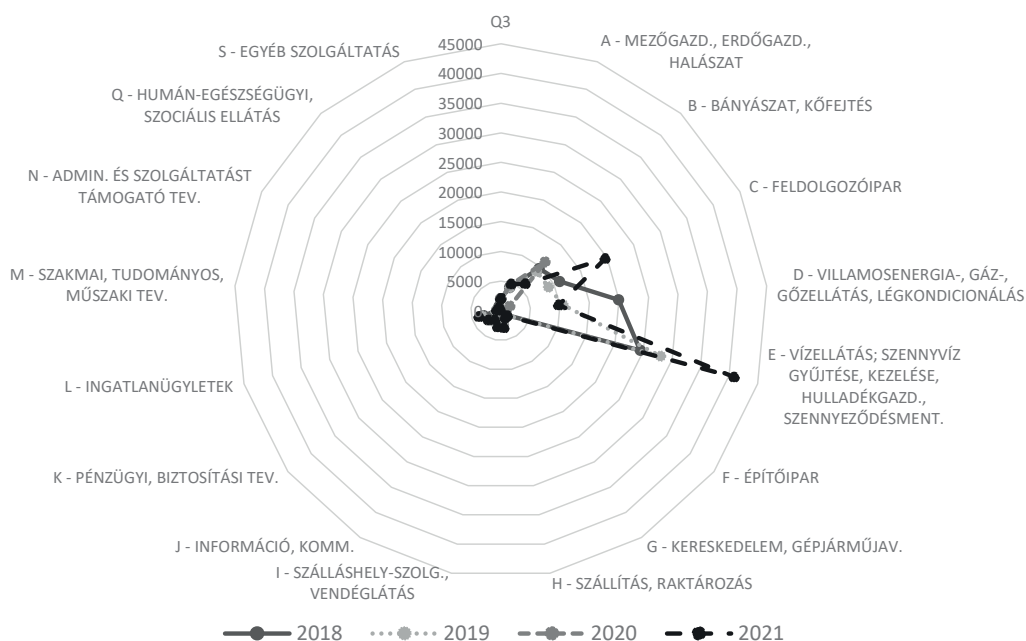
8. ábra

Az aktív időbeli elhatárolások felső kvartilise ágazati bontásban 2018–2021 között



Forrás: 2018–2021. évi társasági adóbevallások (Nemzeti Adó- és Vámhivatal) alapján saját szerkesztés

A passzív időbeli elhatárolások felső kvartilise ágazati bontásban 2018–2021 között



Forrás: 2018–2021. évi társasági adóbevallások (Nemzeti Adó- és Vámhivatal) alapján saját szerkesztés

Ugyanakkor a felső kvartilisek változásai karakteres tendenciát mutatnak, figyelembe véve itt is a hiányzó adatok jelentette megszorítást. Az aktív időbeli elhatárolások esetében az E, G, H, J, K, L, M, P és S ágazatok növekedést mutatnak.

A passzív időbeli elhatárolások esetében az A, E, G és L ágazatok mutatnak növekedést. Mivel jelen esetben is – hasonlóan az aggregált adatokhoz – szinte változatlan alsó kvartilis értékek vannak, ezek távolságai egyre növekvő interkvartilis terjedelmet generálnak. Ennek alapján a második hipotézisünket is igazoltuk, vagyis egyes szektorok időbeli elhatárolás állományát jobban, míg másokat kevésbé érintettek az említett törvénymódosítások.

