

1.1. Telekvásárlás számviteli elszámolása

A vállalkozások többféle hasznosítási céllal vásárolhatnak földterületet. A vásárolt földterületen kialakíthatnak építési telkeket, és ezeket értékesíthetik, vagy a kialakított telekre épületeket, lakásokat építenek, és a lakásokat értékesítik a telekhányaddal együtt, vagy saját termelő, szolgáltató, kereskedelmi vagy egyéb gazdasági tevékenységük végzése érdekében szükséges épületeket, építményeket hoznak létre rajta.

1.1.1. Földterület vásárlása telekértékesítés céljából

Ha egy vállalkozás azzal a céllal vásárol földterületet, hogy azon több építési telket alakítson ki, majd azokat értékesítse, akkor a vásárolt földterület beszerzési értékét – hiszen értékesítési céllal vásárolta – a készletek között, áruként kell kimutatni.

A telek kialakításának esetlegesen felmerülő, a telek értékéhez hozzákapcsolható, önálló eszközként ki nem mutatható tételeit a telek (áruként kimutatott) értékének növekedéseként kell elszámolni. Ezeket a munkálatokat a vállalkozás megrendelheti, és akkor a munkálatokat elvégző vállalkozás számlája szerinti értékkel kell növelni a beszerzési értéket, vagy saját vállalkozásban alakítja ki a telkeket, és akkor az ennek során felmerült költségek, ráfordítások képezik a bekerülési értéket növelő tételek körét. (A saját, illetve a más vállalkozások által elvégzett munkálatok vegyesen is előfordulhatnak természetesen.) A telekkialakítás (az értékesítésre kerülő telek létrehozása) tehát nem válik saját termelésű készletté, annak felmerülő tételeit az árukészletek között kell gyűjteni, és az értékesítéskor onnan kell annak könyv szerinti értékét eladott áruk beszerzési értékeként elszámolni. [A számviteli elszámolási eljárás megegyezik azzal, amikor egy-egy nagyobb egységben vásárolt árucikket a vállalkozásnál felbontanak, kisebb kiserelésbe csomagolnak, szeletelnek stb. Ekkor szintén nem minősül a vállalkozás tevékenysége kész-

termék-előállításnak, hanem a tevékenységgel kapcsolatban felmerült költségekkel, ráfordításokkal a vásárolt készlet bekerülési értékét kell megnövelni.]

1.1.2. Földterület vásárlása lakásértékesítés céljából

Ha a vállalkozás azzal a céllal vásárol földterületet, hogy azon lakásokat építsen, és azokat fogja értékesíteni, akkor a vásárolt földterület beszerzési értékét szintén a készletek között, áruként kell kimutatni. A telek kialakításának esetlegesen felmerülő, a telek értékéhez hozzákapcsolható, önálló eszközként ki nem mutatható (saját vagy idegen vállalkozásban végzett) tételeit a telek (áruként kimutatott) értékének növekedéseként kell elszámolni. A telkek az elkészült felépítménnyel együtt, de önálló eszközként (külön tételben) kerülnek értékesítésre, áru jellegüket nem veszítik el. A lakások értékesítésekor a lakásokhoz tartozó telekhányad előzőek szerint kialakított (könyv szerinti) értékét kell eladott áruk beszerzési értékeként elszámolni.

1.1.3. Földterület vásárlása épület létrehozása és saját hasznosítása céljából

Amennyiben a vállalkozás azért vásárol földterületet, hogy azt saját gazdasági tevékenysége céljaira tartósan hasznosítsa (pl. gazdasági épületeket építsen fel rajta), a földterület beszerzési értékének elszámolása beruházásként történik. A telek kialakításának esetlegesen felmerülő, a telek értékéhez hozzákapcsolható, önálló eszközként ki nem mutatható tételeit a telek (beruházásként kimutatott) értékének növekedéseként kell elszámolni. A telek aktiválására legkorábban annak birtokbavételekor lehet, legkésőbb a telekkialakítás munkálatainak befejeztekor, illetve az épületberuházás megkezdéséig kell sort keríteni. A telek ingatlanok közötti kimutatása tehát nem a telken felépített, elkészült épület használatbavételekor történik, hiszen a telket már az építkezéshez is használatba kell venni.

