

Az állami erdő és erdőgazdaságok
vagyonkezelése és számvitele
az Állami Számvevőszék jelentéseinek tükrében

Szerkesztette:

Lett Béla

4. FÜGGELÉK

Az állami erdő és erdőgazdaságok ÁSZ vizsgálata – Számvitel

Tartalom

1. A számviteli szabályok és változásai 1995-ig.....	3
2. 1996–2001	8
3. 2001–2007	16
4. 2008–2010	22
5. 2010–2015	30
6. 2015–	52

Sopron, 2016

1. A számviteli szabályok és változásai 1995-ig

➤ Az erdő, az erdőgazdálkodás számvitele, az erdővagyon-kezelési sajátosságok

Az erdészeti számvitel az 1991. évi XVIII. számviteli törvény előtt

Az ún. ágazati számlakeretek keretében a számvitelt részletes előírás-ajánlat segítette. Az erdő állami tulajdona megjelent a vagyon nyilvántartásban (tulajdonos a Magyar Állam), az Erdő (és Fafeldolgozó) Állami Gazdaságok kezelők voltak. Az erdő értékelése nem volt az erdőmérnök oktatásban sem tantárgy, számviteli szempontok az állami erdő-tulajdonlásban nem merültek fel.

Az erdőtelepítést kellett számvitelileg kezelni, és az erdőtelepítés befejezésekor (műszaki átvétel) a beruházáskor az értéke kivezetésre került az állóeszközök alapjával szemben. (1. táblázat)

1. táblázat: Célcsoportos erdőtelepítési beruházás

Megnevezés	Tartozik	Követel
1. Erdőtelepítési beruházások költségei	722 (51-56)	17,2,3,6
2. Beruházás szűkített önköltsége	822	722
3. Beruházás teljesítményértéke	19	922
4. Számlázott teljesítményérték kiegyenlítése	311	3261
5. Folyósított és felhasznált támogatás átvezetése, alaprendezés	3261	412
6. Befejezett erdőtelepítés kivezetése	412	19

Forrás: Erdőgazdálkodási Számlakeret, Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest, 1982

➤ Az erdészeti számvitel az 1991. évi XVIII. számviteli törvény után

A számviteli törvény általános jellegű, az ágazati szakmai specialitások, megfontolások megjelenítése megszűnt, amely sok problémát okoz, az erdő természeti, biológiai sajátosságából adódó eltérések jogi szabályozásának kérdése (a mezőgazdaságtól különbözősége) megoldatlan.

Az erdő esetében az „erdőfelújítások” értelmezése jelentette az első lényeges gondot, amelynél a szakmai fogalom és a számviteli „felújítás” különbségének befogadása lassan történt meg, 1995-re a számviteli törvényben kellett külön rendelkezni.

A társadalmi – tulajdoni átalakulás újabb, még nehezebb kihívás elé állította a szakmát, az erdőtulajdonos – a (bejegyzett) erdőgazdálkodó/erdőhasználó – erdészeti szolgáltató tartós szétválasztásával. Az erdőföld és az élőfakészlet tulajdonlását is kettéválasztották az erdőtelepítéssel kapcsolatos megnyilatkozások, amelyek is az erdőtulajdonos és az erdőgazdálkodó magyar megközelítésére vezethetők vissza.

A magán gazdálkodásban megjelent, támogatott „erdőtelepítések” kezelésének jogi bizonytalanságai begyűrűztek a számvitelbe, méltatlan helyzeteket teremtve (sajátos megoldásokat kikényszerítve).

A korábbi szektoronként megosztott speciális „Erdőfenntartási Alap”-okat viszont a finanszírozási nehézségek miatt már 1990 előtt szektor semlegessé tették (az erdőtelepítés és az erdőfelújítás támogatottsága az előbbiek javára tért el), újabb problémák sokasága jelent meg.

Tennünk kell rövid kitérést az erdővagyon számbavétel területére, hogy az értelmezési kérdéseket rendezni tudjuk. A természetes számbavétel alapvetően az erdőföld területére és az élőfakészlet (Bruttó, nettó, vastagfa) fatérfogatára szorítkozik, miközben tanulmányok foglalkoznak sok más területtel: pl. közjólét, biodiverzitás, rendeltetések stb., illetve szolgáltatásokkal: (ezzel kapcsolatban is készítettünk kitekintést).

Az ökonómiai, pénzügyi szempontok iránt az állam szervei (hatóságok, igazgatás, erdőleltározás és tervezés) nem mutattak érdeklődést, sőt elzárkóztak előlük.

Az erdészeti ökonómiai számításoknál fontos a vonatkozó erdő egység fogalom definiálása, amely lehet egy erdőréssz vagy az erdőrészek nagyobb halmaza, erdőtest, erdőbirtok. Az erdőréssz (homogén faállomány) esetében az erdősítéstől a korral fokozatosan nő a fakészlet, fatérfogat volumene, így az a faállomány értéke is egészen a véghasználatig (ahol a folyamat újraindul), a fakitermelés árbevétele tehát a szakasz végén egyszer van (egyszerűsítve eltekintve az előhasználatoktól), amelyet követ az erdőfelújítás (a költségek kifizetése a finanszírozási modellben a fakitermelés árbevételeiből történnek), klasszikus beruházás elszámoláskor a kamatokkal. Ez az erdőérték-számítás hagyományos területe, és nagyobb egység az erdőrészeket összegzéséből épül fel (általában 180 napos érvényességgel)

Erdőbirtok esetében minden évben van kitermelhető faállomány, a kitermelést követő erdőfelújítás, így bevétel és erdőfelújítási költség is (ökonómiai erdő).

Az erdő (erdőföld és élőfakészlet) számvitelbe vonásakor az elszámolás célját indokolt meghatározni, amelyhez hozzá lehet rendelni a megfelelő módszert a számviteli szabályozásba foglalt sajátosságok figyelembe vételével (nincs értékcsökkenés elszámolása, nincs korosbitás, nincs kitermelt faállomány kivezetése, az erdőfelújítás nem felújítás hanem költség). Ebben az esetben is figyelembe indokolt venni a faállomány természeti jellegét, a faállomány értéknövekedése (részben) a biológiai folyamatok következménye (emberi beavatkozások, termelési költségek nélkül is).

A magán erdőgazdálkodásban bérlet esetében ténylegesen gazdasági elszámolási nehézséget jelentő erdőréssz szintű értékváltozások, a természetes növedék pénzértékének tulajdonos és használó közti megosztása az állami erdővagyon (ezen belül faállomány) vagyonkezelésbe vonása esetén elhárítható gondot jelent (hiszen a lábon álló élőfakészlet állami tulajdont képez). A faállomány értékváltozásának kimutatása, elemzése erdővagyon-gazdálkodási téma, amely egyrészt az üzemtervi beavatkozási előírások (kitermelés, erdőfelújítás, erdőnevelés) természetes adatainak pénzügyi oldalából a tervezési időszakra előre tervezhető (a tervezés gazdálkodási, finanszírozási szempontjainak kontrollálására is). Az erdőtervezési periódus végén az ökonómiai terv – tény összevetések elemzési lehetőséget biztosítanak.

A változatlan áras periódus végi és eleji faállomány értékek az erdővagyon-gazdálkodás időszaki eredményét korrigálhatják, illetve az új időszak induló faállomány értékére helyesbítése hajtható végre.

➤ **1991. évi XVIII. számviteli törvény**

Közlönyállapot

(21. §) (1) A mérlegben eszközként kell kimutatni a befektetett eszközöket, a forgóeszközöket és az aktív időbeli elhatárolásokat.

(2) Az eszközöket rendeltetésük, használatuk alapján kell a befektetett eszközök vagy a forgóeszközök közé sorolni.

(22. §)

(5) A tárgyi eszközök között azokat az anyagi eszközöket (földterület, telek, telkesítés, **erdő**, ültetvény, épület, egyéb építmény, műszaki berendezés, gép, jármű, üzemi és üzleti felszerelés, egyéb berendezés) kell kimutatni, amelyek tartósan – közvetlenül vagy közvetett módon – szolgálják a vállalkozási tevékenységet, függetlenül attól, hogy üzembe helyezésre kerültek-e vagy sem.

➤ **Erdőfelújítás elszámolása – 1991. évi XVIII tv a számvitelről –**

Közlönyállapot 1995-12-31-ig

(35. §) (1) Beszerzési költség (beszerzési ár) az a ráfordítás, amely az eszköz megszerzése, létesítése, üzembe helyezése érdekében az üzembe helyezésig, a raktárba történő beszállításáig felmerült, az eszközhöz egyedileg hozzá kapcsolható. A szerzési ár az engedményekkel csökkentett, felárakkal növelt vételárat, a szállítási, alapozási, szerelési, üzembe helyezési, szerzéssel kapcsolatos közvetítői költségeket, a bizományi díjat, a szerzéshez kapcsolódó támogatásokat (juttatásokat), adókat, vámköltségeket foglalja magában, az általános forgalmi adó, a hatósági díjak és az illetékek kivételével.

(2) A tárgyi eszköz szerzéséhez, előállításához (a beruházáshoz) közvetlenül kapcsolódóan igénybe vett hitel, kölcsön után az üzembe helyezésig felmerült kamat, biztosítási díj a tényleges összegben az (1) bekezdés szerinti szerzési költség (szerzési ár) részét képezi.

(3) A tárgyi eszköznél értéket növelő szerzési költségként kell figyelembe venni a meglévő tárgyi eszköz bővítésével, rendeltetésének megváltoztatásával, átalakításával, élettartamának növelésével összefüggő munka, továbbá az elhasználódott tárgyi eszköz eredeti állaga (kapacitása, pontossága) helyreállítását szolgáló felújítási munka (a tárgyi eszköz folyamatos, zavartalan, biztonságos üzemeltetését szolgáló javítási, karbantartási munka kivételével) költségét is.

➤ **Az állami erdő tulajdonosi joggyakorlói és a vagyonkezelésbe vevői**

A jogszabályt azért citáljuk, mert valahol az ÁV Rt – ÁPV Zrt. – KVI – MNV Zrt. – NFA láncolatban, részben az induláskor, azután a sorozatos vagyon átadások során vált rendezetlenné az állami erdővagyon vagyonkezelői jogának helyzete, miközben végig az un. ideiglenes vagyonkezelői szerződés időszaka tart.

Többen erre hivatkoznak, amikor a vagyonkezelésbe vett termőföld és erdő értékét nem jelenítik meg.

ÁVRt. –1993

- **185/1993. (XII. 31.) Korm. rendelet a részben vagy teljesen tartósan állami tulajdonban maradó gazdálkodó szervezetekről szóló 126/1992. (VIII. 28.) Korm. rendelet módosításáról**

A tartósan állami tulajdonban maradó vállalkozói vagyon kezeléséről és hasznosításáról szóló 1992. évi LIII. törvény (a továbbiakban: Tv.) 31. §-ának (2)-(3) bekezdésében kapott felhatalmazás alapján a Kormány a következőket rendeli el:

1. A 126/1992. (VIII. 28.) Korm. rendelet (a továbbiakban: R.) 3. § szövegének helyébe a következő rendelkezés lép

"Az 1. számú mellékletben nevesített tulajdonon felül az **Állami Vagyonkezelő Részvénytársaság** induló vagyoni köréhez tartoznak – a kincstári törvény hatálybalépésig – azon, jelenleg állami tulajdonú földterületek, erdők, meghatározott természetvédelmi oltalom alatt álló földterületek (nemzeti parkok, fokozottan védett területek, nemzetközi egyezmény hatálya alá tartozó területek), amelyek az ÁV Rt.-hez tartozó gazdálkodó szervezetek kezelésében vannak. **Ezen területeket (beleértve az erdőket) az ÁV Rt. alaptőkén felüli vagyonában vagyonértékelés szerinti értéken kell nyilvántartani.**"

Az állami erdővagyon értékének számításai

A folyamatosan változó állami szervezetek sokszor kísérletet tettek a gyakran változó, de az értékbeli nyilvántartást és a számviteli megjelenítést konzekvensen előíró jogszabályok betartására.

Ez először az ÁV Rt.-t érintette, amelynek hozzárendelt vagyonát képezte (felelős őrző) a megnevezett erdő (az ÁVÜ-höz is tartozott erdő). Az ERSZ, EFE EMK, ERTI szakértői team el is végezte az ÁV Rt.-hez tartozó erdőgazdaságok erdő (erdőföld és faállomány) vagyonának értékelését 1994. évben (Mészáros, K. szerk. (1994): *Az ÁV Rt.-hez tartozó 19 erdészeti és Faipari részvénytársaság földvagyonának és élőfa-készletének értékelése*. Tanulmány, 21 kötet. (társszerzőként az EFE, ERTI és ERSZ alkotóközösségében) ÁV Rt. megbízás.)

Az ÁV Rt.-nek a jogszabályok alapján a hozzá rendelt összes termőföld és erdő (erdőföld és élőfakészlet) vagyon pénzben értékelni kellett, amelyet az előzőekre alapozva, azt kiterjesztve 1995-ben Lett Béla végzett el:

„Az Állami Vagyonkezelő Részvénytársaság Vagyoni körébe tartozó, a Mezőgazdasági és Erdőgazdasági Portfóliójába sorolt részvénytársaságokban kezelt termőföld és erdő 0-s számlaosztályban kimutatandó 1994. 12. 31-i nyilvántartási értékének megállapítása” (PDF mellékletben csatolva)

... A több mint egy millió 150 ezer hektár esetében az értékelésben érdekelt felek egyetértettek abban, hogy ezt a szokásos tételes, forgalmi stb. értékelés helyett más eljárással kell megoldani. A módszer kidolgozásában lehetőség volt cél (nyilvántartási érték – nem mérlegtétel) és a követelmény (aggregált adatok és határidő) figyelembe vétele.

Az értékelési munka során hangsúlyozottá vált, hogy az ÁV Rt. vagyoni körébe tartozó, csak decentralizált kezelésben lévő vagyon esetében az egységes tulajdonlás bázisán állva ÁV Rt. szintű vagyonmegítéléssel kell eljárni.

... A vagyoni átsorolás tételes végrehajtása azonban az egyéb feladatok (felmérés, kárpótlás, átalakulás, privatizáció) és a nyilvántartó apparátusok mellett hosszú időt vesz igénybe.

A gazdaságok részvénytársaságokká alakultak, s az Rt-k vagyonába nem került termőföld és erdővagyonokat, mint a jogelődnek eddig kezelésében lévő erdő- és földterületeket változatlanul használhatják és azzal az elidegenítés kivételével rendelkezési jogukat is gyakorolhatják.

A felmerülő problémákra reagálva a PM Számvetési Főosztálya összeállítást jelentetett meg a „privatizációs” törvényekkel, azok végrehajtásával kapcsolatos számviteli kérdésekről.

A 126/1992.

... Az erdőkre, a termőföldekhez hasonlóan a számvitel az értékcsökkenés elszámolását megtiltja, így ilyen jellegű értékaktualizálás nem válik szükségessé.

