



SOPRONI
EGYETEM

LÁMFALUSSY SÁNDOR
KÖZGAZDASÁGTUDOMÁNYI
KAR

A projekt elszámolások számvitele és kapcsolódó egyed adózási kérdések

Fábiánné Játékos Judit Ilona

PhD-hallgató

Okleveles adószakértő

Igazságügyi adó- és járulékszaktő



Miről lesz szó?

1.) Számviteli szabályozás, alapelvek

2.) Az alkalmazás lehetősége és szabályai

3.) Projektelszámolás alapfogalmak

4.) Változások a mérlegben és eredménykimutatásban

5.) Céltartalékképzés

6.) Adóhatások



Projekt elszámolás - alapelvek

Számviteli tv. 15. §

(7) 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. ***(az összemérés elve)***

(8) ***Nem lehet eredményt kimutatni*** akkor, ***ha az árbevétel, a bevétel pénzügyi realizálása bizonytalan***. A tárgyévi eredmény meghatározása során az értékvesztés elszámolásával, a céltartalék képzésével kell figyelembe venni az előrelátható kockázatot és feltételezhető veszteséget akkor is, ha az az üzleti év mérlegének fordulónapja és a mérlegkészítés időpontja között vált ismertté. Az értékcsökkenéseket, az értékvesztéseket és a céltartalékokat el kell számolni, függetlenül attól, hogy az üzleti év eredménye nyereség vagy veszteség ***(az óvatosság elve)***.



Projekt elszámolás - alapelvek

Számviteli tv. 16. §

(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)**.



Projekt elszámolás – árbevétel fogalma

Számviteli tv. 72. §

(1) Az **értékesítés nettó árbevételeként** kell kimutatni a **szerződés szerinti teljesítés időszakában** az üzleti évben értékesített vásárolt és saját termelésű készletek, valamint a teljesített szolgáltatások ártámogatással és felárral növelt, engedményekkel csökkentett - általános forgalmi adót nem tartalmazó - ellenértékét.

(2) A teljesítés időszakában (üzleti évében) elszámolt értékesítés nettó árbevétele magában foglalja a) **a vevőnek a szerződésben meghatározott feltételek szerinti teljesítés** alapján kiállított, elküldött, **a vevő által elismert**, elfogadott számlában, nyugtában, illetve – ha az eladó számla, nyugta kiállítására nem kötelezett – egyéb számviteli bizonylatban rögzített, vagy a pénzeszközben kapott – általános forgalmi adót nem tartalmazó – ellenértékkel egyező árbevételt,

(3) Az értékesítés nettó árbevétele magában foglalja a pénzügyi lízing keretében a **lízingbe vevőnek átadott termék**, továbbá **a részletfizetéssel, a halasztott fizetéssel történő eladáskor** az eladott termék számlázott - általános forgalmi adót nem tartalmazó - ellenértékét, eladási árát, **a termék átadásakor, függetlenül a részletek megfizetésétől, a tulajdonjog megszerzésétől, illetve annak időpontjától.**



Projekt elszámolás – teljesítés

- Teljesítési szabályai Polgári Törvénykönyv – 6:34 – 6:41. §
- Számvitelben nincs külön teljesítési fogalom
- ÁFA törvény szerinti teljesítés eltér (55. § (1))



Projekt elszámolás – nettó árbevétel

Számviteli tv. 72. §

(4a) Az értékesítés nettó árbevételét:

a) ***növeli*** az az összeg, amellyel ***a szerződés elszámolási egysége*** – általános forgalmi adót nem tartalmazó – teljes szerződéses ellenértékének ***teljesítési fok arányában számított összege meghaladja*** a szerződés elszámolási egységével kapcsolatban – az e bekezdés, a (2)–(4) bekezdés és a 73. § alapján – ***elszámolt árbevétel***t,

b) ***csökkenti*** az az összeg, amellyel ***a szerződés elszámolási egységével*** kapcsolatban – az e bekezdés, a (2)–(4) bekezdés és a 73. § alapján – ***elszámolt árbevétel meghaladja*** a szerződés elszámolási egysége – általános forgalmi adót nem tartalmazó – teljes szerződéses ellenértékének ***teljesítési fok arányában számított összegét***.