A második hipotézisünk esetén is meg kell említenünk egy limitációt, amely szervesen összefügg az első hipotézisnél tárgyalt limitációval, miszerint a társasági adóbevallásban nem található meg a változás okai, csak a változás nagysága. A második hipotézisünk vizsgálatánál szintén az aggregált adatok elemzésére került sor, ugyanakkor az egyéb, ágazati sajátosságból fakadó változások nem jelennek meg. Ilyen lehet többek között a COVID-19 járvány következtében adott támogatások hatása a különböző ágazatokra. A 3. ábrán látható, hogy az „R – Művészet, Szórakoztatás, Szabadidő” ágazatban 2020-ban megugrott az aktív időbeli elhatárolások összege, amelynek egyik lehetséges magyarázata lehet egy ilyen támogatási bevétel, ugyanakkor ezt mindenképpen hangsúlyozni szükséges, hogy ez csak egy sejtés, ennek bizonyítása további vizsgálatokat igényelne. A tanulmány terjedelmi korlátaira való tekintettel az ágazati hatásokat nem vizsgáltuk. Itt is elmondható, hogy az évek közötti aggregált változás egyértelműen azonosítható és az a törvényváltozásokkal egyidőben következett be.

Esettanulmány

A hipotéziseket követően egy rövid esettanulmánnyal szeretnénk szemléltetni, hogy egy magyar tulajdonú, saját iparágában jelentős részarányt képviselő termelő cég miként alkalmazza az időbeli elhatárolásokat, hogyan és milyen súllyal jeleníti meg a beszámolójában. Választott társaságunk a Hell Energy Magyarország Kft. Vizsgáltunk a 2020. és 2021. évi konszolidált éves beszámolói alapján történik, amelyek mindenki számára ingyenesen hozzáférhetőek és nyilvánosak az Igazságügyi Minisztérium Céginformációs és az Elektronikus Cégeljárásban Közreműködő Szolgálat e-beszamolo.im.gov.hu weboldalon keresztül. A társaság többféle élelmiszeripari terméket gyárt, amelyek között üdítőital, ásványvíz, cukor, édesség található, de a legismertebb és legnépszerűbb termékük a Hell energiákkal. A konszolidálásba bevont leányvállalatok

- a Quality Pack Zrt: „alumínium italosdobozok előállításával foglalkozik”,
- az Avalon Park Kft: „üzemelteti a Miskolc-Tapolcán található Avalon Park komplexumot, amely magában foglalja a wellness szálloda és apartmanházak, az étterem, a Maya játszópark, a gokart pálya, a sörkert és a konferencia-központ működtetését”,
- a Hell Automata Üzemeltető Kft: „ital-, kávé- és snackautomatákat üzemeltet az ország egész területén”,
- a Hell Energy Store Kft: „internetes kiskereskedelemmel foglalkozik” (Forrás: Konszolidált éves beszámoló kiegészítő melléklete).

Az anyavállalat nagyságát jól szemlélteti az egyedi éves beszámolójából származó adatai, amelyet az 1. táblázat tartalmaz.

1. táblázat

A Hell Energy Magyarország Kft. 2019-2021. évi egyedi éves beszámolója kiemelt adatainak alakulása (millió Ft-ban)

Megnevezés	2019	2020	2021
Mérlegfőösszeg	73 784	89 853	165 063
Saját tőke	15 037	22 008	34 123
Jegyzett tőke	1 000	1 000	1 000
Értékesítés nettó árbevétele	51 570	68 995	92 656
Adózott eredmény	2 552	6 974	13 779

Forrás: 2020-2021. évi konszolidált éves beszámoló alapján saját szerkesztés

A társaság konszolidált szinten számított aktív és passzív időbeli elhatárolásait a 2. táblázat mutatja. Az időbeli elhatárolásokból kiemelkednek a halasztott bevételek, amelyek különféle pályázati támogatásból megvalósuló eszközök miatt kerültek megképzésre.

2. táblázat

A Hell Energy Csoport 2020-2021. évi konszolidált szinten számított időbeli elhatárolásainak alakulása (millió Ft-ban)

Megnevezés	2019.12.31.	2020.12.31.	2021.12.31.
Bevételek aktív időbeli elhatárolása	51	85	378
Költségek, ráfordítások aktív időbeli elhatárolása	41	79	85
Halasztott ráfordítások	35	0	0
Bevételek passzív időbeli elhatárolása	559	598	1 407
Költségek, ráfordítások passzív időbeli elhatárolása	966	1 466	2 487
Halasztott bevételek	8 355	12 583	11 774