Az Állami Vagyongazdálkodási Részvénytársaság Vagyoni körébe tartozó, a Mezőgazdasági és Erdőgazdasági Portfóliójába sorolt részvénytársaságokban kezelt termőföld és erdő 0-s számlaosztályban kimutatandó 1994. 12. 31-i nyilvántartási értéke: (M Ft)

2. táblázat: Az ÁV Rt. két portfóliójába sorolt Rt.-k által kezelt termőföld és erdő nyilvántartási értéke (1994.12.31.) (M Ft)

	Termőföld			Erdő		
	Külterület	Belterület	Összesen	Erdőföld	Élőfakészlet	Összesen
24 MG-Rt.	44 617	106	44 723	754	2 582	3 436
19 EG-Rt.	3 541	64	3 605	40 071	302 013	342 084
Összesen	48 158	170	48 328	40 825	304 695	345 520
Mindösszesen: 393 848 M Ft						

2. 1996–2001

➤ 1991. évi XVIII. számveteli törvény

1996-01.01-től

(21. §) (1) A mérlegben eszközként kell kimutatni a befektetett eszközöket, a forgóeszközöket és az aktív időbeli elhatárolásokat.

(2) Az eszközöket rendeltetésük, használatuk alapján kell a befektetett eszközök vagy a forgóeszközök közé sorolni.

(3) A vagyonkezelőnél a mérlegben eszközként kell kimutatni a kezelésbe vett, a kincstári vagyon részét képező – az (1) bekezdés szerinti – eszközöket is a hosszú lejáratú kötelezettségekkel szemben.

Beiktatta: 1995. évi CV. törvény 109. § (1). Hatályos: 1996. I. 1-től

(22. §) (5) A tárgyi eszközök között azokat az anyagi eszközöket (földterület, telek, telkesítés, **erdő**, ültetvény, épület, egyéb építmény, műszaki berendezés, gép, jármű, üzemi és üzleti felszerelés, egyéb berendezés) kell kimutatni, amelyek tartósan – közvetlenül vagy közvetett módon – szolgálják a vállalkozási tevékenységet, függetlenül attól, hogy üzembe helyezésre kerültek-e vagy sem (ideértve a koncessziós szerződés alapján beszerzett, megvalósított eszközöket is).

Megállapította: 1995. évi CV. törvény 109. § (2). Hatályos: 1996. I. 1-től.

2000-12-31-ig (1996-01.01-től)

(21. §) (1) A mérlegben eszközként kell kimutatni a befektetett eszközöket, a forgóeszközöket és az aktív időbeli elhatárolásokat.

(2) Az eszközöket rendeltetésük, használatuk alapján kell a befektetett eszközök vagy a forgóeszközök közé sorolni.

(3) A vagyonkezelőnél a mérlegben eszközként kell kimutatni a kezelésbe vett, a kincstári vagyon részét képező – az (1) bekezdés szerinti – eszközöket is a hosszú lejáratú kötelezettségekkel szemben.

Beiktatta: 1995. évi CV. törvény 109. § (1). Hatályos: 1996. I. 1-től.

(22. §) (5) A tárgyi eszközök között azokat az anyagi eszközöket (földterület, telek, telkesítés, **erdő**, ültetvény, épület, egyéb építmény, műszaki berendezés, gép, jármű, üzemi és üzleti felszerelés, egyéb berendezés) kell kimutatni, amelyek tartósan – közvetlenül vagy közvetett módon – szolgálják a vállalkozási tevékenységet, függetlenül attól, hogy üzembe helyezésre kerültek-e vagy sem (ideértve a koncessziós szerződés alapján beszerzett, megvalósított eszközöket is).

Megállapította: 1995. évi CV. törvény 109. § (2). Hatályos: 1996. I. 1-től.

➤ Erdőfelújítás elszámolása – 1991. évi XVIII tv a számvitelről

1996-01.01-től

(35. §) (1) Beszerzési költség (beszerzési ár) az a ráfordítás, amely az eszköz megszerzése, létesítése, üzembe helyezése érdekében az üzembe helyezésig, a raktárba történő beszállításáig felmerült, az eszközhöz egyedileg hozzá kapcsolható. A szerzési ár az engedményekkel csökkentett, felárakkal növelt vételár, a szállítási, alapozási, szerelési,

üzembe helyezési, beszerzéssel kapcsolatos közvetítői költségeket, a bizományi díjat, a beszerzéshez kapcsolódó támogatásokat (juttatásokat), adókat, vámköltségeket foglalja magában, az általános forgalmi adó, a hatósági díjak és az illetékek kivételével.

(2) A tárgyi eszköz beszerzéséhez, előállításához (a beruházáshoz) közvetlenül kapcsolódóan igénybe vett hitel, kölcsön után az üzembe helyezésig felmerült kamat, biztosítási díj a tényleges összegben az (1) bekezdés szerinti beszerzési költség (beszerzési ár) részét képezi.

(3) A tárgyi eszköznél értéket növelő beszerzési költségként kell figyelembe venni a meglévő tárgyi eszköz bővítésével, rendeltetésének megváltoztatásával, átalakításával, élettartamának növelésével összefüggő munka, továbbá az elhasználódott tárgyi eszköz eredeti állaga (kapacitása, pontossága) helyreállítását szolgáló felújítási munka (a tárgyi eszköz folyamatos, zavartalan biztonságos üzemeltetését szolgáló javítási, karbantartási munka, **az erdőnevelési, az erdőfenntartási, az erdőfelújítási munka kivételével**) költségét is.

Megállapította: 1995. évi CV. törvény 109. § (3). Hatályos: 1996. I. 1-től.

93. §

(4) A 35. § (3) bekezdésében foglaltakat az 1995. évben végzett erdőfelújításra is alkalmazni kell.

(5) A vállalkozó mérlegében levő, erdőfelújításként aktivált erdőállomány értékét az 1995. évi éves beszámoló készítése során a tőketartalékkal szemben kell kivezetni.

2000.12.31-ig

(35. §) (1) Beszerzési költség (beszerzési ár) az a ráfordítás, amely az eszköz megszerzése, létesítése, üzembe helyezése érdekében az üzembe helyezésig, a raktárba történő beszállításig felmerült, az eszközhöz egyedileg hozzákapsolható. A beszerzési ár az engedményekkel csökkentett, felárakkal növelt vételárat, a szállítási és rakodási, alapozási, szerelési, üzembe helyezési, beszerzéssel kapcsolatos közvetítői költségeket, a bizományi díjat, a beszerzéshez kapcsolódó adókat (a beszerzéskor fizetett fogyasztási adót), a vámköltségeket (vámot, vámpótlékot, vámkezelési díjat) foglalja magában.

(2) A beszerzési költség (beszerzési ár) részét képezi – az (1) bekezdésben felsoroltakon túlmenően – az eszközök beszerzéséhez szorosan kapcsolódó

a) fizetendő (fizetett) illetékek [importbeszerzés utáni statisztikai illeték, vagyonszerzés (ajándék, öröklés, adásvétel, csere után járó) illetéke],

b) a vámáru terhelő vámköltségen kívüli vámteher,

c) az előzetesen felszámított, de le nem vonható általános forgalmi adó,

d) a jogszabályon alapuló hatósági igazgatási, szolgáltatási díjak,

e) az egyéb hatósági igazgatási, szolgáltatási eljárási díjak (környezetvédelmi termékdíj, szakértői díj).

(3) A beszerzési költségnek (árnak) nem része a levonható előzetesen felszámított általános forgalmi adó.

(4) Az (1) bekezdés szerinti beszerzési költség (beszerzési ár) részét képezi

a) az eszköz beszerzéséhez, előállításához közvetlenül kapcsolódóan igénybe vett hitel, kölcsön

aa) felvétele előtt fizetett – a hitel, a kölcsön feltételként előírt – bankgarancia díja,

ab) szerződésben meghatározott, a hitel igénybevétele miatt fizetett kezelési költség, folyósítási jutalék, a hitel igénybevételeig felszámított rendelkezésre tartási jutalék,

ac) szerződés közjegyzői hitelesítésének díja,

ad) után az üzembe helyezésig, a raktárba történő beszállításig felmerült kamat,

b) a beruházáshoz közvetlenül kapcsolódó – az üzembe helyezésig felmerült – biztosítási díj a tényleges összegben.

(5) A tárgyi eszköz biztonságos üzemeltetéséhez, rendeltetésszerű használatához szükséges tartozékok, tartalékalkatrészek beszerzési árban érvényesített értéke is az (1) bekezdés szerinti beszerzési költség (beszerzési ár) része.

(6) A beszerzési költség (beszerzési ár) részét képező – az (1)-(2) és a (4)-(5) bekezdésben felsorolt – tételeket a felmerüléskor, a gazdasági esemény megtörténte (legkésőbb az üzembe helyezés)kor kell számításba venni a számlázott, a kivetett összegben. Amennyiben az üzembe helyezés, a raktárba történő beszállításig a számla nem érkezett meg, a fizetendő összeget az illetékes hatóság nem állapította meg, akkor az adott tétel értékét a rendelkezésre álló dokumentumok (szerződés, jogszabályi előírás) alapján kell meghatározni. Az így meghatározott érték és a ténylegesen számlázott vagy később módosított fizetendő összeg közötti különbözettel a beszerzési költségeket a végleges bizonylatok kézhezvétele időpontjában kell módosítani.

(7) A tárgyi eszköznél értéket növelő beszerzési költségként kell figyelembe venni a meglévő tárgyi eszköz bővítésével, rendeltetésének megváltoztatásával, átalakításával, élettartamának növelésével összefüggő munka, továbbá az elhasználódott tárgyi eszköz eredeti állaga (kapacitása, pontossága) helyreállítását szolgáló felújítási munka költségét is, **kivéve** a tárgyi eszköz folyamatos, zavartalan, biztonságos üzemeltetését szolgáló javítási, karbantartási munka, **továbbá az erdőnevelési, az erdőfenntartási, az erdőfelújítási munka költségeit.**

Megállapította: 1996. évi CXV. törvény 23. §. Hatályos: 1997. I. 1-től.

➤ **1992. évi XXXVIII. törvény az államháztartásról 1 - 109.§**

Beiktatta: 1995. évi CV. törvény 89. §. Hatályos: 1996. I. 1-től.

A KINCSTÁRI VAGYON¹

(109/A. §²) (1) Kincstári vagyon az állami feladat ellátását szolgáló vagyon, amely a társadalom működését, a nemzetgazdaság céljai megvalósítását segíti elő.

(109/B. §³) A kincstári vagyonba tartozik:

d) kincstári vagyon továbbá az állami tulajdonban levő

1. műemlékingatlan,

2. védett természeti terület,

3. termőföld, ha törvény másként nem rendelkezik,

4. erdő,

(109/C. §⁴) (1)⁵ A kincstári vagyonért felelős miniszter a kincstári vagyon felett a Magyar Állam nevében őt megillető tulajdonosi jogok gyakorlását a KVI útján látja el, ebben az esetben a kincstári vagyonnal kapcsolatos polgári jogviszonyban az államot a KVI képviseli.

(109/F. §⁶) (1) Az e törvény hatálybalépésekor a központi költségvetési szervek által kezelt – a feladatellátáshoz e törvényben meghatározott – kincstári vagyonra vonatkozó jogot az e törvény által meghatározott **vagyonkezelői jognak kell tekinteni.**

(2)⁷ A kincstári vagyon tárgyai felett vagyonkezelői jogot gyakorolhat

Megállapította: 2002. évi LXII. törvény 78. § (22). Hatályos: 2003. I. 1-től.

¹ Beiktatta: 1995. évi CV. törvény 89. §. Hatályos: 1996. I. 1-től.

² Beiktatta: 1995. évi CV. törvény 89. §. Hatályos: 1996. I. 1-től.

³ Beiktatta: 1995. évi CV. törvény 90. §. Hatályos: 1996. I. 1-től.

⁴ Beiktatta: 1995. évi CV. törvény 91. §. Hatályos: 1996. I. 1-től.

⁵ Megállapította: 1999. évi CXXV. törvény 62. § (44). Hatályos: 2000. I. 1-től.

⁶ Beiktatta: 1995. évi CV. törvény 94. §. Hatályos: 1996. I. 1-től.

⁷ Megállapította: 2002. évi LXII. törvény 78. § (22). Hatályos: 2003. I. 1-től.

a) az (1) bekezdésben foglaltak figyelembevételével az a központi költségvetési szerv, amelyet a KVI – az érintett szerv felügyeletét ellátó szerv vezetőjének egyetértésével – kijelöl és a vagyonkezelésre vonatkozóan vele megállapodást köt (a továbbiakban: kijelölés), továbbá

b) bármely természetes és – az (1) bekezdésben jelölt szervezeteken kívül – jogi személy és jogi személyiséggel nem rendelkező szervezet, amellyel a vagyonkezelésre – központi költségvetési szerv megszűnése esetén a jogutódként létrejövő szervezet alapítója egyetértésével – a KVI szerződésben megállapodik (a továbbiakban: vagyonkezelési szerződés),

c) **az állami tulajdonban lévő erdő és az azzal szerves egységet képező egyéb földterületek esetében az a 100%-ig állami tulajdonban levő erdőgazdasági társaság, amellyel – a környezetvédelmi és vízügyi miniszter egyetértésével – a Nemzeti Földalap Kezelő Szervezet (a továbbiakban: NFA) vagyonkezelési szerződést köt,**

Megállapította: 2002. évi LXII. törvény 78. § (22). Hatályos: 2003. I. 1-től.

(109/G. §⁸) (1)⁹ **A vagyonkezelői jog jogosultját – ha jogszabály másként nem rendelkezik – megilletik a tulajdonos jogai, és terhelik a tulajdonos kötelezettségei – ideértve a számvitelről szóló 1991. évi XVIII. törvény szerinti könyvvizelési és beszámolókészítési kötelezettséget is** – azzal, hogy a vagyont nem értékesítheti, illetve arra zálogjogot, illetve haszonélvezeti jogot nem alapíthat. A vagyonkezelő a vagyonkezelői jogát írásbeli megállapodás alapján és a KVI-vel kötött megállapodásban foglalt, akár a versenyeztetés alól is felmentést biztosító feltételek szerint, ellenérték fejében – központi költségvetési szervek egymás közti ügylete esetén ingyenesen is – átruházhatja – a vagyonhoz kapcsolódó jogokkal és kötelezettségekkel együtt – a vagyon kezelésére jogosult más szervre, a KVI egyidejű értesítése mellett. A vagyonkezelői jog átruházása esetén a KVI-vel kötött vagyonkezelési szerződés a szükséges módosítások átvezetésével továbbra is hatályban marad. **A kincstári vagyon kezelésére vonatkozó szakmai feltételeket a Kormány rendeletben állapítja meg.** Az átruházás joga a 109/K. § (6) bekezdésében meghatározott használatot csak az ott meghatározott feltétellel illeti meg.

(2)¹⁰ Ingatlanra vonatkozóan a vagyonkezelői jog megszerzéséhez az ingatlan-nyilvántartásba történő bejegyzés is szükséges. A 109/F. § (1) bekezdésének hatálya alá tartozó szervek bejegyzett kezelői jogát az ingatlan-nyilvántartási bejegyzés módosítása nélkül bejegyzett vagyonkezelői jognak kell tekinteni. A KVI a vonatkozó jogszabályok figyelembevételével köteles gondoskodni a kincstári vagyonba tartozó ingatlanok tekintetében a Magyar Államot és a vagyonkezelőt megillető jogok ingatlan-nyilvántartásba történő bejegyzetéséről.