Projekt elszámolás – időbeli elhatárolás

Számviteli tv. 32. §

(8) Aktív időbeli elhatárolásként kell kimutatni ***a szerződés elszámolási egysége*** – általános forgalmi adót nem tartalmazó – teljes szerződéses ellenértékének mérlegfordulónapi ***teljesítési fok arányában számított összege azon részét, amely meghaladja*** a szerződés elszámolási egységével kapcsolatban az előző üzleti év(ek)ben és a tárgyévben együttesen – a 72. § (2)–(4a) bekezdés és 73. § alapján – ***elszámolt nettó árbevételt***.

(9) Amennyiben a 3. § (4) bekezdés 11. pontja szerinti szerződés(ek) tárgya terméknek azonos munkafolyamattal, ***nagy tömegben, sorozatosan történő gyártására irányul, a vállalkozó dönthet úgy, hogy nem alkalmazza*** a (8) bekezdés előírását. Ez esetben a szerződés elszámolási egységéhez kapcsolódó egyéb előírásokat sem alkalmazza.



Projekt elszámolás – időbeli elhatárolás

Számviteli tv. 44. §

(7) Passzív időbeli elhatárolásként kell kimutatni ***a szerződés elszámolási egységével*** kapcsolatban az előző üzleti év(ek)ben és a tárgyévben együttesen – a 72. § (2)–(4a) bekezdés és a 73. § alapján – ***elszámolt nettó árbevételek azt a részét***, amely ***meghaladja a szerződés elszámolási egysége*** – általános forgalmi adót nem tartalmazó – teljes szerződéses ellenértékének ***mérlegfordulónapi teljesítési fok arányában számított összegét***.

(8) Amennyiben a 3. § (4) bekezdés 11. pontja szerinti szerződés(ek) tárgya ***terméknek azonos munkafolyamattal, nagy tömegben, sorozatosan*** történő gyártására irányul, a ***vállalkozó dönthet úgy, hogy nem alkalmazza*** a (7) bekezdés előírását. Ebben az esetben a szerződés elszámolási egységéhez kapcsolódó egyéb előírásokat sem alkalmazza.



Projekt elszámolás – készlet

Számviteli tv. 28. §

(3a) A *szerződés elszámolási egységéhez* kapcsolódóan *befejezetlen termelés, befejezetlen szolgáltatás, továbbá félkész vagy késztermék* a kapcsolódó *árbevétel elszámolásáig mutatható ki készletként.*

Indoklás

A teljesítéshez még *fel nem használt* (be nem épített) *anyagokat készletként* kell *kimutatni* mindaddig, amíg azokat fel nem használják, vagy egyéb jogcímen ki nem vezetik. Amennyiben *a teljesítési fokot* a szerződés elszámolási egysége *felmerült szerződéses költségeinek az összes szerződéses költséghez viszonyított aránya alapján* határozzák meg, akkor a teljesítési fok meghatározásában a teljesítéshez még fel nem használt anyagok nem vehetők figyelembe, amíg azokat a szerződés teljesítéséhez fel nem használják, tekintve, hogy addig ezen anyagok tekintetében nem történik tényleges munkavégzés.



Projekt elszámolás - fogalmak

Számviteli tv. – új fogalmak

- szerződés elszámolási egysége
- teljesítési fok
- készültségi fok



Projekt elszámolás – új fogalmak

Számviteli tv. 3. §

11. szerződés elszámolási egysége

a) jogilag – a szerződés felek által meghatározott tárgya alapján – **egy egységet képező** – a megrendelővel kötött, **a megrendelő által meghatározott jellemzőkkel** rendelkező termék vagy szolgáltatás létrehozására és értékesítésére vonatkozó – **szerződés egésze** (a szerződés összes részteljesítése, összes teljesítési kötelme együttesen, függetlenül attól, hogy a szerződés egy vagy több részteljesítést, teljesítési kötelmet tartalmaz);

b) az ugyanazzal a megrendelővel kötött a) pont szerinti **szerződések egy csoportja**, amennyiben:

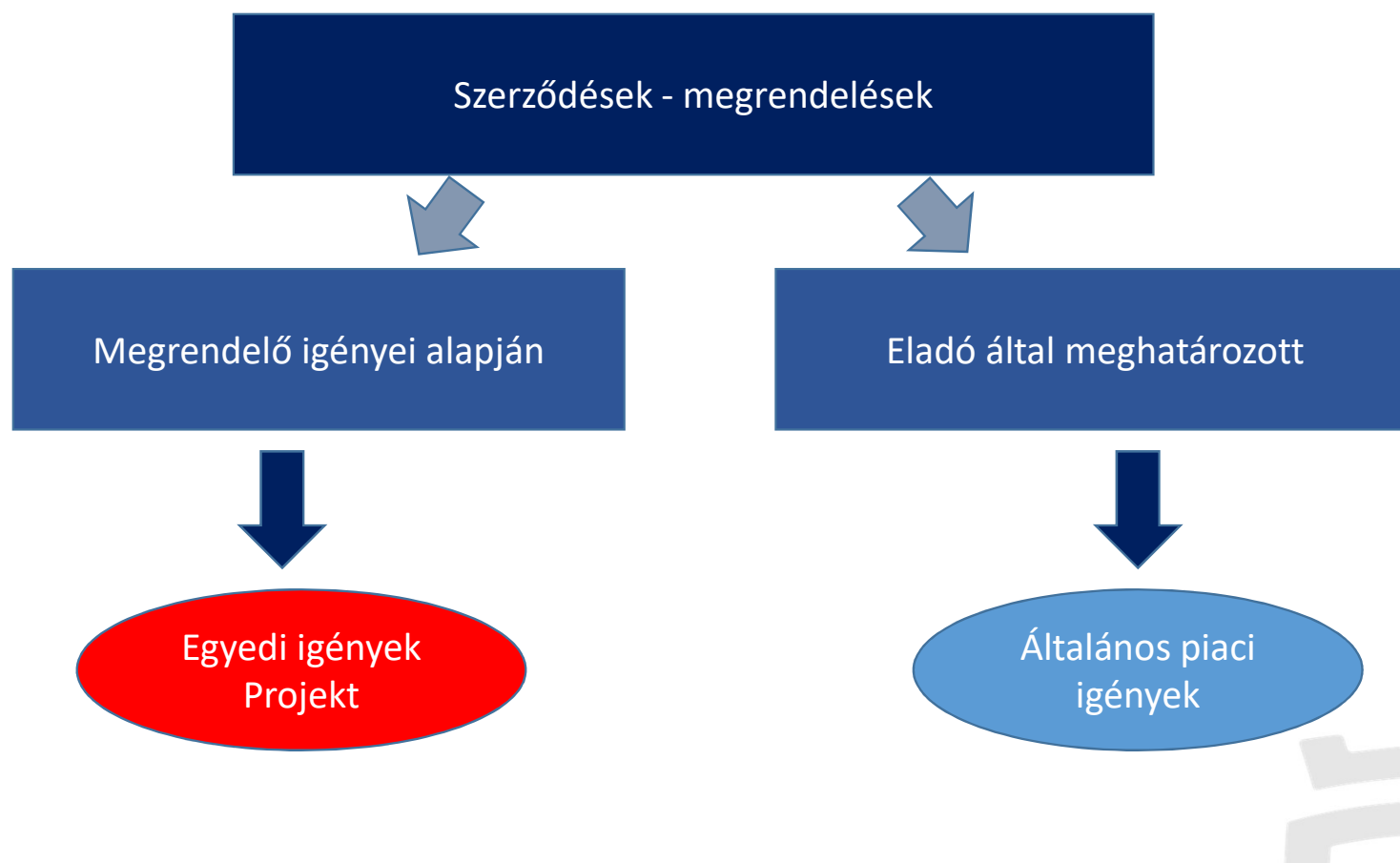
ba) a szerződések csoportjának **feltételeit egyetlen csomagban tárgyalták**,

bb) a szerződések egymással annyira szoros kapcsolatban állnak, hogy **valójában egy közös nyereséghányaddal rendelkező egyetlen projekt részeit** képezik, és

bc) a szerződések **egyidejűleg, vagy egymást szorosan követően valósulnak meg**.