Ha a megvásárolt telken a vállalkozás szándékai szerint lebontandó, használatba nem vett épület található (mert például az épület, építmény rendeltetésszerűen nem hasznosítható), akkor az épület, építmény beszerzési, bontási költségeit, ráfordításait, továbbá a vásárolt teleknek építkezésre alkalmassá tétele érdekében végzett munkák költségeit, ráfordításait a telek (a földterület) értékét növelő beszerzési költségként kell elszámolni a telek (a földterület) bontás utáni (az üres telek) piaci értékének megfelelő összegig. A telek piaci értékét meghaladó költségeket, ráfordításokat a megvalósuló beruházás (az épület, az építmény) bekezdési (beszerzési) értékeként kell figyelembe venni. [Ha az épületberuházás a bontás üzleti évében nem kezdődik el, akkor az előbbi, a telek piaci értékét meghaladó összeget a beruházások között kell kimutatni a mérlegben.] Ha a megvásárolt telket annak építkezésre alkalmassá tételét követően értékesítik, akkor a telek piaci értékét meghaladó – épületbeszerzéssel, bontással kapcsolatos – költségeket a tárgyévi eredmény terhére kell elszámolni.

Kapcsolódó jogi szabályozás

2000. évi C. törvény 28. § (2) bekezdés *a*) pont, 47. § (1) és (5) bekezdés

1.2. Az épületbontás elszámolása

A vállalkozási tevékenység alapvetően valamilyen többletérték előállítására irányuló tevékenység. A tulajdonosok a cégüket azért hozzák létre, hogy annak tevékenységével olyan szolgáltatásokat nyújtsanak vagy olyan termékeket állítsanak elő, amelyekben hozzáadott értéket teremtenek: a cég által felhasznált erőforrások segítségével létrehozott érték több, mint a felhasznált erőforrások értékének összege.

Ennek megfelelően a számviteli elszámolások is jellemzően az értékgyarapítás, a növekedés, építés, előállítás témakörét érintik, mint a gazdálkodók legjellemzőbb tevékenységi körét. Még a veszteséggel működő társaságok jelentős részéről is elmondható, hogy működése során megkísérelt többletértéket létrehozni, de a tevékenység költsége meghaladta annak bevételeit.

Vizonylag kevés olyan gazdasági esemény adódik, amikor egy cégnek a működése azt diktálja, hogy egy már létrehozott értéket semmisítsen meg, romboljon le. Ezekben az esetekben a hosszabb távú, jelentősebb célok elérése érdekében állhat elő az a gazdasági racionalitás, amely megkívánja már létrehozott javak elpusztítását. Idetartozhatnak jellemző példaként az egyes selejtezéshöz kapcsolódó megsemmisítések, valamint a címben is említett bontási munkálatok.

A bontási munkálatok különlegessége az előzőeken túl, hogy mindamellett, hogy már létrehozott javak megsemmisítésére irányulnak, maga a tevékenység is meglehetősen költséges. Adódik tehát a kérdés, hogy hogyan kell elszámolni a számvitelben egy olyan tevékenység költségeit, amelynek célja a vállalkozás tulajdonában lévő egyik eszköz megsemmisítése.

A válasz, azaz a számviteli elszámolás, attól függ, hogy milyen indokkal és milyen jövőbeli szándékkal kerül sor egy épület bontására. A számvitelről szóló 2000. évi C. törvényben (a továbbiakban: számviteli törvény) leírt – illetve abból kikövetkeztethető – elszámolási módok alapján az épületek bontásának az alábbi eseteket érdemes megkülönböztetni:

- újonnan vásárolt telken lévő épület elbontása, használatbavétel nélkül;
- korábban már használatba vett épület elbontása feleslegessé válás okán;
- korábban már használatba vett épület elbontása egy új építkezés miatt;
- már meglévő épület átalakítási munkálatai során felmerült bontási munkálatok.

1.2.1. Újonnan vásárolt telken lévő épület elbontása használatbavétel nélkül

A gazdasági életben előfordul, hogy olyan telkek adásvétele történik, amelyek kapcsán egyértelmű, hogy az új tulajdonos azt egy új épület felépítésére fogja használni, azonban azon még épületek állnak. Az új tulajdonos számára a legcélszerűbb, ha már az eladó „megtisztítja” a területet az olyan, ott maradt, gazdaságosan már nem használható épületektől, amelyek az új építkezést akadályozzák. Ha az eladó ezt mégsem teszi meg, akkor az adásvételt követően a bontási feladatok a vevőre hárulnak. Az ilyen telkek esetén a piacon is megfigyelhető az a jelenség, hogy drágábbak a teljesen üres telkek, mint a néhány öreg, nem használható épületet tartalmazó telkek. A kettő ár közötti különbségét éppen a bontás várható költsége okozza.