Erdővagyon értékszámítással kapcsolatos szabályozás

➤ 54/1997. (VIII. 1.) FM rendelet a termőföld hitelbiztosítéki értéke meghatározásának módszertani elveiről

„c) **telepítmény:** a termőföld hasznosítását segítő és a termőföld értékét, illetve hasznait növelő – beruházás útján megvalósuló – agrotechnikai létesítmény (haszonnövénytelep, támrendszer stb. együtt), **valamint az erdő esetén – a védett vagy védelemre tervezett erdők kivételével – a faállomány.**”

⁸ Beiktatta: 1995. évi CV. törvény 95. §. Hatályos: 1996. I. 1-től.

⁹ Megállapította: 1998. évi XC. törvény 80. § (38). Az utolsó mondatot beiktatta: 1999. évi CXXV. törvény 62. § (54). Hatályos: 2000. I. 1-től.

¹⁰ Megállapította: 1998. évi XC. törvény 80. § (39). Hatályos: 1999. I. 1-től.

➤ **Az állami erdő területe, élőfakészlete és értéke szerkezetének változása a '90-es években**

A fa készletérték változása 1990–2000 között

Megnevezés	Fakészlet (E Ft/ha)			Változás (%)	
	1990	1995	2000	1990–1995	1990–2000
Zalaerdő Rt.	1534	1642	1695	107,1	110,5
Szombathely Rt.	891	964	1075	108,3	120,7
Északerdő Rt.	931	979	1062	105,2	114,1
Bakonyerdő Rt.	1015	1027	1058	101,2	104,2
Mecsek Rt.	930	969	1037	104,2	111,5
Eger Erdő Rt.	765	817	886	106,8	115,8
Somogyi Erdészei Rt.	842	905	876	107,5	104,0
TAEG Rt.	728	749	774	102,9	106,3
Ipoly Erdő Rt.	654	710	765	108,6	117,0
Pilisi Parkerő Rt.	593	616	678	104,0	114,4
Délalföldi Rt.	512	566	616	110,5	120,3
Vértess Rt.	499	520	550	104,2	110,3
Gemenc Rt.	502	524	550	104,5	109,6
Nyírerdő Rt.	464	502	533	108,3	114,9
Gyulaj Rt.	555	524	531	94,5	95,8
VADEX Rt.	483	532	511	110,0	105,7
Kisalföld Rt.	438	463	450	105,7	102,7
Kiskunsági Rt.	372	405	444	108,8	119,3
Nagykunsági Rt.	379	389	422	102,9	111,5
ÁPV Rt.	748	790	836	105,6	111,8
HM Kaszó Rt.	897	954	972	106,3	108,3
HM Veszprém Rt.	824	874	871	106,1	105,6
HM Budapesti Rt.	517	528	493	102,1	95,2
HM	749	786	736	104,9	98,2
MINDÖSSZESEN	748	789	829	105,6	110,9

A termőhelyi érték változása 1990–2000 között

Megnevezés	Termőhely (E Ft/ha)			Változás (%)	
	1990	1995	2000	1990–1995	1990–2000
Zalaerdő Rt.	191	208	209	108,9	109,7
Északerdő Rt.	157	155	156	98,9	99,3
Szombathely Rt.	128	135	148	105,8	115,8
Mecsek Rt	144	143	148	99,5	102,7
Somogyi Erdészei Rt.	149	151	146	101,6	97,9
Bakonyerdő Rt	127	132	128	103,7	100,6
Eger Erdő Rt.	123	127	127	103,7	103,6
Délalföldi Rt.	119	114	117	95,6	98,1
Nyírerdő Rt.	110	111	109	101,5	99,3
TAEG Rt.	91	104	105	113,5	115,1
Ipoly Erdő Rt.	88	97	101	110,6	114,9
Kisalföld Rt.	89	100	96	113,0	107,5
Gemenc Rt.	96	100	88	104,3	92,4
Nagykunsági Rt.	80	80	84	100,2	105,3
Pilisi Parkerő Rt.	76	76	79	100,0	102,9
VADEX Rt.	84	82	68	97,2	81,5
Kiskunsági Rt.	55	63	63	114,2	114,6
Gyulaj Rt.	71	68	59	95,1	83,2
Vértes Rt	60	57	56	94,9	94,2
ÁPV Rt.	116	119	119	102,8	102,8
HM Kaszó Rt.	175	177	163	101,0	93,2
HM Veszprém Rt.	102	99	94	97,2	92,6
HM Budapesti Rt.	52	58	50	112,2	96,0
HM	101	102	90	100,7	89,3
MINDÖSSZESEN	115	118	117	102,7	102,0

Az ÁPV RT ERFA Rt-k kezelt erdővagyon

Az ÁPV Rt.-hez tartozó erdőgazdaságok által kezelt erdővagyon felmérése az elmúlt évtizedben azonos elvi alapon és módszerrel többször is megtörtént. Az intézet munkatársai tevékenyen részt vettek a hozami alapú értékelésben, amely további elemzésre ad lehetőséget a változatlan áras számítások elvégzése után. Természetesen a vagyon értékelés ezekben az esetekben csak a piaci jellemzőkkel bemutatható vagyonelemekre, konkrétan az erdőföldre és az élőfakészletre terjedt ki. Az időszakban a terület némileg csökkent (magánosítás), de az élőfakészlet (a korosztály összetétel és a természetvédelmi intézkedések és a gazdasági megfontolások miatt nőtt). Mind az erdőföld mind a faállomány értéke megsokszorozódott (folyóáron).

	1993						2000						Ár-bevétel
	Erdő-föld	Fa-készlet	Föld-érték	Fa érték	Összes érték	Ered-mény	Erdő-föld	Fa-készlet	Föld-érték	Fa érték	Összes érték	Ered-mény	
	E ha	M m ³	Mrd Ft	Mrd Ft	Mrd Ft	Mrd Ft	E ha	M m ³	Mrd Ft	Mrd Ft	Mrd Ft	M. Ft	
Mecsek	56,2	13,6	2,6	23,7	26,3	107	54,7	13,9	7,3	49,5	56,8	181	3,0
Somogy	81,3	17,9	4,0	31,3	35,3	5	80,5	18,4	13,7	64,5	78,3	168	5,1
Zala	55,3	18,1	3,6	41,2	44,8	85	56,1	17,4	8,8	83,1	91,9	251	3,8
Szombathely	46,2	11,4	2,0	20,1	22,1	42	47,5	11,8	6,8	43,1	49,9	96	2,5
BEFAG	62,8	14,1	2,7	26,9	29,6	281	62,4	14,0	7,2	59,0	66,2	132	4,7
Vértes	42,3	6,2	1,1	7,0	8,1	3	43,3	7,0	2,9	20,2	23,0	7	1,1
Kisalföld	33,4	4,7	1,6	6,2	7,8	66	35,1	4,9	4,6	12,5	17,1	65	2,1
Ipoly Erdő	64,5	12,7	2,4	19,1	21,5	22	66,9	13,4	9,2	46,8	56,0	31	1,3
Eger Erdő	74,5	13,9	2,9	25,2	28,1	19	75,9	15,4	8,5	61,6	70,1	183	3,2
Észak	108,6	24,0	4,3	38,3	42,6	52	109,1	25,3	17,5	103,2	120,8	128	2,7
Nyírségi	56,6	8,1	2,4	11,9	14,3	12	60,7	8,3	8,8	28,0	36,8	157	2,4
Nagykun	32,1	3,4	1,0	5,3	6,3	43	32,1	3,6	3,7	11,9	15,7	80	1,5
Kiskun	62,0	6,5	2,0	9,1	11,1	28	59,1	7,2	5,8	21,9	27,6	158	4,1
Délalföldi	26,1	4,0	1,2	6,2	7,4	3	27,1	4,0	4,5	12,8	17,3	6	0,7
Pilisi Park.	63,9	10,1	1,5	15,3	16,8	– 6	65,3	10,6	7,4	35,0	42,4	25	2,2
TAEG Rt.	17,2	3,5	0,6	4,8	5,4	6	17,2	3,4	2,4	11,7	14,1	5	1,1
VADEX Rt.	18,4	2,4	0,5	3,3	3,8	11	19,0	2,5	1,6	7,8	9,4	51	2,7
Gyulaj Rt.	23,1	3,8	0,8	4,0	4,8	4	23,3	3,6	1,6	9,6	11,2	7	0,9
Gemenc Rt.	37,9	5,7	1,9	8,8	10,7	57	37,4	5,9	4,9	16,3	21,2	83	1,9
Összes	962,4	184,1	39,1	307,7	346,8	840	972,7	190,6	127,2	698,5	825,8	1816	47,0
E Ft/ha			40	320	360				131	718	849		
E Ft/m ³			0,2	1,8	2,0				0,7	3,6	4,3		

➤ **Az erdőértékelés problémáinak áttekintése az erdővagyon számviteli gondjaiban**

Az Erdőértékelés mellékletben már áttekintettük az értékeléssel kapcsolatos anyagokat, amelyekből most itt is megjelenítünk néhányat.

„A számvitelben az erdő, az erdőgazdálkodás megjelenése sajátos, a számvitel maga is a a gazdálkodás célhoz kötött módszereit alkalmazza, így az erdőérték-számítás felhasználása az elvárások, igények alapján alakítható. Az állami erdővagyon értékelés számvittel való kapcsolata a társadalmi és gazdasági rendszerváltástól kezdve problémás (elzárkózás és elutasítás tapasztalható).

A jogszabályok és azok megvalósítását vizsgáló ÁSZ jelentések az előrelépésben kevés segítséget jelentenek. – LB”

3. 2001–2007

➤ 2000. C. törvény a számvitelről

Közlönyállapot

(23. §) (1) A mérlegben eszközként kell kimutatni a vállalkozó rendelkezésére, használatára bocsátott, a vállalkozó működését szolgáló befektetett eszközöket és forgóeszközöket – a bérbe vett eszközök kivételével –, függetlenül attól, hogy azok tulajdonjoga csak törvényben, szerződésben rögzített feltételek teljesítése után kerül át a vállalkozóhoz, továbbá az aktív időbeli elhatárolásokat.

(2) *A vagyonkezelőnél a mérlegben eszközként kell kimutatni a kezelésbe vett, a kincstári vagyon részét képező eszközöket is. Ezen eszközöket a kiegészítő mellékletben – legalább mérlegtételek szerinti megbontásban – külön be kell mutatni.*

(26. §) (1) A tárgyi eszközök között a mérlegben azokat a rendeltetésszerűen használatba vett, üzembe helyezett anyagi eszközöket (földterület, telek, telkesítés, **erdő**, ültetvény, épület, egyéb építmény, műszaki berendezés, gép, jármű, üzemi és üzleti felszerelés, egyéb berendezés, ingatlanokhoz kapcsolódó vagyoni értékű jogok), tenyészállatokat kell kimutatni, amelyek tartósan – közvetlenül vagy közvetett módon – szolgálják a vállalkozó tevékenységét, továbbá az ezen eszközök beszerzésére (a beruházásokra) adott előlegeket és a beruházásokat, valamint a tárgyi eszközök értékhelyesbítését.

(2) Az ingatlanok között kell kimutatni a rendeltetésszerűen használatba vett földterületet és minden olyan anyagi eszközt, amelyet a földdel tartós kapcsolatban létesítettek. Az ingatlanok közé sorolandó: a földterület, a telek, a telkesítés, az épület, az épületrész, az egyéb építmény, az üzemkörön kívüli ingatlan, illetve ezek tulajdoni hányada, továbbá az ingatlanokhoz kapcsolódó vagyoni értékű jogok, függetlenül attól, hogy azokat vásárolták vagy a vállalkozó állította elő, illetve azok saját tulajdonú vagy bérelt ingatlanon valósultak meg.

(3) Az ingatlanokhoz kapcsolódó vagyoni értékű jogok különösen: a földhasználat, a haszonélvezet és használat, a bérleti jog, a szolgalmi jog, az ingatlanok rendeltetésszerű használatának előfeltételét jelentő – jogszabályban nevesített – hozzájárulások (víz- és csatornahasználati hozzájárulás, villamosfejlesztési hozzájárulás, gázelosztó vezetékre vonatkozó hálózatfejlesztési hozzájárulás) megfizetése alapján szerzett használati jog, valamint az ingatlanhoz kapcsolódó egyéb jogok.

(7) A beruházások, felújítások között kell kimutatni a rendeltetésszerűen használatba nem vett, üzembe nem helyezett, a (2)-(6) bekezdésben nevesített eszközök bekerülési értékét, továbbá a már használatba vett tárgyi eszközökön végzett bővítéssel, rendeltetésváltozással, átalakítással, élettartam-növeléssel, felújítással összefüggő munkák – még nem aktivált – bekerülési értékét.

(9) A tárgyi eszközök értékhelyesbítéseként csak a (2)-(6) bekezdésben nevesített eszközök – könyv szerinti értéket meghaladó – piaci értéke és könyv szerinti értéke (a bekerülési értéknek a terv szerinti értékcsökkenés elszámolt összegével csökkentett értéke) közötti különbséget mutatható ki.

➤ Az eszközök értékcsökkenése

(52. §) (1) Az immateriális javaknak, a tárgyi eszközöknek a hasznos élettartam végén várható maradványértékkel csökkentett bekerülési (beszerzési, illetve előállítási) értékét azokra az évekre kell felosztani, amelyekben ezeket az eszközöket előreláthatóan használni fogják (az értékcsökkenés elszámolása).

(5) Nem számolható el terv szerinti értékcsökkenés a földterület, a telek (a bányaművelésre, veszélyes hulladék tárolására igénybe vett földterület, telek kivételével), az erdő, a képzőművészeti alkotás, a régészeti lelet bekerülési (beszerzési) értéke után, és az üzembe nem helyezett beruházásnál.

Az erdő-, erdőgazdálkodás sajátosságai és számviteli megjelenítésük értelmezése az átalakulástól problémát jelentett.

A jogszabály folyamatosan (jelenleg is) erdőről beszél, de a gyakorlatban (a számlakeretben) szétvált a speciális termőföldre (az erdőföldre) és az egyéb építmény kategóriába sorolt faállományra (élőfakészletre).

Az erdőtelepítéseknel általánosan elfogadott a befektetett tárgyi eszközhez sorolás, illetve aktiválásig a beruházások közötti nyilvántartás. Az erdőtelepítések jogi helyzete is vitatott, mivel a részvénytársaságok sem szerezhetik meg az erdő (élőfakészlet) tulajdon jogát. Néhány erdőgazdaság ki is vezette az eszközei közül az erdőtelepítéseket, de a többség a beruházásokban (néhány az aktiválások után a tárgyi eszközökben) jeleníti meg.

Az erdőgazdasági részvénytársaságok, mint vagyongazdálkodók a mérlegben eszközként nem mutatják ki a kezelésükben lévő termőföldet, erdőt (erdőföldet és élőfakészletet) értékben.

Egyes erdőgazdaságok különböző hivatkozásokkal élnek, illetve többségük a területet naturáliában megjelenítik a kiegészítő mellékletben.

Az erdőfelújítások elszámolásának megváltoztatása módosította az erdészeti részvénytársaságok mérlegét, csökkentette a befektetett eszközöket és a saját tőkét (tőketartalékot), az eredménykimutatásokat és így a az adóalapokat és adókat a korrekció nem érintette.