Projekt elszámolás – tevékenységi megközelítés



Projekt elszámolás – hol alkalmazható?



Épít

- Építőipari generálkivitelezés



Fejleszt

- Szoftverfejlesztés



Beszállít

- Beszállítói szerződések



Projekt elszámolás – új fogalmak

Számviteli tv. 3. §

12. teljesítési fok

A tényleges teljesítésnek a szerződés elszámolási egységére meghatározott mértéke, amely ***a ténylegesen elvégzett munkáknak az elvégzendő összes munkához viszonyított*** – a számviteli politikában meghatározott módszer szerinti – ***arányát fejezi ki.***

13. készütségi fok

A befejezetlen termelés vagy a befejezetlen szolgáltatás készütségének mértéke, amely ***a már elvégzett tevékenységeknek a félkész termék, illetve a késztermék (kész szolgáltatás) előállításához elvégzendő összes tevékenységhez viszonyított*** – a számviteli politikában meghatározott módszer szerinti – ***arányát fejezi ki.***



Projekt elszámolás – teljesítési fok

- Módszerét előre meghatározni
- Számviteli politikában rögzíteni
- Az elvégzett munka megbízható becslése – befolyásolja a szerződés
- Alkalmazható módszerek
 - az elvégzett munka felmerült költségeinek a szerződéses munka becsült összes költségéhez viszonyított aránya
 - az elvégzett munka felmérése – szakember/szakértő
 - a szerződéses munka egy részének teljesítése
- Felhasználható adatok
 - ledolgozott munkaórák
 - gépidő
 - eltelt idő



Projekt elszámolás – teljesítési fok

Számítási képlet:

$$\text{Teljesítési fok} = \frac{\textit{Ténylegesen elvégzett munka}}{\textit{Szerződés szerint elvégzendő összes munka}}$$



Projekt elszámolás – teljesítési fok 1. példa

A Zrt. építőipari kivitelezői munkákkal foglalkozik évek óta. Számviteli politikájában rögzítette, hogy a teljesítési fokot az elvégzett munka felmerült, igazolt költségeinek a ***szerződéses munka becsült összes költségeihez viszonyított aránya*** segítségével határozzák meg.

- 2023. év gazdasági eseménye: épület felépítése 100 millió Ft, fordított áfa hatálya alá tartozó ügylet,
- két részteljesítésben állapodtak meg a szerződésben.
- 2023. év első részteljesítése 50 %, 50 millió Ft,
- 2024. év második részteljesítése 50 millió Ft



Projekt elszámolás – teljesítési fok 1. példa folytatás

- A teljesítésbe két alvállalkozót vontak be, az egyik az alapozási munkákkal foglalkozik, alvállalkozói díj 36 millió Ft, 2023 évben teljesült. A szerkezetépítéssel foglalkozó alvállalkozó 54 millió Ft díjért végzi a munkát, ami 2024 évben teljesül.
- Alvállalkozói díj összesen 90 millió Ft.
- Bevétel 100 millió Ft.
- Eredmény + 10 millió Ft.
- Várhatóan nyereséges lesz a projekt