Ezt az összefüggést a számviteli törvény az aktiválási szabályok közé is beemelte. A bontás itt tulajdonképpen a telek értékét növeli arra a szintre, amibe üresen került volna. A számviteli törvény 47. §-ának (5) bekezdése szerint *„építési telek (földterület) és rajta lévő épület, építmény egyidejű beszerzése esetén, amennyiben az épületet, az építményt rendeltetésszerűen nem veszik használatba (az épület, építmény rendeltetésszerűen nem használható), akkor az épület, építmény beszerzési, bontási költségeit, továbbá a vásárolt teleknek építkezésre alkalmassá tétele érdekében végzett munkák költségeit, ráfordításait a telek (a földterület) értékét növelő beszerzési költségként kell elszámolni”*. A jogalkotó arra is fordított figyelmet, hogy egy túl drágán elvégzett bontás miatt a telek értéke a fenti szabály miatt ne emelkedhessen az

üres telkek értéke fölé, ezért a telek bekerülési értékét csak a piaci értéknek megfelelő összegig lehet növelni, ezt követően a bontási költségeket a megvalósuló beruházás bekerülési értékében kell figyelembe venni.

A fenti szabály talán egyetlen gyenge pontja az időhorizonton történő értelmezése. Természetesen, ha a telek vásárlása, a bontás és az új beruházás megkezdése közvetlenül egymás után történik, akkor a szabály egyértelmű és jól alkalmazható. A gyakorlatban azonban előfordulhat, hogy a telek vásárlása és a bontási munkák között akár évek is eltelnek, hiszen amíg az új beruházás megkezdése nem kerül belátható közelségbe, addig a régi épületeket is érdemes meghagyni, mivel a bontási költségek megtérülése még távoli. A törvény ebből a szempontból „csak” annyit ír elő, hogy a fentiek akkor alkalmazhatóak, ha az épületeket még nem vették rendeltetésszerűen használatba. Feltételezve, hogy ezek valóban már használhatatlan épületek, előfordulhat, hogy akár évekig állnak használatlanul a vállalkozás tulajdonában (és könyveiben), mielőtt a bontásra sor kerül. Megítélésünk szerint a fenti 47. § (5) bekezdés ebben az esetben is alkalmazható. Azonban a koherencia úgy marad fent, ha a használatba nem vett ingatlan a vásárlástól a bontásig a törvénynek megfelelően a Beruházások között szerepel.

Fontos megemlíteni, hogy ha a bontásra évekkal később kerül sor, akkor az aktiválási érték maximumaként megjelölt üres telek piaci értékét természetesen nem az eredeti vásárlás időpontjára kell vizsgálni, hanem a bontás és a bontási költség telekre aktiválásának időpontjában.

Szintén lehetőség van időbeli csúszásra a bontás és az új épület munkálatainak megkezdése között. Ha a bontási költség aktiválásával a telek piaci értéke meghaladná az üres telkek értékét, akkor a többletet az új épület értékében kell figyelembe venni. Igaz ez akkor is, ha az új építkezés csak jóval a bontás után kezdődik meg, hiszen itt sem tartalmaz a törvény időbeli kikötéseket. Ebben az esetben a beruházás megkezdéséig a bontási költségek a Beruházás számlán szerepelnek.

1.2.2. Korábban már használatba vett épület elbontása feleslegessé válás okán

Az előzőektől merőben eltérő eset, ha a vállalkozás egy már korábban használatba vett épületét nem kívánja tovább használni, és a fenntartási költségek elkerülése okán (vagy egyéb okokból, pl. tereprendezés) lebontja azt. A törvény ezt az esetet külön nem nevesíti, azaz az egyébként érvényes számviteli szabályok szerint kell eljárni. Ez azt jelenti, hogy ha az adott épületnek a bontás időpontjában még volt könyv szerinti értéke, akkor azt a számviteli törvény 53. § (1) bekezdésének *b*) pontja alapján terven felüli értékcsökkenésként le kell írni. Ezt követően a már értékkel nem bíró épületet ki kell vezetni a könyvekből. Amennyiben a bontás során értékkel bíró hulladékanyagok is keletkeznek, úgy azok értékével az elszámolt terven felüli ráfordítást csökkenteni kell. A bontási költségek ebben az esetben a tárgyév költségeiként foglalkoznak megjelenni.