A különböző egyéb jogszabályok az állami vagyonról, nyilvántartásáról hivatkoztak a számviteli törvényre, illetve részletezték az értékbeli (bruttó és nettó) bemutatási előírásokat.

2015-ben az ÁSZ vizsgálatok ismételten a felszínre hozták az erdő és az erdőgazdálkodás nyilvántartási és számviteli problémáit, felvetették az auditáló könyvvizsgálók felelősségét. A jelentéshez kapcsolódó nyilatkozatok általában elismerik a problémát, de elhárítják a felelősséget. Az intézkedési tervek és ÁSZ megítélésük talán közelebb vihet a két évtizedes gond lezárásához.

A számviteli érték kérdésköréről, az erdővagyon értékelésekről már az Erdőértékelési mellékletben is számos adatot, értéket, megállapítást és véleményt gyűjtöttünk össze.

NFA – 2002

➤ 254/2002. (XII. 13.) Korm. rendelet a Nemzeti Földalap vagyonyilvántartásának, vagyongazdálkodásának és hasznosításának részletes szabályairól

(2. §) (1) A vagyonyilvántartásban az NFA intézményi vagyonától el kell különíteni a hozzárendelt vagyont.

(2) Az NFA hozzárendelt vagyonába tartozó ingatlanvagyon nyilvántartásának elkülönítetten kell tartalmaznia az erdőt, az egyéb termőföldet és a művelés alól kivett területet.

(3) A vagyonyilvántartásnak – összhangban az agrárstatisztikai elemzés céljaival és az EU követelményeivel – a vagyon egészéről, valamint ezen belül a földrészekről részletes adatokat kell tartalmaznia.

(5) A vagyonyilvántartás számítógépes rendszerének összekapcsolhatónak kell lennie az ingatlan-nyilvántartással és az Országos Erdőállomány Adattárral.

(3. §) (1) A vagyonyilvántartás alapja az ingatlan-nyilvántartás és a földhasználati nyilvántartás, erdő esetében az ingatlan-nyilvántartás és az Országos Erdőállomány Adattár adattárával.

(2) Erdőnek kell tekinteni azt a földrészt is, ami az ingatlan-nyilvántartásban nem erdőként van bejegyezve, de az Országos Erdőállomány Adattárban erdőként szerepel.

(3) A vagyonnyilvántartásnak tartalmaznia kell a tulajdoni lapon szereplő valamennyi adatot, bejegyzett jogot, feljegyzett tényt (a továbbiakban együtt: adatot) erdő esetében pedig az érvényben levő üzemtervi adatokat is.

(4) A vagyonnyilvántartásnak az ingatlan-nyilvántartási adatokon kívül az alábbi adatokat is tartalmaznia kell:

a) a haszonbérő, használó, vagyongazdálkodó, illetve erdő esetében a nyilvántartásba vett erdőgazdálkodó adatait,

b) a haszonbérbe, használatba, illetve vagyongazdálkodásba adás időpontját és időtartamát,

c) a haszonbér éves összegét, fizetésének esedékességét, teljesítésének idejét,

d) a hasznosítást elősegítő gazdasági információkat (így különösen: melioráció, érték-növelő beruházás, annak összege stb.),

e) hasznosítás módjára vonatkozó javaslatot,

f) az ingatlan könyv szerinti értékét,

12. § (1) Részletes ingatlan értékbecslést kell alkalmazni abban az esetben, ha

(4) Erdő esetében csak olyan értékelés fogadható el, amely a Nyugat-Magyarországi Egyetem, illetve jogelődjének Erdőmérnöki Karán az „Erdőérték és kárérték számítás” tanfolyamon oktatott módszer szerint készült.

(18. §) (1) Ez a rendelet a kihirdetését követő 8. napon lép hatályba.

(3) Az egységes vagyon-nyilvántartási rendszer kialakítása érdekében:

a) a korábban vagyongazdálkodási feladatokat ellátó szervezetek – a b) pontban foglaltak szerinti kivétellel – kötelesek az NFA részére legkésőbb 2005. június 30-ig átadni az ingatlan- és erdővagyonra vonatkozó, a természetbeni állapotnak megfelelő ingatlan-nyilvántartási és hasznosítási adatokat, valamint az ezzel kapcsolatos okiratokat;

2. számú melléklet a 254/2002. (XII. 13.) Korm. rendelethez

Az erdővagyon egyszerűsített ingatlan értékbecslésnél alkalmazandó szempontok

➤ **(254/2007. (X. 4.) Korm. rendelet az állami vagyonnal való gazdálkodásról**

(54. §) (1) E rendelet a kihirdetése napján lép hatályba.

(2) E rendelet hatálybalépésével egyidejűleg hatályát veszti:

a) a **kincstári vagyonnal való gazdálkodásról szóló 58/2005. (IV. 4.) Korm. rendelet**, és az annak módosításáról szóló 175/2005. (IX. 1.) Korm. rendelet, 272/2005. (XII. 15.) Korm. rendelet és 6/2007. (I. 24.) Korm. rendelet, valamint az üvegházhatású gázoknak a Magyar Állam kincstári vagyonába tartozó kibocsátási egységeivel való rendelkezés részletes szabályairól szóló 109/2006. (V. 5.) Korm. rendelet 11. § (4) bekezdése,

b) a **Nemzeti Földalap vagyonnyilvántartásának, vagyongazdálkodásának és hasznosításának részletes szabályairól szóló 254/2002. (XII. 13.) Korm. rendelet**, az annak módosításáról szóló 68/2005. (IV. 13.) Korm. rendelet, a termőföld állam által életjáradék fizetése ellenében történő megszerzéséről szóló 210/2004. (VII. 9.) Korm. rendelet módosításáról szóló 16/2006. (I. 26.) Korm. rendelet 4. § (2) bekezdése, és a szabad mozgás és tartózkodás jogával rendelkező személyek beutazásáról és tartózkodásáról szóló 2007. évi I. törvénnyel, valamint a harmadik országbeli állampolgárok beutazásáról és tartózkodásáról szóló 2007. évi II. törvénnyel összefüggő egyes kormányrendeletek módosításáról szóló 115/2007. (V. 24.) Korm. rendelet 17. §-a.

(3) 2008. január 1-jével hatályát veszti

a) az Állami Privatizációs és Vagyongazdálkodási Részvénytársaság éves beszámoló készítési és könyvvizelési kötelezettségének sajátosságairól szóló 219/2000. (XII. 11.) Korm. rendelet, és a számviteli törvény szerinti egyes egyéb szervezetek beszámoló készítési és könyvvizelési kötelezettségének sajátosságairól szóló 224/2000. (XII. 19.) Korm. rendelet módosításáról szóló 237/2003. (XII. 17.) Korm. rendelet 17. §-a,

b) a Kincstári Vagyoni Igazgatóságról szóló 313/2006. (XII. 23.) Korm. rendelet,

c) a Nemzeti Földalap kezeléséért felelős szerv kijelöléséről szóló 336/2006. (XII. 23.) Korm. rendelet.

(4) A 14. § (3) bekezdésében megjelölt szabályzatot az MNV Zrt. e rendelet hatálybalépését követő hatvan napon belül teszi közzé a Magyar Közlönyben.

(5) Az MNV Zrt. jogelődjei által állami tulajdonú termőföldre kötött haszonbérleti szerződéseket – figyelemmel a külön jogszabályok szerinti védettségi szempontokra is – 2008. december 31-ig kell felülvizsgálni és e rendelet szabályainak megfelelő módosításukat kezdeményezni. A felülvizsgálat alapján azon szerződéseknél, ahol a haszonbérleti díj mértéke nem éri el a helyben kialakult díjtételt, illetve amelyek nem felelnek meg a jogszabályi feltételeknek, az MNV Zrt. a szerződés módosítását haladéktalanul köteles kezdeményezni.

(6) A központi költségvetési szervekkel kötött vagyongazdálkodási szerződéseknek a Vtv. 59. § (5) bekezdése szerinti felülvizsgálata során – az ágazati, szakmai szempontok érvényesítése érdekében – a vagyongazdálkodási szerződéssel kapcsolatos döntés meghozatalához az adott központi költségvetési szerv irányítását vagy felügyeletét ellátó szerv vezetőjének egyetértése szükséges.

(7) A Nemzeti Földalapba tartozó ingatlanokra vonatkozó ideiglenes vagyongazdálkodási szerződések megszüntetését jelen rendelet hatálybalépését követő hat hónapon belül kezdeményezni kell, a megszüntetést követően hasznosításukról a Vtv., illetve e rendelet szabályainak megfelelő szerződésekkel kell gondoskodni.

➤ 58/2005. (IV. 4.) Korm. rendelet a kincstári vagyonnal való gazdálkodásról

(5. §) (1) A vagyongazdálkodási jog – törvényben meghatározott kivételtől eltekintve – a vagyongazdálkodási szerződés megkötésével keletkezik.

(2) A vagyongazdálkodó köteles:

a) viselni a kincstári vagyonhoz kapcsolódó közterheket, teljesíteni az államháztartás alrendszerével szemben fennálló, a kincstári vagyonhoz kapcsolódó fizetési kötelezettségeket,

b) a kincstári vagyonnal összefüggésben teljesíteni a számvitelről szóló hatályos törvény szerinti könyvvizelési és beszámolókészítési kötelezettséget,

c) teljesíteni a kincstári vagyonnal kapcsolatos nyilvántartási és adatszolgáltatási kötelezettséget,

(10. §) (1) A vagyongazdálkodási szerződést írásba kell foglalni.

(2) A vagyongazdálkodási szerződésnek az általános szerződési tartalmi kellékeken kívül – figyelembe véve az adott vagyontárgy sajátos jellegét, valamint az ahhoz kapcsolódó állami, illetve közfeladatot – tartalmaznia kell különösen az alábbiakat:

l) egyéb vagyongazdálkodó esetében a kincstári vagyonnal való elszámolás alapjául szolgáló műszaki állapot és forgalmi érték – ennek hiányában a könyv szerinti, vagy egyéb módon megállapított érték – rögzítését,

(18. §) (1) A KVI-nak, mint központi költségvetési szervnek a költségvetését, illetve az azt megalapozó nyilvántartását el kell különíteni annak a vagyonnak a nyilvántartásától, amely felett a Magyar Állam nevében a kincstári vagyonért felelős miniszter a KVI útján gyakorolja a tulajdonosi jogokat.

(2) A KVI által a kincstári vagyronról vezetett nyilvántartásnak (a továbbiakban: **vagyonkataszter**) a kincstári vagyon egészéről részletes információkat, adatokat kell tartalmaznia.

(3) A KVI a kincstári vagyont az adott vagyontárgy sajátosságainak megfelelő, az azonosítást lehetővé tevő, a Központi Statisztikai Hivatallal egyeztetett módon, **naturáliában (mennysiségben) és értékben** – az üzembe helyezés időpontját is feltüntetve – tartja nyilván.

(4) *Az értékben történő nyilvántartástól csak abban az esetben lehet eltekinteni, ha az adott vagyontárgy értéke természeténél, jellegénél fogva nem állapítható meg.*

(20. §) (1) *A vagyonkezelő köteles a kezelt vagyonnal jogszabályban vagy a vagyonkezelési szerződésben meghatározott gyakorisággal, valamint a vagyonkezelői jog megszűnésekor elszámolni.* A központi költségvetési szervek mint vagyonkezelők a mindenkor hatályos költségvetési törvény, valamint a gazdálkodásukra irányadó egyéb jogszabályok és szabályzatok előírásai szerint, *az egyéb vagyonkezelők pedig e szakasz (2)-(4) bekezdésében foglaltak alapján számolnak el.*

(2) *Az egyéb vagyonkezelő a kincstári vagyonnal folytatott vállalkozási tevékenységből származó bevételeit, illetve költségeit és ráfordításait a számviteli nyilvántartások keretében elkülönítetten tartja nyilván oly módon, hogy az a saját vagyonnal folytatott vállalkozási tevékenységből származó bevételeitől, illetve költségeitől és ráfordításaitól egyértelműen elhatárolható legyen.*

(3) *Az egyéb vagyonkezelő a kincstári vagyon tárgyáról olyan elkülönített nyilvántartást köteles vezetni, amely tételesen tartalmazza ezen eszközök könyv szerinti bruttó és nettó értékét, az elszámolt amortizáció összegét, az értékben bekövetkezett egyéb változásokat és az elszámolt költségeket.*

(4) *Az egyéb vagyonkezelő a vagyonkezelői jog megszűnésekor, valamint jogszabályban vagy a vagyonkezelési szerződésben meghatározott esetben köteles a kincstári vagyon értékének a kezelésbe adáskor fennálló állapothoz viszonyított különbözetével (csökkenésével vagy növekedésével) a vagyonkezelési szerződés szerint elszámolni. A pályázati úton nyert, vagy egyéb módon kapott állami és európai uniós támogatások az értéknövelő beruházásra, felújításra vállalt kötelezettség teljesítésekor saját forrásnak minősülnek, a vagyonkezelői jog megszűnésekor történő elszámolás során azonban ezek értékét nem lehet figyelembe venni.*

➤ **Az MNV Vagyon kimutatása 2008.12.31**

	Terület	AK	Érték	Érték / Terület
	E ha	E AK	Mrd Ft	M Ft/ha
Szántó	365,2	8 194,4	103,5	0,28
Gyümölcsös	6,6	221,2	2,8	0,42
Kert	0,2	5,2	0,1	–
Szőlő	4,0	205,2	2,8	0,70
Gyep	263,2	1 799,3	47,8	0,18
Erdő	1 043,3	4 513,0	393,8	0,38
Fásított t	0,4	1,4	0,1	–
Halastó	10,6	–	4,1	0,39
Nádas	20,6	270,2	6,1	0,30
Kivett	105,3	–	35,4	0,34
Vegyes**	102,3	1 422,3	31,1	0,30
Összesen	1 922,0	16 632,3	627,5	0,33

A kimutatás az állami tulajdonú (MNV-hez tartozó) erdőre is tartalmaz értéket, közel 400 Mrd Ft összegben. („*Az Állami Vagyonkezelő Részvénytársaság Vagyoni körébe tartozó, a Mezőgazdasági és Erdőgazdasági Portfóliójába sorolt részvénytársaságokban kezelt termőföld és erdő 0-s számlaosztályban kimutatandó 1994. 12. 31-i nyilvántartási értékének megállapítása*” – LB)

Az állami erdő területben és értékben is jelentős részét teszi ki az agrár állami vagyonnak, így megfelelő figyelmet indokolt fordítani értékelésére, értékváltozására.

A későbbieknek ennek részletezéséről (vagyonkezelők), a további szervezetek számára való átadásról nincs információnk, pedig ezek segítenének a folyamatosság és a változások kezelésében.

Az erdővel, erdővagyonnal kapcsolatos joggyakorlással, erdőgazdálkodással kapcsolatban az ÁSZ többször végzett vizsgálatot, vagy a vizsgálatnak eleme volt az erdő és erdőgazdálkodás is. Az ÁSZ-nak és vizsgálatainak kezdeményező és koordináló szerepe a 2015. évi országos figyelmet kiváltó jelentései alapján elképzelhető, de a korábbiak alapján nem nyilvánvaló.