Projekt elszámolás – teljesítési fok 1. példa folytatás

Megoldás

2023 év		
Számla kiállítás - szerződés szerint 50 %	50 000 000 Ft	T 31 Vevők - K 9 Árbevétel
Alvállalkozói számla alapozás - szerződés szerint	36 000 000 Ft	T 52 Igénybe vett szolg - K 454 Szállító
Számviteli politika - teljesítési fok		
Teljesítési fok	40,00%	36 millió Ft / 90 millió Ft
Ténylegesen elszámolható árbevétel	40 000 000 Ft	100 millió Ft * 40 %
Passzív időbeli elhatárolás	10 000 000 Ft	50 millió Ft - 40 millió Ft
		T 9 Árbevétel - K 481 PIE
2024 év		
Számla kiállítás - szerződés szerint 50 %	50 000 000 Ft	T 31 Vevők - K 9 Árbevétel
Alvállalkozói számla szerkezet ép - szerződés szerint	54 000 000 Ft	T 52 Igénybe vett szolg - K 454 Szállító
Számviteli politika - teljesítési fok		
Teljesítési fok	100,00%	90 millió Ft / 90 millió Ft
Ténylegesen elszámolható árbevétel	100 000 000 Ft	100 millió Ft * 100%
Passzív időbeli elhatárolás feloldás	10 000 000 Ft	T 481 PIE - K 9 Árbevétel

Projekt elszámolás – 2. példa

Mesterséges intelligencia kutatását segítő szoftver fejlesztésére irányuló szerződés, amelyben a szerződéses díjat az **elvégzendő munkaórák alapján** határozták meg.

- A becsült munkaóra szükséglet 1 millió munkaóra, közvetlen költsége 3.000 Ft/óra.
- A fordulónapig 200 ezer munkaóra teljesült a nyilvántartások szerint.
- A szerződés teljes díját 6 000 millió Ft-ra becsülik.
- Szerződés szerint számlát még nem állíthatott ki a szoftverfejlesztő.
- Mennyi a fordulónapon elszámolható teljes (összes) árbevétel?

2023 évben		
Számlázott összeg szerződés szerint	0 Ft	
Számviteli politika - teljesítési fok - munkaóra	200 000 óra	
Teljesítési fok	20,00%	200.000 óra / 1.000.000 óra
Ténylegesen elszámolandó bevétel	1 200 000 000 Ft	T 391 AIE - K 9 Árbevétel
Ténylegesen elszámolt költség	600 000 000 Ft	200.000 óra * 3.000 Ft/óra
Nyereség	600 000 000 Ft	Nyereség: 1200 mFt / 600 mFt = 50 %

Projekt elszámolás – készültségi fok

- Módszerét előre meghatározni
- Számviteli politikában rögzíteni
- Műszaki adatok alapján
- A befejezetlen projekt, műszaki állapotaihoz az adott műszaki állapot eléréséhez várhatóan felmerülő norma szerinti vagy előkalkulált önköltséget viszonyítják a félkésztermék, illetve a késztermék (kész szolgáltatás) teljes norma szerinti vagy előkalkulált önköltségéhez.
- Könyvelési adatokból – 6-7. számlaosztály - VIR



Projekt elszámolás – 3. példa

Egy vállalkozói konzorcium 100 km vasútvonal építésére vállalkozott (vasúti pálya, vasútállomás, biztonsági berendezések) 2 év alatt, amelynek

- eladási árát 27 Mrd Ft összegben határozták meg
- 500 ezer óra kivitelezési idővel 20 eFt/óra munkaerőköltséggel és
- 15 Mrd Ft anyagköltséggel számoltak.
- Év végére a vasútvonalból 40 km készült el úgy, hogy az már használatra kész és a teljes vonalon is dolgoztak már.
- Eddig 8 Mrd Ft anyagköltség és 200 ezer munkaóra merült fel összesen.
- Számla a szerződés szerint még nem került kiállításra.

Mennyi bevétel számolható el a tárgyévben, ha vállalkozó a teljesítési fok szerinti elszámolást választotta?

Mennyi bevétel számolható el a tárgyévben, ha vállalkozó a készültségi fok szerinti elszámolást választotta?