Forrás: 2020-2021. évi konszolidált éves beszámoló alapján saját szerkesztés

Látjuk, hogy a halasztott bevételeken felül is igen jelentős összegű elhatárolásai keletkeztek a társaságnak. A legjelentősebb elhatárolás a passzív időbeli elhatárolások között nyilvántartott halasztott bevételek állománya, amely a 2019-es 8,35 Mrd forintról 2020-ra 12,58 Mrd forintra emelkedett, 2021-re 11,77 Mrd forintra csökkent. A kiegészítő melléklet tájékoztatása szerint „A Csoport támogatási program keretében 2021-ig összesen 15.336 M HUF-ot kapott, melyből a jövőben 11.774 M Ft kerül az eredmény javára elszámolásra.” A támogatások közül néhányat a teljesség igénye nélkül a 3. táblázat tartalmaz.

Az elhatárolások számviteli intézménye nélkül a vállalat a beruházások során létrejövő eszközök értékcsökkenésével arányosan nem tudná megjeleníteni a támogatási bevételeket elhatárolás feloldásként, így az időszaki eredményét jelentős torzítással tudná csak megállapítani. Látjuk, hogy a működésből fakadó időbeli elhatárolásokon

felül, amelyek szintén jelentős összegűek, magas összeget képviselnek cégcsoport szinten is a halasztott bevételek, amelyek állományváltozása 2020-ról 2021-re 809 M Ft-al csökkentek, így 5,85%-át jelentik az adózás előtti eredménynek. Elhatárolás nélkül a tárgyévi adózás előtti eredményt nagyságrenddel ennyi összeggel csökkentenék, illetve a támogatás megérkezésekor pedig a teljes támogatási összeggel megemelnék. A társasági eredmény elhatárolás nélkül ilyen nagyságrendű támogatási összegek mellett torz képet mutatna. Összefoglalóan kimondható, hogy a Hell Energy Magyarország Kft. alapvető és nélkülözhetetlen számviteli eszközként alkalmazza az időbeli elhatárolásokat.

3. táblázat

A Hell Energy Csoport részére folyósított támogatási összeg és ebből a halasztott bevételek között megjelenő összeg (millió Ft-ban)

Támogatás azonosító száma	folyósított összeg (M Ft)	hátralévő összeg (M Ft)
GOP-2.1.2-08/C-2008-0008	500	100
GOP-2.1.2-09/C-2009-0005 PET sor	480	0
Nagyvállalati Beruházási Támogatás (PM)	1 045	261
PM Nagyvállalati Beruh. Támogatás kávéüzem	4 003	29
EKD/FELD-2016/3	5 287	4 463

Forrás: Hell Energy Csoport konszolidált éves beszámoló kiegészítő melléklete alapján saját szerkesztés

Összefoglalás

Kutatásunkban arra kerestük a választ, hogy az időbeli elhatárolások miként alakítják a számviteli képalkotást, az elhagyásuk a beszámoló felhasználóját döntéseiben lényegesen befolyásolják-e vagy sem. A kérdés megválaszolását rövid történeti bevezetővel kezdtük, majd áttekintettük az időbeli elhatárolások könyvviteli működési mechanizmusát, a magyar és a nemzetközi szabályokat is figyelembe véve. Az elhatárolások két számviteli alapelven nyugszanak, amelyek az összemérés elve és az időbeli elhatárolások elve. Ha egy társaság költségei, ráfordításai vagy bevételei nem abban az időszakban merülnek fel, amelyre vonatkoznak, akkor az időbeli elhatárolások technikájával az adott időszakra mozgathatók át. Amennyiben a megképzés időszakának eredményét növelik a tételek, úgy aktív időbeli elhatárolásokról beszélhetünk (a mérleg aktívái között, vagyis az eszköz oldalán), amennyiben pedig csökkentik, úgy passzív időbeli elhatárolásokról (a mérleg passzívái között, vagyis a forrás oldalán). Az időbeli elhatárolások könyvviteli részét a működési mechanizmusa adja, a számviteli részét pedig jól mutatja, hogy például az Sztv. 2022-től hatályos változása szerint a támogatásból megvalósuló eszközök támogatási bevételre alkalmazandó.