4. 2008–2010

MNV Zrt – NFA, 2008–

➤ 2007. évi CVI. törvény az állami vagyonról¹¹

Közlönyállapot (2007.IX.17.)

Az Országgyűlés az intézményes privatizáció lezárása után, az állami vagyonnal való gazdálkodás új, korszerű rendjének kialakítása, a hatékonyabb, eredményesebb, költségtakarékosabb, továbbá a nemzet számára tartós értékként megőrzendő vagyon védelmét, értékmegőrzését szolgáló vagyongazdálkodás érdekében, az állami vagyonnal kapcsolatos tulajdonosi jogok gyakorlásáról, valamint az állami vagyon hasznosításáról, kezeléséről az alábbi törvényt alkotja:

(1. §) (1) E törvény szabályozza a Magyar Állam tulajdonában álló vagyon (a továbbiakban: **állami vagyon**) feletti tulajdonosi joggyakorlás módját és szervezetét, valamint e vagyon kezelését.

(2) E törvény alkalmazásában **állami vagyonnak** minősül:

a) az állami tulajdonban lévő ingó dolog, valamint a dolog módjára hasznosítható természeti erő,

b) **az állami tulajdonban lévő termőföldekből álló, külön törvényben szabályozott Nemzeti Földalap,**

(26. §) *Az állami tulajdonban lévő termőföldeket az MNV Zrt. az erre vonatkozó külön törvény rendelkezései, illetve az abban szabályozott földbirtok-politikai irányelvek szerint hasznosítja.*

(27. §) (1) Állami vagyon hasznosítására az MNV Zrt. vagyonkezelési szerződést is köthet.

(2) A vagyonkezelési szerződés alapján a vagyonkezelő jogosult meghatározott, állami tulajdonba tartozó dolog birtoklására, használatára és hasznai szedésére. A vagyonkezelő köteles a vagyontárgy értékét megőrizni, állagának megóvásáról, jó karban tartásáról, működtetéséről gondoskodni, továbbá díjat fizetni vagy a szerződésben előírt más kötelezettséget teljesíteni.

(3) A vagyonkezelési szerződés valamely, az államot megillető jog gyakorlásának átengedése is irányulhat, ilyen esetben a dolgok vagyonkezelésének szabályait kell megfelelően alkalmazni.

(4) A vagyonkezelői jog az erre irányuló szerződéssel – kivételesen törvény alapján – jön létre.

(5) A vagyonkezelés további szabályait, valamint a vagyonkezelt állami vagyon és az ahhoz kapcsolódó bevételek és kiadások nyilvántartásának szabályait a Kormány rendeletben állapítja meg.

A Nemzeti Földalappal való gazdálkodás – NFA

(32. §) (1) Az állami tulajdonban lévő termőföldek hasznosítására – figyelemmel a földbirtok-politikai irányelvekben és a Nemzeti Vidékfejlesztési Tervben megfogalmazott célkitűzésekre is – az MNV Zrt. éves tervet készít.

(37. §) (1) Az állami tulajdonban lévő **védett természeti területek és értékek, erdők,** műemlékingatlanok, műkincsek, valamint történeti (régészeti) emlékek és földterületek tulajdonjogának bármely jogcímen történő átruházására csak e védett vagyonra vonatkozó külön törvényben meghatározott esetekben és módon kerülhet sor.

¹¹ A törvényt az Országgyűlés a 2007. szeptember 10-i ülésnapján fogadta el.

(2) E törvénynek az állami vagyon elidegenítésére vonatkozó szabályait termőföld esetén a külön törvényben meghatározott eltérésekkel kell alkalmazni.

(45. §) (1) E törvény hatálybalépésével egyidejűleg a Nemzeti Földalapról szóló 2001. évi CXVI. törvény (a továbbiakban: NFA tv.)

a) 1. §-ának (3) bekezdésében az „a miniszter” szövegrész helyébe az „az agrárpolitikáért felelős miniszter és az állami vagyon felügyeletéért felelős miniszter” szöveg, a „Nemzeti Földalap kezeléséért felelős szerv (a továbbiakban: földalapkezelő szerv)” szövegrész helyébe a „Magyar Nemzeti Vagyongazdálkodási Tanács (a továbbiakban: MNV Zrt.)” szöveg,

(2) Az NFA tv. 3. §-ának helyébe a következő rendelkezés lép:

((„3. §)) A Nemzeti Földalap felett a Magyar Állam nevében a tulajdonosi jogok és kötelezettségek összességét a Nemzeti Vagyongazdálkodási Tanács (a továbbiakban: Tanács) gyakorolja, feladatait az MNV Zrt. útján, annak ügyvezető szerveként látja el.”

(4) Az NFA tv. 6. § (1) bekezdésének felvezető mondata és a) pontja helyébe a következő rendelkezés lép:

„A Nemzeti Földalapba tartozik:

a) az állami tulajdonban lévő termőföld, valamint a mezőgazdasági termelést szolgáló vagy ahhoz szükséges művelés alól kivett, állami tulajdonú terület;”

(6) Az NFA tv. 11. §-a helyébe a következő rendelkezés lép:

((„11. §)) Az MNV Zrt. a székhelyén, az internetes honlapján, az agrárpolitikáért felelős miniszter által vezetett minisztérium hivatalos lapjában, valamint a földrésztel fekvése szerinti települési (fővárosban a kerületi) önkormányzat polgármesteri hivatalánál történő kifüggesztés útján rendszeresen közzéteszi a Nemzeti Földalapba tartozó értékesítésre, vagyonkezelésre vagy haszonbérbeadásra szánt földrészteltek jegyzékét.”

(61. §) (1) A Kincstári Vagyoni Igazgatóság (a továbbiakban: KVI) 2007. december 31-ei hatállyal megszűnik, jogai és kötelezettségei ezen időponttól – a 66. § (1) bekezdésében megjelölt feladat kivételével – az MNV Zrt.-re szállnak. A KVI 66. § (1) bekezdésben foglalt feladata a kincstárra száll. **A jogok és kötelezettségek átszállása nem minősül a KVI által kötött szerződések módosításának.** A pénzügyminiszter mint alapító a KVI megszüntetése érdekében megteszi az Áht. 91/A. §-ában előírt intézkedéseket.

(3) A Nemzeti Földalapkezelő Szervezet (a továbbiakban: NFA) 2007. december 31-ei hatállyal megszűnik, jogai és kötelezettségei ezen időponttól az MNV Zrt.-re szállnak. **A jogok és kötelezettségek átszállása nem minősül az NFA által kötött szerződések módosításának.** A földművelésügyi és vidékfejlesztési miniszter mint alapító az NFA megszüntetése érdekében megteszi az Áht. 91/A. §-ában előírt intézkedéseket.

(62. §) A feladatátadás végrehajtása érdekében az ÁPV Zrt., a KVI és az NFA

a) a számviteli törvény és az egyéb vonatkozó jogszabályok alapján a szervezet tevékenységét lezáró beszámolót, vagyonmérleget és azt alátámasztó vagyonleltárt készít 2007. december 31-i fordulónappal,

b) elvégzi mindazon feladatokat, melyeket számára a számviteli, az adózási vagy egyéb jogszabályok előírnak,

d) a hatályos szerződéseiről jegyzéket készít és azok iratanyagát átadásra előkészíti,

(65. §) (1) Ahol az ingatlan-nyilvántartás az ÁPV Zrt.-t, a KVI-t vagy az NFA-t mint tulajdonosi joggyakorlót, illetve vagyonkezelőt tünteti fel, ezen az MNV Zrt.-t kell érteni.

(71. §) (1) Felhatalmazást kap a Kormány, hogy rendeletben állapítsa meg

a) az állami vagyon és az ahhoz kapcsolódó bevételek és kiadások, az állami vagyonon végzett értéknövelő beruházások nyilvántartásának, valamint a vagyonnal való elszámolásnak a szabályait, az MNV Zrt. könyvvezetésének és beszámoló készítésének sajátosságait,

b) az állami vagyonról vezetett nyilvántartás, és az állami vagyont használó személyek ezzel összefüggő adatszolgáltatási kötelezettségének szabályait,

c) a vagyonkezelésre és a vagyonkezelési szerződésre, valamint az állami vagyon hasznosítására vonatkozó más szerződésekre vonatkozó részletes szabályokat,

d) a 17. § d) pontja szerinti tulajdonosi ellenőrzés részletes szabályait,

e) az állami vagyon értékesítésére vonatkozó szabályokat,

f) a Nemzeti Földalap vagyonyilvántartásának és hasznosításának részletes szabályait,

➤ **2007. évi CVI. törvény az állami vagyonról¹²**

Változások

(1. §¹³) (1)¹⁴ E törvény szabályozza az állam tulajdonában álló vagyon (a továbbiakban: állami vagyon) feletti tulajdonosi joggyakorlás módját és szervezetét, valamint e vagyonnal való gazdálkodást.

(3)¹⁵ Külön törvény rendelkezik:

c)¹⁶ a Nemzeti Földalapról. – NFA

(6)¹⁷ Az (5) bekezdés szerinti vagyon hasznosítása, értékesítése során e törvény rendelkezéseit kell alkalmazni, azzal, hogy az államot megillető tulajdonosi jogokat az az államháztartásról szóló **2011. évi CXCV. törvény** (a továbbiakban: Áht.) szerinti központi költségvetési szerv – ide nem értve az állami adó- és vámhatóságot –, **továbbá az a 100%-ban állami tulajdonban álló gazdasági társaság gyakorolja**, amely az állami tulajdonjogot keletkeztető hatósági határozatot hozta, illetve amely szervezetet megillető követelés fejében került sor a vagyonnak az állam általi elfogadására.

A vagyonkezelés szabályai

(27. § (1)¹⁸) Az állami vagyonra vonatkozóan az a tulajdonosi joggyakorló kizárólag a nemzeti vagyonról szóló törvényben meghatározott személyekkel köthet vagyonkezelési szerződést.

➤ **254/2007. (X. 4.) Korm. rendelet az állami vagyonnal való gazdálkodásról**

Hatály: közlönyállapot (2007.X.4.)

(9. §) (1) A vagyonkezelő a kezelt vagyont rendeltetésének, a szerződésnek, továbbá a rendes gazdálkodás szabályainak megfelelően, az ilyen személytől elvárható gondossággal birtokolhatja, használhatja, hasznosíthatja. Felelős minden olyan kárért, amely a rendeltetésellenes vagy szerződésellenes használat következménye.

(2) A vagyonkezelési szerződésben rögzíteni kell az érintett vagyonelem esetleges védettségét, szakmai rendeltetését és a vagyonkezelő ehhez kapcsolódó kötelezettségeit.

(4) A vagyonkezelő köteles teljesíteni a jogszabályban, illetve a vagyonkezelési szerződésben előírt, az állami vagyonra vonatkozó nyilvántartási, adatszolgáltatási és elszámolási kötelezettséget, köteles továbbá a (3) bekezdés szerinti ellenőrzést tűrni, illetve annak lefolytatásában közreműködni.

(5) Az egyéb vagyonkezelő köteles továbbá:

a) a vagyonkezelésbe vett eszközöket a számviteli törvény előírásai szerint a hosszú lejáratú kötelezettségekkel szemben a vagyonkezelési szerződésben rögzített értéken állományba venni,

¹² Kihirdetve: 2007. IX. 17.

¹³ Megállapította: 2010. évi LII. törvény 1. §. Hatályos: 2010. VI. 17-től.

¹⁴ Módosította: 2014. évi XXXV. törvény 63. § a).

¹⁵ Megállapította: 2010. évi LXXXVII. törvény 43. § (1). Hatályos: 2010. IX. 1-től.

¹⁶ Megállapította: 2011. évi CI. törvény 19. §. Hatályos: 2011. VIII. 1-től. Lásd: 2011. évi CI. törvény 22. §.

¹⁷ Megállapította: 2013. évi CC. törvény 259. § (3). Módosította: 2015. évi XCIV. törvény 9. §.

¹⁸ Megállapította: 2011. évi CXCVI. törvény 25. § (4). Módosította: 2013. évi CXIV. törvény 13. §.

b) a számviteli politikájában meghatározott módon terv szerinti – szükség esetén terven felüli – értékcsökkenést elszámolni,

c) a vagyonkezelésbe vett eszközökről, az azokat érintő gazdasági eseményekről az e rendeletben, az MNV Zrt. vagyonnilylvántartási szabályzatában és a vagyonkezelési szerződésben előírt módon és időben adatokat szolgáltatni.

(7. §) (1) Vagyonkezelési szerződés alapján a vagyonkezelői jog a szerződés megkötésével keletkezik. Ingatlanra vonatkozó, szerződésen alapuló vagyonkezelői jog az ingatlan-nyilvántartásról szóló 1997. évi CXLI. törvény 3. § (2) bekezdése értelmében az ingatlan-nyilvántartásba történő bejegyzéssel jön létre, a vagyonkezelőt azonban a szerződés megkötésének időpontjától kezdve megilletik a vagyonkezelő jogai és terhelik kötelezettségei.

(9. §) (1) A vagyonkezelő a kezelt vagyont rendeltetésének, a szerződésnek, továbbá a rendes gazdálkodás szabályainak megfelelően, az ilyen személytől elvárható gondossággal birtokolhatja, használhatja, hasznosíthatja. Felelős minden olyan kárért, amely a rendeltetésellenes vagy szerződésellenes használat következménye.

(2) A vagyonkezelési szerződésben rögzíteni kell az érintett vagyonelem esetleges védettségét, szakmai rendeltetését és a vagyonkezelő ehhez kapcsolódó kötelezettségeit.

(5) Az egyéb vagyonkezelő köteles továbbá:

a) a vagyonkezelésbe vett eszközöket a számviteli törvény előírásai szerint a hosszú lejáratú kötelezettségekkel szemben a vagyonkezelési szerződésben rögzített értéken állományba venni,

b) a számviteli politikájában meghatározott módon terv szerinti – szükség esetén terven felüli – értékcsökkenést elszámolni,

c) a vagyonkezelésbe vett eszközökről, az azokat érintő gazdasági eseményekről az e rendeletben, az MNV Zrt. vagyonnilylvántartási szabályzatában és a vagyonkezelési szerződésben előírt módon és időben adatokat szolgáltatni.

➤ NFA

A Nemzeti Földalapba tartozó termőföld nyilvántartására vonatkozó speciális szabályok

(15. §) (1) A vagyonnilylvántartásnak elkülönítetten, jogi jelleg szerint kell tartalmaznia a Nemzeti Földalapba tartozó ingatlanokat, ezen belül az erdőt, az egyéb termőföldet és a művelés alól kivett területet. A vagyonnilylvántartáson belül elkülönítésre alkalmas módon, e jellegének feltüntetésével kell nyilvántartani a védett természeti területet, a védelemre tervezett területet, illetve a Natura 2000 területet.

(2) A vagyonnilylvántartás alapja az ingatlan-nyilvántartás és a földhasználati nyilvántartás, erdő esetében az ingatlan-nyilvántartás és az Országos Erdőállomány Adattár adatállománya. A vagyonnilylvántartás számítógépes rendszerének az Országos Erdőállomány Adattárral, illetve az ingatlan-nyilvántartással való összekapcsolhatóságát biztosítani kell.