Projekt elszámolás – teljesítési fok és készültségi fok

Megoldás

2023 évben		
Teljesítési fok számítása	40%	40 km / 100 km
Elszámolható árbevétel	10 800 000 000 Ft	27 Mrd * 40 %
Árbevétel könyvelése	10 800 000 000 Ft	T 391 AIE - K 9 Árbevétel
Elszámolt költségek		
Anyag költség	8 000 000 000 Ft	T 5 Anyag - K 2 Készletek
Munkabér és járulék	4 000 000 000 Ft	T 5 Személyi jellegű ráf - K 4 Rövid lejáratú kötel
Eredmény	-1 200 000 000 Ft	Veszteség
2023 évben		
Készültségi fok számítása	48,00%	12 Mrd / (15 Mrd + 500.000 ó * 20 eFt)
Elszámolható árbevétel	12 960 000 000 Ft	27 Mrd * 48 %
Árbevétel könyvelése	12 960 000 000 Ft	T 391 AIE - K 9 Árbevétel
Elszámolt költségek		
Anyag költség	8 000 000 000 Ft	T 5 Anyag - K 2 Készletek
Munkabér és járulék	4 000 000 000 Ft	T 5 Személyi jellegű ráf - K 4 Rövid lejáratú kötel
Eredmény	960 000 000 Ft	Nyereség

Projekt elszámolás – röviden összefoglalva

- a szerződés elszámolási egységével arányos a bevétel elszámolás,
- összemérés elvével összhangban számoljuk el a költséget és ráfordítást,
- az elszámolt árbevételnek meg kell egyeznie a teljesítési fok alapján meghatározott nettó árbevétel összegével,
- eltérés esetén a különbözet aktív, vagy passzív időbeli elhatárolás
- **projekthez kapcsolódóan nincs befejezetlen termelés a mérlegben!!!**
- készletként csak a még fel nem használt anyag mutatható ki
- műszaki becslés



Projekt elszámolás – több évet érintő elszámolás 4. példa

A szerződés elszámolási egysége tekintetében a teljes szerződéses díj összege 100 000 eFt, a projekt 3 évig tart.

- Az első üzleti évben leszámolták a projekt teljes szerződéses díjának 50%-át. A teljesítési fok ebben az üzleti évben 40%-os.
- A 2. üzleti évben további 30%-ot számláztak ki a bevételből, amikor a teljesítési fok 85%-os.
- A projekt a 3. üzleti évben a szerződés szerinti teljesítéssel zárult.

Könyvelje a fentiekből következő gazdasági eseményeket az egyes üzleti években!



Projekt elszámolás – több évet érintő elszámolás 4. példa

Megoldás – 1. év

1. évben		
Számlázott nettó árbevétel	50 000 000 Ft	T 31 Vevők - K 9 Árbevétel
Számlázott ÁFA	13 500 000 Ft	T 31 Vevők - K 467 Fizetendő ÁFA
Teljesítési fok	40%	
Ténylegesen elszámolható árbevétel	40 000 000 Ft	
Korrigálandó bevétel	10 000 000 Ft	T 9 Árbevétel - K 481 PIE



Projekt elszámolás – több évet érintő elszámolás 4. példa

Megoldás – 2. év

2. évben		
Időbeli elhatárolás feloldása	10 000 000 Ft	T 481 PIE - K 9 Árbevétel
Számlázott nettó árbevétel	30 000 000 Ft	T 31 Vevők - K 9 Árbevétel
Számlázott ÁFA	8 100 000 Ft	T 31 Vevők - K 467 Fizetendő ÁFA
Teljesítési fok	85%	
Ténylegesen elszámolható árbevétel	85 000 000 Ft	
Korrigálandó bevétel	5 000 000 Ft	T 391 AIE - K 9 Árbevétel



Projekt elszámolás – több évet érintő elszámolás 4. példa

Megoldás – 3. év

3. évben		
Időbeli elhatárolás feloldása	5 000 000 Ft	T 9 Árbevétel - K 391 AIE
Számlázott nettó árbevétel	20 000 000 Ft	T 31 Vevők - K 9 Árbevétel
Számlázott ÁFA	5 400 000 Ft	T 31 Vevők - K 467 Fizetendő ÁFA
Teljesítési fok	100%	
Ténylegesen elszámolható árbevétel	100 000 000 Ft	
Korrigálandó bevétel	0 Ft	



Projekt elszámolás – szerződések módosítása

- Mikor számolandó el?
- Felmerül – szükséges-e visszamenőleg módosítani?