A könyvvizsgálókra szintén jelentős nyomást helyez az időbeli elhatárolások kezelése. A könyvvizsgálói munka során kritikus területnek számítanak, különösen nagy figyelmet kell fordítani azokra, hiszen a beszámoló egyik legkönnyebben manipulálható része, és a tárgyevi eredmény öncélú megváltoztatására alkalmas, valamint a projektalapú számvitel bevezetésével ez a „veszély” még magasabb lett. Az időbeli elhatárolások elhagyásának vagy részleges alkalmazásának kockázatára válaszul ugyanakkor gazdag eszköztár áll a könyvvizsgáló rendelkezésére, jelentését az alkalmazott szabályrendszerek szerint alakíthatja, tiszta jelentését figyelemfelhívással láthatja el, jelentősebb hiba esetén korlátozhatja vagy átfogó probléma esetén ellenvéleményt mondhat.

Kutatásunk rávilágított arra, hogy az elmúlt években történt törvénymódosítások hatással voltak az elhatárolásokra. Első hipotézisünk elfogadásra került számításaink alapján, miszerint hazánkban 2018–2021 között a törvénymódosítások megnövelték az időbeli elhatárolások állományát nemzetgazdasági szinten. Második hipotézisünk is igazolást nyert, amelyben azt állítottuk, hogy egyes szektorok időbeli elhatárolásainak állományát jobban, míg másokét kevésbé érintették az említett törvénymódosítások.

Az elhatárolások gyakorlati alkalmazását a Hell Energy Csoport 2020. és 2021. évi konszolidált beszámolója alapján vizsgáltuk, amelyek bemutatják, hogy a társaság jelentős összegű elhatárolás állománnyal rendelkezik. Ezek egyrészt kisebb, de meghatározó részben a működésből származnak, másrészt nagyobb részben a támogatásból beszerzett eszközök elhatárolt bevételeiből, amelyek az eszközök hasznos élettartama alatt megjelenő értékcsökkenési leírasi ráfordítást hivatottak semlegesíteni halasztott bevételek (passzív időbeli elhatárolás) feloldásával. A halasztott bevételek a konszolidált 69 Mrd forintos árbevétel, 6,97 Mrd forintos adózott eredmény mellett 12,58 Mrd forintot tesznek ki. Következtetésünk, hogy az időbeli elhatárolások elhagyása jelentősen torzítaná a vállalati képalkotást. Kiemeltünk azonban két olyan csoportot, ahol az időbeli elhatárolások részben vagy teljesen elhagyásra kerülnek, illetve alkalmazásuk opcionális. A két csoport közös vonása, hogy számvitelüket külön kormányrendelet szabályozza. A részbeni alkalmazók köre a mikrogazdálkodói beszámolót készítők, akik a 2020. évben az Sztv. szerinti beszámolók közel egynegyedét adják, vagyis meghatározó a hányaduk. A mikrogazdálkodói beszámolót készítők alapvetően nem alkalmazzák az időbeli elhatárolásokat, megfelelő a kormányrendelet szabályainak, de így is biztosított a megbízható és valós képalkotásuk, azonban bizonyos feltételek, jelentős összegek mellett az alkalmazásuk kötelező. Az egyházi jogi személyek, mint a másik vizsgált csoport, nem alkalmazzák az elhatárolás technikáját, azonban nincs megtiltva a számukra, így számos gazdálkodó közülük önként választhatja. A képalkotás torzulásának egy különös esete, ha a gazdálkodó vállalkozási tevékenysége meghaladja a 300 millió forintot, így könyvvizsgálatra kötelezett, de nem él az időbeli elhatárolások lehetőségével. Megállapításunk, hogy az időbeli

elhatárolások alkalmazása az időszaki eredmény pontos ismeretéhez nélkülözhetetlen, amelynek elhagyása csak akkor fogadható el, ha összegét tekintve nem lényeges.