(3) A vagyonnilylvántartásnak – összhangban az agrárstatisztikai elemzés céljaival – a vagyon egészéről, valamint ezen belül a földrészelekről részletes adatokat kell tartalmaznia. A vagyonnilylvántartás tartalmazza a tulajdoni lapon szereplő valamennyi adatot, bejegyzett jogot, feljegyzett tényt, az egyes földrészeletek adatait, valamint az azokhoz kapcsolódó okiratokat, erdő esetében pedig az érvényben levő üzemtervi adatokat is.

(4) A vagyonnilylvántartásnak az ingatlan-nyilvántartási adatokon kívül az alábbi adatokat is tartalmaznia kell:

a) a haszonbérő, használó, **vagyonkezelő, illetve erdő esetében a nyilvántartásba vett erdőgazdálkodó neve**, székhelye (címe),

b) a haszonbérbe, használatba, illetve vagyonkezelésbe adás időpontja és időtartama,

c) a haszonbér, illetve egyéb használati ellenérték éves összege, fizetésének esedékessége, teljesítésének ideje,

d) a hasznosítást elősegítő gazdasági információk (így különösen: melioráció, értéknövelő beruházás, annak összege stb.),

e) hasznosítás módjára vonatkozó javaslat,

f) az ingatlan könyv szerinti értéke,

g) a tíz évre szóló erdőgazdálkodási üzemterv alapján az erdőrészlet – ideértve a rész erdőrészletet is – azonosítója és területe,

h) a tulajdonhoz kapcsolódó haszonvétel gyakorlásával összefüggő adatok,

i) az ingatlan tulajdonjogát, illetve használatát érintő hatósági határozatok, védettség vagy más körülmény miatti korlátozások.

(5) A Nemzeti Földalapról vezetett vagyonynyilvántartásban **erdőként** kell feltüntetni azt a földrészletet is, amely az ingatlan-nyilvántartásban nem erdőként van bejegyezve, de az Országos Erdőállomány Adattárban erdőként szerepel. Ilyen esetben az MNV Zrt.-nek – amennyiben a jogszabályi feltételek fennállnak – haladéktalanul intézkednie kell – a kivett, állami területként nyilvántartott ingatlanok kivételével – a művelési ág változás ingatlan-nyilvántartási átvezetése iránt.

(54. §) (1) E rendelet a kihirdetése napján lép hatályba.

(2) E rendelet hatálybalépésével egyidejűleg hatályát veszti:

a) a kincstári vagyonnal való gazdálkodásról szóló 58/2005. (IV. 4.) Korm. rendelet, és az annak módosításáról szóló 175/2005. (IX. 1.) Korm. rendelet, 272/2005. (XII. 15.) Korm. rendelet és 6/2007. (I. 24.) Korm. rendelet, valamint az üvegházhatású gázoknak a Magyar Állam kincstári vagyonába tartozó kibocsátási egységeivel való rendelkezés részletes szabályairól szóló 109/2006. (V. 5.) Korm. rendelet 11. § (4) bekezdése,

b) a Nemzeti Földalap vagyonynyilvántartásának, vagyonkezelésének és hasznosításának részletes szabályairól szóló 254/2002. (XII. 13.) Korm. rendelet, az annak módosításáról szóló 68/2005. (IV. 13.) Korm. rendelet, a termőföld állam által életjáradék fizetése ellenében történő megszerzéséről szóló 210/2004. (VII. 9.) Korm. rendelet módosításáról szóló 16/2006. (I. 26.) Korm. rendelet 4. § (2) bekezdése, és a szabad mozgás és tartózkodás jogával rendelkező személyek beutazásáról és tartózkodásáról szóló 2007. évi I. törvénnyel, valamint a harmadik országbeli állampolgárok beutazásáról és tartózkodásáról szóló 2007. évi II. törvénnyel összefüggő egyes kormányrendeletek módosításáról szóló 115/2007. (V. 24.) Korm. rendelet 17. §-a.

(3) 2008. január 1-jével hatályát veszti

a) az Állami Privatizációs és Vagyonkezelő Részvénytársaság éves beszámoló készítési és könyvvezetési kötelezettségének sajátosságairól szóló 219/2000. (XII. 11.) Korm. rendelet, és a számviteli törvény szerinti egyes egyéb szervezetek beszámoló készítési és könyvvezetési kötelezettségének sajátosságairól szóló 224/2000. (XII. 19.) Korm. rendelet módosításáról szóló 237/2003. (XII. 17.) Korm. rendelet 17. §-a,

b) a Kincstári Vagyoni Igazgatóságról szóló 313/2006. (XII. 23.) Korm. rendelet,

➤ **254/2007. (X. 4.) Korm. rendelet az állami vagyonnal való gazdálkodásról**

Változások

(1. §) (1)¹⁹ E rendelet hatálya a **Vtv.** hatálya alá tartozó állami vagyonra, az állami vagyonnal kapcsolatos eljárásokra, jogügyletekre, jogviszonyokra, valamint az azokban részt vevő személyekre terjed ki.

(5) A rendelet előírásainak megsértésével kötött szerződés semmis.

(7)²⁰ A rendelet alkalmazásában:

¹⁹ Megállapította: 77/2014. (III. 14.) Korm. rendelet 1. § (1). Hatályos: 2014. III. 15-től.

²⁰ Megállapítva: 348/2010. (XII. 28.) Korm. rendelet 1. § (2) alapján. Hatályos: 2011. I. 1-től.

a)²¹ **állami vagyon használója: az a természetes vagy jogi személy, jogi személyiséggel nem rendelkező szervezet, aki, vagy amely törvény vagy szerződés alapján, bármely jogcímen (bérlet, haszonbérlet, használat stb.) állami vagyont birtokol, használ, szedi annak hasznait, hasznosít, ide nem értve a haszonélvezőt, a b) pont szerinti vagyonkezelőt és a c) pont szerinti tulajdonosi jogok gyakorlóját;**

b)²² **vagyonkezelő: a nemzeti vagyonról szóló 2011. évi CXCVI. törvényben (a továbbiakban: Nvtv.) vagyonkezelőként meghatározott azon személy, amellyel az állami vagyon vagyonkezelésére a Magyar Nemzeti Vagyonkezelő Zrt. (a továbbiakban: MNV Zrt.), valamint annak jogelődje, vagy az állami vagyon tulajdonosi joggyakorlója vagyonkezelési szerződést kötött, továbbá akit törvény vagyonkezelőnek kijelöl;**

g) **piaci érték:** az ügylet tárgyát képező állami vagyon feletti valamely jog – az adott feltételek és körülmények figyelembevételével történő – átengedéséért a szabad piacon, független felek között elérhető reális ellenérték;

➤ **5/2008. (I. 22.) Korm. rendelet a Magyar Nemzeti Vagyonkezelő Zrt. saját vagyonával és a rábízott állami vagyonnal kapcsolatos éves beszámoló készítési és könyvvizelési kötelezettségéről**

A Kormány az állami vagyonról szóló 2007. évi CVI. törvény (a továbbiakban: Vtv.) 71. §-a (1) bekezdésének a) pontjában és **a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény** (a továbbiakban: Sztv.) 178. §-a (1) bekezdésének c) pontjában kapott felhatalmazás alapján, az Alkotmány 35. §-a (1) bekezdésének b) pontjában meghatározott feladatkörében eljárva a következőket rendeli el:

(1. §) A Magyar Nemzeti Vagyonkezelő Zrt. (a továbbiakban: MNV Zrt.) a saját vagyonával kapcsolatos **könyvvizelési és beszámoló készítési kötelezettségének az Sztv. előírásai szerint köteles eleget tenni.**

(2. §) (1) Az MNV Zrt. a rábízott állami vagyonról, valamint az ennek értékesítésével és hasznosításával összefüggő bevételekről, költségekről és ráfordításokról (kiadásokról) a Vtv. 22. §-ának (6) bekezdésében előírtaknak megfelelő, elkülönített nyilvántartási rendszert köteles kialakítani.

(2) Az MNV Zrt. a rábízott állami vagyonnal kapcsolatos könyvvizelési és beszámoló készítési kötelezettségének az Sztv. előírásai szerint, e rendelet 3-8. §-ában foglalt eltérésekkel köteles eleget tenni.

(3) Az MNV Zrt.-nek a rábízott állami vagyonra vonatkozóan a központi költségvetési kapcsolatokat érintő tervezési, elszámolási, beszámolási, adatszolgáltatási és nyilvántartási kötelezettségeit az államháztartás működésére vonatkozó külön jogszabályok előírásai figyelembevételével, az e rendeletben foglalt eltérésekkel kell teljesítenie.

(3. §) (1) Az MNV Zrt. a Vtv. 2. §-ának (1) bekezdésében meghatározott feladatok ellátásáról, a rábízott állami vagyon változásáról, működtetésének hatékonyságáról és gazdaságosságáról az üzleti év könyveinek zárását követően a tárgyévet követő üzleti év május 31. napjáig előzetes éves beszámolót, valamint a tárgyévet követő üzleti év augusztus 15. napjáig éves beszámolót készít.

(2) Az előzetes éves beszámoló mérlegkészítési időpontja a tárgyévet követő üzleti év március 31. napja, az éves beszámoló mérlegkészítésének időpontja a tárgyévet követő üzleti év június 30. napja. Az előzetes éves beszámolóban az állami tulajdonú részesedések könyv szerinti értéken szerepelnek.

(3) Az éves beszámolóval egyidejűleg üzleti jelentést is kell készíteni.

²¹ Megállapította: 356/2011. (XII. 30.) Korm. rendelet 1. § (1). Hatályos: 2012. I. 1-től.

²² Megállapította: 77/2014. (III. 14.) Korm. rendelet 1. § (2). Hatályos: 2014. III. 15-től.

(4) Az MNV Zrt. az államháztartás működési rendjéről szóló 217/1998. (XII. 30.) Korm. rendelet 145. §-ában előírt időközi mérlegjelentést a rábízott állami vagyona vonatkozóan köteles elkészíteni és az ott előírtaknak megfelelően megküldeni, illetve az éves mérlegjelentést, valamint a részesedések és a részesedések utáni osztalékok alakulásáról készített jelentést az (1) bekezdés szerinti éves beszámolóval egyidejűleg elkészíteni és megküldeni az állami vagyon felügyeletéért felelős miniszternek.

(5) Az MNV Zrt. a kincstárnál vezetett pénzforgalmi számlák bevételeiről és kiadásairól jogcímenként adatokat szolgáltat az előzetes éves beszámoló elkészítésével egyidejűleg az állami vagyon felügyeletéért felelős miniszternek.

(4. §) (1) Az éves beszámoló részei:

- a) mérleg,
- b) eredménykimutatás,
- c) kiegészítő melléklet.

(2) A mérleg és az eredménykimutatás tagolását az 1. és 2. számú melléklet tartalmazza azzal, hogy az abban szereplő tételek tovább részletezhetők.

(5. §) (1) A készletek között kell kimutatni az értékesítésre szánt immateriális javakat és tárgyi eszközöket, így különösen az elvont, a végelszámolási, a felszámolási eljárásból állami tulajdonba került, az átvett vagyoni értékű jogokat, szellemi termékeket, ingatlanokat, gépeket, berendezéseket, valamint mindazon eszközöket, amelyek a rábízott állami vagyonba tartozó immateriális javak és tárgyi eszközök közül értékesítés céljából átsorolásra kerülnek az üzleti év folyamán. Az átsorolás a MNV Zrt. értékesítési eljárás megindításáról szóló döntése alapján történhet.

(2) A Vtv. 23. §-ának (1) bekezdése alapján központi költségvetési szervnek, természetes vagy jogi személynek, illetőleg jogi személyiséggel nem rendelkező gazdasági társaságnak vagyonkezelési szerződés alapján vagyonkezelésbe adott eszközök – vagyonkezelési szerződésben eszközönként rögzített – bekerülési (bruttó) értékének és az egyes eszközök könyv szerinti (nettó) értékének a különbözetében bekövetkezett változást – évenként, a vagyonkezelő adatszolgáltatása alapján – a vagyonkezelővel szembeni követelésként kell előírni, mint az adott eszköz értékében bekövetkezett csökkenést.

(3) A forgatási célú állami tulajdonú részesedések között kell kimutatni az értékesítésre szánt, az értékesítés céljából vásárolt, a rábízott állami vagyonba tartozó részesedések bekerülési értékét.

(4) A kincstárnál vezetett pénzforgalmi számláknak év végén nem lehet egyenlege. Annak zárás előtti összevont egyenlegét a mérleg fordulónapjával az eredménnyel szemben kell elszámolni.

(5) Induló tőkeként kell kimutatni mindazon eszközök bekerülési értékének forrását, amely eszközök a Vtv. 1. §-ának (2) bekezdése alapján állami vagyonnak minősülnek.

(6) Induló tőke változásaként a rábízott állami vagyonba tartozó, korábban ilyenként még állományba nem vett, piaci értékkel bíró eszközök állományba vételi értékének forrását kell kimutatni.

(7) Induló eredménytartálékként kell kimutatni a rábízott állami vagyon mérlegének megnyitásakor az eszközök és források közötti különbözetet.

(8) A működés eredménytartálékaként kell kimutatni az MNV Zrt.-re bízott állami vagyon működtetése során keletkezett, az Sztv.-ben szabályozott jogcímek szerinti növekedések és csökkenések különbözetét.

(9) Mérleg szerinti eredményként kell kimutatni a költségvetési pénzforgalmi kapcsolatokkal módosított tárgyévi eredményt, egyezően az eredménykimutatásban ilyen címen kimutatott összeggel. Költségvetési pénzforgalmi kapcsolatként kell kimutatni a kincstárnál vezetett pénzforgalmi számlák zárás előtti összevont egyenlegét.

(6. §) Az eredménykimutatásban elkülönítetten kell kimutatni és a kiegészítő mellékletben fejezeti jogcímek szerint részletezni:

- a) a felhalmozási jellegű,
- b) a hasznosítással kapcsolatos folyó,
- c) a Magyar Államot korábbi értékesítésekhez kapcsolódóan terhelő, és
- d) a vagyongazdálkodással kapcsolatos egyéb ráfordításokat.

(7. §) (1) A kiegészítő melléklet részét képezi a központi költségvetési kapcsolatokat érintő elszámolási, beszámolási kötelezettségek teljesítéséről az e rendelet 3. §-ának (4) bekezdése alapján készített éves mérlegjelentés is.

(2) A vagyongazdálkodásba adott eszközök értékét a kiegészítő mellékletben elkülönítetten kell mérlegtételenkénti megbontásban kimutatni, külön azok bekerülési (bruttó) értékét, illetve a bekerülési (bruttó) és könyv szerinti (nettó) értékben a vagyongazdálkodónál bekövetkezett változását (növekedését, csökkenését).

(3) Az adott kölcsönöket kölcsönvevőként kell a kiegészítő mellékletben bemutatni a folyósítás időpontjának, a folyósított összeg és az annak állományában bekövetkezett változások [növekedés, csökkenés (törlesztés, elengedés, egyéb)] és a záró egyenleg bemutatásával.

(4) Az értékesítés nettó árbevételét a kiegészítő mellékletben jogcímek szerint részletezni kell.