A törvénymódosítás indoklása szerint:

„A ***feltételek és körülmények*** (például szerződésmódosítás, az összes szerződéses költség összegére, a teljes szerződéses árbevétel összegére vonatkozó becslés) ***változásának hatása a változás üzleti évében kerül elszámolásra.***”



Projekt elszámolás – hátrányos szerződések

Számviteli tv. 41. §

(1) Az adózás előtti eredmény terhére ***céltartalékot kell képezni*** - a szükséges mértékben - azokra a múltbeli, illetve a folyamatban lévő ügyletekből, szerződésekből származó, harmadik felekkel szembeni fizetési kötelezettségekre [ideértve különösen a jogszabályban meghatározott garanciális kötelezettséget, a függő kötelezettséget, a biztos (jövőbeni) kötelezettséget, a korhatár előtti ellátás, a végkielégítés miatti fizetési kötelezettséget, a környezetvédelmi kötelezettséget, valamint ***a megkötött szerződésből vagy annak elszámolási egységéből várható veszteséget***], amelyek a ***mérlegfordulónapon valószínű vagy bizonyos***, hogy fennállnak, de összegük vagy esedékességük időpontja még bizonytalan, és ***azokra a vállalkozó a szükséges fedezetet más módon nem biztosította***.



Projekt elszámolás – hátrányos szerződések

- Ha a szerződés **elszámolási egységének összes szerződéses költsége** várhatóan **meghaladja a szerződés elszámolási egységének teljes szerződéses árbevételét**, akkor a különbözet összegében fennálló **várható veszteséget** (vagy a szerződés felmondásának, nem-telejesítésének költségét, ha ez kisebb, mint a szerződés teljesítéséből várható veszteség) **azonnal el kell számolni az eredményben**.
- A **várható veszteség azon részét kell céltartalékként kimutatni**, amely a mérlegfordulónapot **követő teljesítéseken fog várhatóan realizálódni**. (A mérlegfordulónapi teljesítési foknak megfelelő arányos várható veszteség már elszámolásra került az eredményben a teljesítési foknak megfelelően.)



Projekt elszámolás – adózás

Mely adókat érint?

- Társasági adó
- Iparűzési adó
- ÁFÁ-t nem érint

Hogyan befolyásolja a nem projekt elszámolásokhoz képest?

- Jellemzően növeli
- Ha nem helyesen számolja el a bevételt adóhiány
- Szükséges dokumentumokkal alátámasztani
- Ha előleg is van, az továbbra is előlegként kerül kimutatásra



Projekt elszámolás – adózás

ÁFA elszámolás

- Nem változnak a szabályok – továbbra is ÁFA szerinti teljesítés
- A számviteli elszámoláshoz nem kapcsolódik számla

De fontos – ÁFA szerinti teljesítés eltérhet

- Mikor állítják ki a számlát?
- Milyen bizonylat alapján állítják ki?
- Fordított, vagy egyenes adózás?
- Fontos a szerződés szerinti számlázás – előleg, részszámla, végszámla



Projekt elszámolás – könyvelői feladatok, problémák

Ha van projekt elszámolással érintett szerződés

- Számviteli politika aktualizálása
- Választás a lehetséges elszámolási módok közül – **nem a könyvelő feladata**
- A kapcsolódó számviteli rend kialakítása
- Szerződések értelmezése és besorolása
- Az adatok struktúrált könyvelése
- Év végi elszámoláshoz adatok biztosítása
- Év végi értékelés és könyvelés
 - Teljesítési vs. Készültségi fok számítása
 - Időbeli elhatárolás könyvelése
 - Céltartalékképzés
- Könyvelési többlet feladatok
- Adózási kockázatok





Köszönöm a megtisztelő figyelmet !