Jegyzet

- ¹ A pénzügyi kimutatás és a beszámoló fogalmakat szinonimaként használjuk. Előbbit leginkább az IFRS-ek rendszere, utóbbit a magyar számvitel használja.
- ² A szabály 2022. január 1-jén lépett hatályba, azonban a 2021-es üzleti évre is alkalmazható (2021. évi LXIX. törvény 150. §).
- ³ A mikrogazdálkodói beszámoló elnevezés félrevezető, mivel a törvényalkotó szándéka nem a beszámoló létrehozása volt, amelynél kritérium, hogy az megbízható és valós képet mutasson a gazdálkodó vagyoni, pénzügyi, jövedelmi helyzetéről, hanem az, hogy a mérleg és az eredménykimutatás a szabályok szerint készüljön el. Ez egy alapvető különbség.
- ⁴ Ha ez a korábbi vagy későbbi tétel mégis nagyobb összegű lenne, és a halasztott bevételek, halasztott ráfordítások közé tartozna, továbbá a törvény által meghatározott egymillió forint abszolút értéket meghaladná, akkor kivételként jelenne meg.
- ⁵ A Nemzeti Adó- és Vámhivatal által szolgáltatott 2020. évi adatokban a TEÁOR kódok nem helyesen szerepeltek minden ágazatnál, amelynek köszönhetően 2020-ban nem állt rendelkezésre adat minden ágazathoz.

Felhasznált irodalom

- Borbély, K., & Lukács, L.I. (2018). Schmalenbach munkássága és hatása a magyar számvitelre. *Control-ler Info*, 6(1), 21-26.
<https://doi.org/10.24387/CI.2018.1.5>
- Borbély, T., Szikszainé Király, M., & Kakas, S. (2021). Eredményszemléletű számvitel – egy kihasználatlan lehetőség a költségvetési szervek teljesítményének mérésére. *Pénzügyi Szemle*, 66(Special edition 2021/2), 51–72.
https://doi.org/10.35551/PSZ_2021_k_2_3
- Bradshaw, M.T., Richardson, S.A., & Sloan, R.G. (2001). Do analysts and auditors use information in accruals? *Journal of Accounting Research*, 39(1), 45–74.
<https://doi.org/10.1111/1475-679X.00003>
- Carmona, S., & Ezzamel, M. (2007). Accounting and accountability in ancient civilizations: Mesopotamia and ancient Egypt. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(2), 177–209.
<https://doi.org/10.1108/09513570710740993>
- Chatfield, M., & Vangermeersch, R.G.J. (Eds.). (2015). *The history of accounting: An international encyclopedia*. Routledge.
- Denich, E., & Hajdu, D. (2021). A kreatív számvitel alkalmazásának vizsgálata Transparency and Disclosure Index (TDI-) módszer segítségével autóiipari cégeknél. *Pénzügyi Szemle*, 66(3), 390–405.
https://doi.org/10.35551/PSZ_2021_3_4
- Fábics, I., & Lukács, J. (2021). Az egyházi jogi személy számviteli és könyvvizsgálói sajátosságai. *Számviteli Adó Könyvvizsgáló*, 63(10), 33–35. <http://szak-ma.hu/szmvitel/az-egyhazi-jogi-szemely-szmviteli-es-konyvvizsgalati-sajatossagai-102935>
- Finley Graves, O. (1992). Dynamic theory and replacement cost accounting: The Schmalenbach-Schmidt polemic of the 1920s. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(1).
<https://doi.org/10.1108/09513579210008262>