(5) A kiegészítő mellékletben az Sztv. 59. §-ának (1) bekezdésében, 88. §-ának (6)-(7) bekezdésében, 89. §-ának (2) bekezdésében, 89/A. §-ában, 90. §-ának (2), (6)-(7) és (9) bekezdésében, 91. §-ában, 92. §-ának (3) bekezdésében, 93. §-ában és 94/A. §-ában előírt adatokat, információkat nem kell kimutatni.

(8. §) (1) A Kormány a 3. § (1) bekezdés szerinti éves beszámoló alapján teljesíti a Vtv. 11. §-ának (1) bekezdése szerinti beszámolási kötelezettségét az Országgyűlésnek.

(2) Az MNV Zrt. saját vagyonáról, valamint a rábízott állami vagyonról készített éves beszámolót a részvényesi jogok gyakorlója – azok jóváhagyását követően haladéktalanul – megküldi az Állami Számvevőszéknek.

(3) Az MNV Zrt. a saját vagyona, valamint a rábízott állami vagyon változásáról félévenként köteles tájékoztatni az Állami Számvevőszéket.

(9. §) E rendelet a kihirdetését követő harmadik napon lép hatályba, rendelkezéseit az MNV Zrt.-nek első ízben a 2008. évre vonatkozó könyvvezetési, nyilvántartási, adatszolgáltatási és beszámolási kötelezettségeinek a teljesítése során kell alkalmaznia.

5. 2010–2015

➤ 2000. C. törvény a számvitelről

Hatályos 2015-12-31-ig

(23. §) (2) A vagyongazdálkodónál a mérlegben eszközként kell kimutatni a – törvényi rendelkezés, illetve felhatalmazás alapján – kezelésbe vett, az állami vagy önkormányzati vagyon részét képező eszközöket is. Ezen eszközöket a kiegészítő mellékletben – legalább mérlegképezési szerinti megnevezésben – külön be kell mutatni.

Az első mondat szövegét megállapította: 2004. évi XCIX. törvény 5. §. Módosítva: 2007. évi CVI. törvény 56. § (1) r) alapján.

➤ Erdőfelújítás elszámolása – 2000. évi C. törvény a számvitelről

(48. §) (1) A tárgyi eszköznél értéket növelő bekerülési (beszerzési) értékűként kell figyelembe venni a meglévő tárgyi eszköz bővítésével, rendeltetésének megváltoztatásával, átalakításával, élettartamának növelésével összefüggő munka, továbbá az elhasználódott tárgyi eszköz eredeti állaga (kapacitása, pontossága) helyreállítását szolgáló felújítási munka ellenértékét (saját vállalkozásban történt megvalósítása esetén az 51. § szerinti közvetlen önköltség aktivált értékét is).

(2) A tárgyi eszköz folyamatos, zavartalan, biztonságos üzemeltetését szolgáló javítási, karbantartási munka, **továbbá az erdőnevelési, az erdőfenntartási, az erdőfelújítási munka ellenértékét, illetve saját vállalkozásban végzett megvalósítása esetén a felmerült és a tevékenységhez közvetlenül kapcsolódó költségek értékét nem lehet a tárgyi eszköz bekerülési (beszerzési) értékében figyelembe venni.**

(3) Az eszköz értékét növelő bekerülési (beszerzési) értékűként kell figyelembe venni az eszköz használati értékét növelő munkafolyamatok, illetve megmunkálás ellenértékét jelentő bér munkadíjat.

(4) Az eszköz értékét növelő bekerülési (beszerzési) értékűként kell figyelembe venni ingatlan beszerzése esetén az ingatlan értékébe – szerződés alapján – beszámított, korábban a bérleti jog megvásárlása címén fizetett, bérleti jogként kimutatott (még le nem írt) összeget.

➤ 2010. évi LXXXVII. törvény a Nemzeti Földalapról²³

Hatály: közlönyállapot (2010.VIII.12.)

(1. §) (1) A Nemzeti Földalap, mint a kincstári vagyon része az állam tulajdonában lévő termőföldek, mező-, erdőgazdasági művelés alatt álló belterületi földek, valamint a mező-, erdőgazdasági tevékenységet szolgáló, vagy ahhoz szükséges művelés alól kivett földek összessége.

(3) A Nemzeti Földalap rendeltetése:

1) az erdővagyonnal való tartamos (fenntartható) gazdálkodás feltételeinek segítése;

(7. §) (1) Az NFA elnöke

a) vezeti az NFA-t;

1) meghatározza a rábízott földvagyon számviteli politikáját.

(20. §) (1) Az NFA-val kötött vagyongazdálkodási szerződés alapján a vagyongazdálkodó megnevezett földterület birtoklására, használatára és hasznai szedésére. A vagyongazdálkodó

²³ A törvényt az Országgyűlés a 2010. július 22-i ülésnapján fogadta el.

köteles a földrészt értékét megőrizni, állagának megővására, jó karban tartásáról gondoskodni, továbbá – e törvényben meghatározott esetek kivételével – díjat fizetni vagy a szerződésben előírt más kötelezettséget teljesíteni.

(2) A vagyonkezelői jog az erre irányuló szerződéssel jön létre.

(3) A vagyonkezelői jog jogosultja a vagyonkezelői jogot nem adhatja tovább.

(4) Az NFA a Nemzeti Földalapba tartozó vízlevezető árkokat és csatornákat térítésmentesen az azok fenntartására jogosultak vagyonkezelésébe adhatja.

(6) A Nemzeti Földalapba tartozó **erdőt, továbbá erdőgazdálkodási tevékenységet közvetlenül szolgáló földterületet** – az Evt. 8. §-ának (4) és (5) bekezdésében meghatározott, az optimális állami birtokszerkezet kialakítását szolgáló birtokösszevonási célú földcsere vagy átruházás esetének kivételével – **csak vagyonkezelés formájában, és csak költségvetési szerv vagy kizárólagos állami tulajdonban álló gazdálkodó szervezet számára lehet hasznosításra átengedni. A vagyonkezelő az erdő hasznosítását harmadik személynek nem engedheti át. A vagyonkezelésbe adásról az NFA javaslata alapján a Kormány nyilvános határozattal dönt. A vagyonkezelési szerződés létrejöttéhez az erdészeti hatóságnak – a vagyonkezelő erdőgazdálkodói alkalmasságát megállapító – jóváhagyása szükséges.**

(32. §) (1) Felhatalmazást kap a Kormány, hogy rendeletben állapítsa meg

a) a Nemzeti Földalap vagyonnyilvántartásának szabályait;

d) a **rábízott földvagyron és az ahhoz kapcsolódó bevételek és kiadások elszámolásának a szabályait, továbbá a rábízott földvagyron könyvvezetése és a beszámoló készítésének sajátosságait.**

(34. §) (2) Az e törvény hatálya alá tartozó ingatlanokkal kapcsolatos jogok és kötelezettségek tekintetében az NFA a létrejöttének napjával jogutódja az MNV Zrt.-nek. **A jogok és kötelezettségek átszállása nem minősül az MNV Zrt. által kötött szerződések módosításának.**

(3) A feladatátadás végrehajtása érdekében az MNV Zrt.

a) **a számviteli törvény és az egyéb vonatkozó jogszabályok alapján a saját és a rábízott vagyonára vonatkozóan 2010. augusztus 31-i fordulónappal 2010. november 30. napjáig közbenső mérleget, vagyonmérleget és a közvetlenül kezelt eszközöket és forrásokat alátámasztó leltárt készít azzal, hogy a közbenső mérleg mérlegkészítési időpontja 2010. szeptember 30. napja,**

b) feladata az e törvény hatálya alá tartozó, az MNV Zrt. közvetlenül kezelt eszközei közé nem tartozó ingatlanok nyilvántartása 2010. december 31. napjáig azzal, hogy ezen vagyonra vonatkozóan a beszámoló, a vagyonmérleg és az azt alátámasztó leltár elkészítésére a számviteli törvény és az egyéb vonatkozó jogszabályok alapján – a saját és a rábízott vagyonára vonatkozóan – az MNV Zrt. saját vagyonával és a rábízott vagyonnal kapcsolatos éves beszámoló készítési és könyvvezetési kötelezettségéről szóló rendeletben meghatározottak szerint kerül sor,

c) **elvégzi mindazon feladatokat, melyeket számára a számviteli, az adózási vagy egyéb jogszabályok előírnak,**

➤ 2010. évi LXXXVII. törvény a Nemzeti Földalapról²⁴

Hatály: 2015.VII.3. –

(21. §) (3)²⁵ Nyilvános pályáztatás mellőzésével haszonbérleti szerződés köthető olyan kizárólagos állami tulajdonban álló gazdálkodó szervezettel, amely főtevékenysége körében a mező- és erdőgazdasági földek forgalmáról szóló törvény szerinti mezőgazdasági tevékenységet folytat, valamint az olyan központi költségvetési szervvel, amely alapító okiratában, illetve jogszabályban meghatározott alapfeladata teljesítése érdekében kívánja hasznosítani a földrészt.

²⁴ Kihirdetve: 2010. VIII. 12.

²⁵ Megállapította: 2012. évi CCXIII. törvény 78. § (1). Módosította: 2013. évi LIX. törvény 9. § e), 2013. évi CCXII. törvény 142. § (7) h).

(3c)²⁶ *A védett természeti területek természetvédelmi kezeléséért felelős szerv vagyonkezelésébe kell adni azt a földrészletet, amelynek állami tulajdonba vételére a védett természeti területek védeltségi szintjének helyreállítása vagy természetvédelmi célok megvalósítása érdekében került sor.*

(3d)²⁷ Vagyonkezelési szerződés köthető

a) az Országos Képzési Jegyzékben meghatározott, agrárágazathoz tartozó szakképesítésben iskolai rendszerű szakképzést folytató intézménnyel,
 b) az agrárágazathoz tartozó közoktatási feladatot ellátó intézménnyel,
 c) az agrárágazathoz tartozó felsőoktatási intézménnyel
 az alapító okiratában vagy jogszabályban meghatározott, oktatási vagy tudományos kutatási alapfeladatát szolgáló földrészletre.

(4) Az NFA a Nemzeti Földalapba tartozó vízlevezető árkokat és csatornákat térítésmentesen az azok fenntartására jogosultak vagyonkezelésébe adhatja.

(6)²⁸ *Az állam 100%-os tulajdonában álló erdőt, továbbá erdőgazdálkodási tevékenységet közvetlenül szolgáló földterületet – az erdőről, az erdő védelméről és az erdőgazdálkodásról szóló 2009. évi XXXVII. törvény (a továbbiakban: Evt.) 8. § (4) és (5) bekezdése szerinti birtok-összevonási célú földcsere vagy csere, illetve átruházás esetének kivételével – csak vagyonkezelés formájában, a 20. § (2) bekezdésében meghatározottak számára lehet hasznosításra átengedni.*

(31/B. §²⁹) (1) A jogviszony 31/A. § (6) bekezdése szerinti megszűnése esetén az e § szerinti kártalanítás jár a földrészlet használójának. A kártalanítás pénzben történik, azt a magyar állam javára és nevében eljáró építető fizeti.

(2) A jogviszony megszűnésével kapcsolatos értékvesztéseget és költséget meg kell téríteni. Értékvesztésként kell megtéríteni különösen

a) mezőgazdasági művelés alatt álló ingatlan esetében a lábon álló és függő termék értékét, ha az a birtokba bocsátás időpontjában már megállapítható, ennek hiányában a folyó gazdasági év várható termésének értékét,

b) erdő esetében a lábon álló faállomány értékét, kivéve, ha a hasznosításra vonatkozó szerződés alapján az nem a földrészlet használóját illeti.

(4) *Ha a jogviszony megszűnése következtében a faállomány vagy más évelő növényzet kitermelése válik szükségessé, ezt a földrészlet használója elvégezheti.* Ebben az esetben a faanyag vagy más évelő növényzet értékét a kártalanítás értékének megállapítása során figyelmen kívül kell hagyni.

(5) *Ha a beruházással érintett terület erdő és a jogviszony megszűnésének évére vonatkozóan az erdőgazdálkodó rendelkezik az erdészeti hatóság engedélyével az erdei haszonvételek gyakorlására, lehetőség szerint biztosítani kell e haszonvételek gyakorlását.*

➤ **262/2010. (XI. 17.) Korm. rendelet a Nemzeti Földalapba tartozó földrészletek hasznosításának részletes szabályairól**

(4. §) (1) A védett természeti területnek minősülő földrészlet tulajdonjogát csak csere útján lehet átruházni.

(2) *A földrészletnek eladás, vagyonkezelésbe adás vagy csere útján történő hasznosítására vonatkozó döntés megalapozásához el kell végezteni az érintett földrészlet forgalmi értébecslését. Az eladásra, vagyonkezelésbe adásra vagy cserére vonatkozó döntés az értébecslésben rögzített érvényességi időn belül hozható meg.*

²⁶ Megállapította: 2012. évi CCXIII. törvény 78. § (2). Hatályos: 2013. I. 1-től.

²⁷ Beiktatta: 2012. évi CCXIII. törvény 78. § (2). Hatályos: 2013. I. 1-től.

²⁸ Megállapította: 2013. évi LIX. törvény 3. § (2). Hatályos: 2013. V. 23-tól.

²⁹ Beiktatta: 2015. évi LXXIX. törvény 55. §. Hatályos: 2015. VII. 3-tól.

(3) A (2) bekezdés szerinti értébecslést – az agrárgazdasági és agrár-vidékfejlesztési szakterületeken a szakértői tevékenység végzésének feltételeiről szóló rendelet alapján – az agrár-vidékfejlesztésért és az erdőgazdálkodásért felelős miniszter által termőföld-értébecslés, illetve az erdőérték és kárértékelés szakterületet érintően nyilvántartásba vett szakértő vagy az NFA-nak a (4) bekezdésben meghatározott feltételeknek megfelelő alkalmazottja végezhet. Az NFA alkalmazottja akkor végezhet értébecslést, ha az értébecslésre kijelölt önálló helyrajzi számú földrészlet vagy földrészletek területnagysága nem haladja meg az egy hektárt.

(4) Értébecslést az NFA olyan alkalmazottja végezhet, aki a (3) bekezdésben meghatározott rendeletben a termőföld-értébecslés, illetve az erdőérték és kárértékelés szakterületre előírt képesítési feltételekkel, és e képesítésnek megfelelő legalább háromévi szakmai gyakorlattal rendelkezik.

➤ **262/2010. (XI. 17.) Korm. rendelet a Nemzeti Földalapba tartozó földrészletek hasznosításának részletes szabályairól**

Hatály: 2015.XI.11. –

(2. §³⁰) (1) Az Nfatv. 8. § (1) bekezdés d)-f) pontjainak alkalmazása szempontjából **a földrészletek értéke alatt a hasznosítással közvetlenül érintett egyes földrészletek értékét kell érteni.**

(2) Az Nfatv. 24. § alkalmazásában a helyben kialakult piaci ár tekintetében a 4/A. §-ban **feljegyzített szakértő által elvégzett értébecslésben megállapított összeg az irányadó.**

(41. §) (1) A vagyonkezelői jog alatt álló földrészlettel összefüggő közterhek viselése, és jogszabály által előírt kötelezettségek teljesítése a vagyonkezelőt terheli.