1.2.3. Korábban már használatba vett épület elbontása egy új építkezés miatt

Egy új építkezés miatt is sor kerülhet egy már használatba vett épület elbontására. Az eddig ismertetett két szabály alapján azt gondolhatnánk, hogy ez a változat a kettő ötvözeteként kezelhető. Azaz az épület könyv szerinti értékét terven felüli értékcsökkenésként kell kivezetni, míg a felmerült bontási költségek az új beruházás bekerülési értékét fogják növelni. Megítélésünk szerint ez lenne a helyes megoldás, azonban – tekintve, hogy ez a kezelés eltér az általánostól – az alkalmazásához a számviteli törvény idevonatkozó konkrét előírása lenne szükséges. A törvény foglalkozik is ezzel a témával a 47. § (6) bekezdésében, azonban némi bizonytalanságot is hordoz magában az ott leírt szabály. A törvény szerint *„egy adott beruházás miatt lebontott és újraépített épület, építmény bontásának költségeit az adott beruházás bekerülési (beszerzési) értékébe be kell számítani. Az újraépítés költsége az újraépített eszköz bekerülési (beszerzési) értékének minősül.”*

Abban az esetben tehát, ha az épület elhelyezkedése akadályozta az új beruházás megépítését („útban volt”), és emiatt el kellett bontani, majd egy másik helyen újraépíteni, akkor a törvény egyértelműen előírja, hogy a bontás költségeit az új beruházás bekerülési értékében kell figyelembe venni. (Az újra megépített épület költségei természetesen az új ingatlan értékébe kerülnek.) Nem világos azonban, hogy mi volt a jogalkotó célja azzal, hogy külön kiemelten szabályozta ezt az esetet. Miért kellene máshogyan kezelni egy új beruházás miatt elbontott régi épület bontási költségeit akkor, ha azt az épületet máshol újra felépítik, mint akkor, ha az elbontott épületet már nem építik fel újra (mert például a funkcióinak majd az újonnan épülő beruházás ad helyet)?

Ez sajnos következtelenség a szabályozásban, ami – mint minden esetben – bizonytalanságot szül a jogalkalmazás során. Ha tehát az elbontott épület nem kerül újraépítésre, akkor nincs olyan jogszabályhely, amely megengedné a társaságnak, hogy a bontás költségeit az elbontás után megvalósított beruházás bekerülési értékébe beszámítsa. Így vagy követi az általános szabályokat, és a bontást költségként számolja el (egy esetleges adóellenőrzés során ezzel mindenképp kényelmetlen kérdések elé nézve), vagy a könyvvizsgálójával egyeztetve eltér a törvény szabályaitól [számviteli törvény 4. § (4) bekezdés] annak érdekében, hogy a valós, megbízható összképet bemutathassa.

Egy példával szemléltetve a fenti ellentmondást: Ha egy vállalkozás az ipari területén készülő nagy iparcsarnok-beruházás kapcsán az útban lévő portaépületet elbontja, és egy másik helyen, másik bejárat mellé felépíti, akkor a bontás költsége bekerül az iparcsarnok bekerülési értékébe. Ha nem épít új portaépületet (mert az iparcsarnokban lesz portahelyiség kialakítva), akkor a bontási költség nem kerül be az iparcsarnok értékébe. Ez nyilvánvalóan nem következetes szabály ebben a formájában.

1.2.4. Már meglévő épület átalakítási munkálatai során felmerült bontási munkálatok

A bontás témakörével kapcsolatban a gyakorlatban felmerülnek olyan kérdések is, amelyek az átalakítási munkálatokhoz kapcsolódó, azokat megelőző bontási munkák költségeire vonatkoznak. Ha egy épületen felújítás, átalakítás történik, akkor sok esetben műszaki okokból bizonyos részegységeket el kell bontani. Azonban ezekben az esetekben maga az épület tovább működik, sőt várhatóan a munkák befejeztével magasabb értéket, jobb színvonalat fog képviselni. Az ilyen keretek között felmerült bontási költségek a felújítás részének tekinthetők, és mint ilyenek, az épület értékét növelő tételként kell könyvelni őket.

Látható, hogy a bontási munkálatok könyvviteli kezelése több módon is történhet, attól függően, hogy milyen keretek között valósult meg a bontás. Akár tárgyévi költségként elszámolva, akár eszközök értékébe beépülve a felmerült költségekről a társaság azt feltételezi, hogy azok megtérülnek a vállalkozási tevékenység eredményében, hiszen ebbéli reménye nélkül egy cég sem semmisítené meg a korábban megszerzett eszközeit.

Kapcsolódó jogi szabályozás

2000. évi C. törvény 47. § (5)–(6) bekezdés, 53. § (1) bekezdés b) pont