- Hegedűs, M., Cseh, B., & Fábics, I. (2020). Accounting aspects of digitalization and industry 4.0 in Hungary. *Regional and Business Studies*, 12(2), 1–15. <https://doi.org/10.33568/rbs.2508>
- Li, H., & Li, S. (2023). The changing role of accrual accounting: international evidence. *Journal of International Accounting Research*, 22(2), 149–170. <https://doi.org/10.2308/JIAR-2022-019>
- Mattessich, R., & Küpper, H. (2003). Accounting research in the German language area – first half of the 20th century. *Review of Accounting and Finance*, 2(3), 106–137. <https://doi.org/10.1108/eb027015>
- Oulasvirta, L. (2014). The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(3), 272–285. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2012.12.001>
- Previts, G.J., Walton, P.J., & Wolnizer, P.W. (Eds.). (2012). *A global history of accounting, financial reporting and public policy: Eurasia, the Middle East and Africa* (1st ed.). Emerald.
- Quinn, M., & Strauss, E. (Eds.). (2017). *The Routledge Companion to Accounting Information Systems* (1st ed.). Routledge. <https://doi.org/10.4324/9781315647210>
- Strauß, E., & Zecher, C. (2013). Management control systems: A review. *Journal of Management Control*, 23(4), 233–268. <https://doi.org/10.1007/s00187-012-0158-7>
- Szüle, B. (2019). Klaszterszám-meghatározási módszerek összehasonlítása. *Statistikai Szemle*, 97(5), 421–438. <https://doi.org/10.20311/stat2019.5.hu0421>
- Tan, H., Wang, S., & Welker, M. (2011). Analyst following and forecast accuracy after mandated IFRS adoptions: analyst following and forecast accuracy. *Journal of Accounting Research*, 49(5), 1307–1357. <https://doi.org/10.1111/j.1475-679X.2011.00422.x>
- Tarpataki, E., Filyó, J., & László, N. (2022). Magyar vállalkozások áttérése az IFRS-alapú beszámolóra a hitelbírálatok során használt mutatószámok tükrében. *Hitelintézeti Szemle*, 21(1), 95–112. <https://doi.org/10.25201/HSZ.21.1.95>
- Tawiah, V. (2023). The impact of IPSAS adoption on corruption in developing countries. *Financial Accountability & Management*, 39(1), 103–124. <https://doi.org/10.1111/faam.12288>
- IFRS Konceptcionális Keretelvek (2022). *IFRS Accounting Standards Navigator*. <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/conceptual-framework.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2022/issued/cf/>
- IFRS (2022). *IAS 1 – A pénzügyi kimutatások prezentálása. IFRS Accounting Standards Navigator*. <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-1-presentation-of-financial-statements.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2022/issued/ias1/>
- IAASB (2021a). ISA 200 – A független könyvvizsgáló átfogó céljai és a könyvvizsgálatnak a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban történő végrehajtása. *2021 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*. <https://www.iaasb.org/publications/2021-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-and-related-services>
- IAASB (2021b). ISA 700 – A pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kialakítása és jelentéskészítés. *2021 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*. <https://www.iaasb.org/publications/2021-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-and-related-services>
- IAASB (2021c). ISA 705 – A független könyvvizsgálói jelentésben szereplő vélemény minősítései. *2021 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*. <https://www.iaasb.org/publications/2021-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-and-related-services>
- IAASB (2021d). ISA 706 – Figyelemfelhívó bekezdések és egyéb kérdések bekezdések a független könyvvizsgálói jelentésben. *2021 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*. <https://www.iaasb.org/publications/2021-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-and-related-services>
2000. évi C. törvény a számvitelről. Nemzeti Jogszabálytár. <https://njt.hu/jogszabaly/2000-100-00-00>
2021. évi LXIX. törvény egyes adótörvények módosításáról. Nemzeti Jogszabálytár. <https://njt.hu/jogszabaly/2021-69-00-00>
- 398/2012. (XII. 20.) Korm. rendelet a mikrogazdálkodói egyszerűsített éves beszámolóról. Nemzeti Jogszabálytár. <https://njt.hu/jogszabaly/2012-398-20-22>
- 296/2013. (VII. 29.) Korm. rendelet az egyházi jogi személyek beszámolókészítési és könyvvezetési kötelezettségének sajátosságairól. Nemzeti Jogszabálytár. <https://njt.hu/jogszabaly/2013-296-20-22>
- 4/2013. (I. 11.) Korm. rendelet az államháztartás számviteléről. Nemzeti Jogszabálytár. <https://njt.hu/jogszabaly/2013-4-20-22>