(2) A vagyonkezelő a szerződés megszűnésekor, vagy a szerződésben meghatározott esetben köteles a földrészlet értékének az átvételkor fennálló állapothoz viszonyított, a gazdálkodási tevékenységével összefüggésben keletkezett értékkülönbségével (értékcsökkenésével vagy értéknövekedésével) a szerződés szerint elszámolni.

(43. §) (1) A szerződés megszűnik:

c) **a szerződés tárgyát képező földrészletnek a Nemzeti Földalapból való kikerülésével;**

c) **a földrészlet szerződésben megállapított piaci értékéhez képest felróható okból lényeges csökkenés következett be;**

(43/A. §³¹) (1) A természetvédelmi célú vagyonkezelés elsődleges célja állami tulajdonban álló földrészleteken természetvédelmi célok megvalósítása, az élő és élettelen természeti értékek megóvása, a tájképi, kultúrtörténeti értékek megőrzése, a természeti vagyon állagának és értékének megőrzése, védelme, továbbá értékének fenntartható módon való növelése.

(2) **A természetvédelmi célú vagyonkezelés során a védett területen történő mező-, erdőgazdálkodási tevékenység (a továbbiakban: gazdálkodás) a természetvédelmi célokra tekintettel folytatható, előnyben kell részesíteni a hagyományos (tájjellegű), természet-kímélő, természetközeli gazdálkodási módok alkalmazását,** biztosítani kell az őshonos és régen honosult háziállatok állományának génrezervátumként való fenntartását, valamint az állatállományok (megfelelő létszám, faj- és fajtaösszetétel esetén) útján a védett terület természetvédelmi érdekeknek megfelelő területfenntartását, gondozását.

(50/A. §³²) (1)³³ A használót – a Nemzeti Földalap vagyon-nyilvántartásának naprakész vezetése és az NFA beszámolókészítési kötelezettségének megalapozottsága érdekében – e rendelet, valamint a szerződés szerinti adatszolgáltatási kötelezettség terheli a szerződés tartama alatt.

³⁰ Megállapította: 285/2015. (X. 5.) Korm. rendelet 1. §. Hatályos: 2015. X. 6-tól.

³¹ Beiktatta: 161/2011. (VIII. 18.) Korm. rendelet 15. §. Hatályos: 2011. IX. 1-től.

³² Beiktatta: 153/2013. (V. 24.) Korm. rendelet 17. §. Hatályos: 2013. V. 25-től.

(2) A használó e rendelet szerinti adatszolgáltatási kötelezettsége az NFA felé akkor is fennáll, ha az NFA-val vagy az NFA jogelődjével kötött szerződés az adatszolgáltatási kötelezettségről nem rendelkezik.

(5) Ha a használó vagyongazdálkodó, a (3)-(4) bekezdésben foglaltakon túl 15 napon belül köteles tájékoztatni az NFA-t a földrészlet

a) forgalmi értékbecslése esetén a megállapított forgalmi értékről;

50/C. §³⁴ (1) A használó az adatszolgáltatási kötelezettségének teljesítése érdekében – a gazdálkodási formájának megfelelően – **a saját számviteli politikáját és nyilvántartásait úgy köteles kialakítani és vezetni, hogy azok biztosítsák az adatszolgáltatás pontosságát és ellenőrizhetőségét.**

(50/D. §³⁵) (1) A Nemzeti Földalap vagyon-nyilvántartásának naprakész vezetése érdekében a kormányhivatal és annak járási (fővárosi kerületi) hivatala, a Földmérési és Távérzékelési Intézet, a Nemzeti Adó- és Vámhivatal, a Magyar Államkincstár, a Magyar Nemzeti Vagyongazdálkodó Zrt., az MFB Magyar Fejlesztési Bank Zártkörűen Működő Részvénytársaság, valamint az Állami Egészségügyi Ellátó Központ kötelesek együttműködni az NFA-val.

(2) Az erdészeti hatáskörében eljáró megyei kormányhivatal az állami erdők vagyongazdálkodói erdőgazdálkodási tevékenységéről szóló beszámolót a tárgyévét követő év július 15-ig megküldi az NFA részére.

➤ **11/2011. (II. 22.) Korm. rendelet a Nemzeti Földalap vagyonnyilvántartásának szabályairól**

Hatály: közlönyállapot (2011.II.22.)

(1. §) (1) A Nemzeti Földalapkezelő Szervezet (a továbbiakban: NFA) a Nemzeti Földalapról szóló 2010. évi LXXXVII. törvény (a továbbiakban: Nfatv.) 15. §-ában meghatározott **földrészletekről vagyonnyilvántartást** (a továbbiakban: **nyilvántartás**) **vezet, amelynek alapjául az ingatlan-nyilvántartás, a földhasználati nyilvántartás, az Országos Erdőállomány Adattár adatállománya, a Természetvédelmi Információs Rendszer és a régészeti lelőhelyek tekintetében a Kulturális Örökségvédelmi Hivatal által vezetett nyilvántartás szolgál.**

(2) A nyilvántartás az e rendeletben meghatározott adatokat, jogokat, tényeket tartalmazza informatikai adatbázisban rögzített módon. A nyilvántartás részét képezi továbbá az **okirattár, amely az e rendeletben meghatározott adatokhoz, jogokhoz, tényekhez kapcsolódó, az NFA-nál vagy jogelődjénél keletkezett, illetve hatóságoknál, vagy más szervnél keletkezett, és az NFA-nál rendelkezésre álló okiratokat tartalmazza, ideértve a kapcsolódó térképállományt is.**

(2. §) **A nyilvántartást települések szerint, azon belül a földrészletek helyrajzi száma szerint kell vezetni.**

(3. §) (1) A nyilvántartás tartalmazza a földrészlet tulajdoni lapjának I. részén szereplő adatokat, ideértve az ingatlan-nyilvántartásba jogi jellegként feljegyzett tényeket is.

(2) Az (1) bekezdésben foglaltakon túl a nyilvántartás a földrészlet következő adatait, jellemzőit tartalmazza:

c) az erdőről, az erdő védelméről és az erdőgazdálkodásról szóló 2009. évi XXXVII. törvény (a továbbiakban: Evt.) alapján erdőnek, vagy erdőgazdálkodási tevékenységet szolgáló földterületnek minősülő földrészlet (alrészlet) esetében az Országos Erdőállomány Adattár szerinti erdészeti területazonosító adatokat;

d) a földrészlet könyv szerinti értékét,

³³ Módosítva: 285/2015. (X. 5.) Korm. rendelet 18. § e) alapján.

³⁴ Beiktatta: 153/2013. (V. 24.) Korm. rendelet 17. §. Hatályos: 2013. V. 25-től.

³⁵ Megállapította: 285/2015. (X. 5.) Korm. rendelet 16. §. Hatályos: 2015. X. 6-tól.

(4. §) A nyilvántartás a földrészlethez kapcsolódó alábbi jogokat (terheket) és az ezekkel kapcsolatos adatokat tartalmazza:

f) ha a földrészleten vagyonkezelői jog áll fenn:

fa) a vagyonkezelő megnevezését, székhelyét (telephelyét),

fb) a vagyonkezelő kezelésében lévő hányadot vagy területet, és annak piaci értékét;

fc) a vagyonkezelői jog kezdő és lejáratú időpontját, vagy a határozatlan idejű vagyonkezelői jogra történő utalást,

fd) a vagyonkezelői jog ellenértékének összegét, vagy az ingyenesség tényét,

fe) az ellenérték megfizetésének esedékességét,

ff) az esetleges tartozás tényét, a tartozás összegét, és a tartozás fennállásának kezdő időpontját;

(7. §) A vagyonyilvántartás vezetésének részletes szabályait az NFA – az agrárpolitikáért felelős miniszter által jóváhagyott – szabályzatban határozza meg. *A szabályzatot az NFA a honlapján közzéteszi.*

(9. §) (2) Az R. 4. §-a helyébe a következő rendelkezés lép:

((,4. §)) (1) A védett természeti területnek minősülő földrészlet tulajdonjogát csak csere útján lehet átruházni.

(2) A földrészletnek eladás, **vagyonkezelésbe adás** vagy csere útján történő hasznosítására vonatkozó döntés **megalapozásához el kell végezteni az érintett földrészlet forgalmi értékbecslését (a továbbiakban: értékbecslés).** Az eladásra, vagyonkezelésbe adásra vagy cserére vonatkozó döntés az értékbecslésben rögzített érvényességi időn belül hozható meg.

(3) A vagyonkezelői jog alatt álló földrészlet tulajdonjoga akkor ruházható át, ha az adásvételi szerződés megkötése előtt a vagyonkezelési szerződés megszüntetésre kerül, és a felek a 41. § (2) bekezdése szerint elszámoltak egymással.”

(3) Az R. a következő 4/A-4/D. §-sal egészül ki:

((,4/A. §)) **Az értékbecslést – az agrárgazdasági és agrár-vidékfejlesztési szakterületeken a szakértői tevékenység végzésének feltételeiről szóló rendelet alapján – az agrár-vidékfejlesztésért és az erdőgazdálkodásért felelős miniszter által termőföld-értékbecslés, vagy az erdőérték és kárértékelés szakterületet érintően nyilvántartásba vett szakértő, vagy az NFA által vezetett értékbecslői névjegyzékben (a továbbiakban: névjegyzék) szereplő személy vagy gazdálkodó szervezet végezhet. A névjegyzékbe felvett értékbecslőnek az NFA részére végzett értékbecslési tevékenysége végzésekor is meg kell felelni a 4/B. §-ban foglalt feltételeknek.**

((4/D. §)) **A földrészletek értékbecslésére vonatkozó szabályokat, az értékbecslési módszert az NFA szabályzatban határozza meg. A szabályzatot az NFA a honlapján közzéteszi.”**

➤ **Az IAS 41** számú nemzetközi számviteli standard

Az IAS 41 számú nemzetközi számviteli standard a biológiai eszközök sajátosságait figyelembe véve az ún. méltányos érték meghatározását is lehetővé teszi.

A példában (erdő) faültetvény is szerepel, amely a csoportok alakítására és alkalmazására mutat lehetőséget sajátos környezetben.

Az európai, magyarországi elegyes, vegyes, többkorú erdőállományok számvitelbe vonásáról a standard felhasználásával nincs tudomásunk.

Az erdő és az erdőgazdálkodás számviteli és adózási problémái

Segédlet a kettős könyvvitelt vezető gazdálkodók számlarendjének összeállításához

A segédlet az egyes könyvviteli számlákhoz kapcsolódó legfontosabb gazdasági események listáját tartalmazza, különválasztva a tipikus, rendszeresen előforduló és a speciális gazdasági eseményeket. A segédletben vastag betűvel kiemelésre kerültek azok a gazdasági események, amelyeket a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény korábbiaktól eltérő előírásai miatt nem lehet az előző évek gyakorlatának megfelelően kezelni a számlarendben.

113. Vagyoni értékű jogok

12. INGATLANOK ÉS KAPCSOLÓDÓ VAGYONI ÉRTÉKŰ JOGOK

Az ingatlanok között kell kimutatni a rendeltetésszerűen használatba vett földterületet és minden olyan anyagi eszközt, amelyet a földdel tartós kapcsolatban létesítettek. Az ingatlanok közé sorolandó: a földterület, a telek, a telkesítés, az épület, az épületrész, az egyéb építmény, az üzemkörön kívüli ingatlan, illetve ezek tulajdoni hányada, továbbá az ingatlanokhoz kapcsolódó vagyoni értékű jogok függetlenül attól, hogy azokat vásárolták vagy a vállalkozó állította elő, illetve azok saját tulajdonú vagy bérelt ingatlanon valósultak meg.

121. Földterület

A számla tartalma:

Ezen a számlán kell kimutatni a vállalkozás tulajdonában lévő és rendeltetésszerűen használatba vett földterületek értékét. Jellemzően ide tartozik a szántóföld, a halastavak, **erdők, ültetvények földterülete**.

123. Épületek, épületrészek, tulajdoni hányadok

A számla tartalma:

Ezen a számlán kell kimutatni a vállalkozás tulajdonában lévő és rendeltetésszerűen használatba vett épületek értékét, illetve több tulajdonos és résztulajdonlás esetén a gazdálkodó által birtokolt, ingatlannyilvántartásba bejegyzett tulajdoni rész értékét.

124. Egyéb építmények

A számla tartalma:

Ezen a számlán kell kimutatni a vállalkozás tulajdonában lévő és rendeltetésszerűen használatba vett olyan építmények értékét, melyek nem tartoznak bele az épület fogalmába. Ide tartozik például az út, a vasút, a kerítés, szántóföld, a halastavak, **erdők (Élőfakészlete-Faállománya – LB), ültetvények földterülete értéke nélkül**.

126. Ingatlanokhoz kapcsolódó vagyoni értékű jogok

A számla tartalma:

Ezen a számlán kell kimutatni azokat a megszerzett, önmagukban forgalomképes jogokat, ingatlanhoz kapcsolódó vagyoni értékű jogokat, amelyek tartósan szolgálják a vállalkozó tevékenységét. Ingatlanokhoz kapcsolódó vagyoni értékű jogok különösen: a földhasználat, a haszonélvezet és használat, a bérleti jog, a szolgalmi jog, az ingatlanok rendeltetésszerű használatának előfeltételét jelentő – jogszabályban nevesített – hozzájárulások (víz- és csatornahasználati hozzájárulás, villamosfejlesztési hozzájárulás, gázelosztó vezetékekre vonatkozó hálózatfejlesztési hozzájárulás) megfizetése alapján szerzett használati jog.

127. Ingatlanok értékhelyesbítése

A számla tartalma:

Az ingatlanok értékhelyesbítéseként mutatható ki a vállalkozó tevékenységét tartósan szolgáló ingatlanok piaci értéke és könyv szerinti értéke (a bekerülési értéknek a terv szerinti értékcsökkenés elszámolt összegével csökkentett értéke) közötti pozitív különbözet.

128. Ingatlanok terven felüli értékcsökkenése és annak visszairása

A számla tartalma:

Ezen a számlán terven felüli értékcsökkenést kell kimutatni abban az esetben, ha az ingatlanok értékében váratlanul, előre nem tervezett módon csökkenés következik be. Az érték csökkentését olyan mértékig kell végrehajtani, hogy az ingatlanok használhatóságának megfelelő, a mérlegkészítéskor érvényes (ismert) piaci értéken szerepeljen a mérlegben. Amennyiben az ingatlan a rendeltetésének megfelelően nem használható, illetve használhatatlan, azt az ingatlanok közül – a terven felüli értékcsökkenés elszámolása után – ki kell vezetni. Abban az esetben, ha az alacsonyabb értéken való értékelés okai már nem, illetve csak részben állnak fenn, a már elszámolt terven felüli értékcsökkenést meg kell szüntetni. Az adott ingatlant – a megbízható és valós összkép érdekében – a terv szerinti értékcsökkenés figyelembevételével meghatározott nettó értékére vissza kell értékelni (visszaírás).

129. Ingatlanok terv szerinti értékcsökkenése

A számla tartalma:

Ezen a számlán kell az ingatlanok értékéből terv szerinti értékcsökkenést elszámolni. Meg kell állapítani az ingatlan hasznos élettartama végén várható maradványértékét, majd az ezzel csökkentett bekerülési értékét fel kell osztani azokra az évekre, amelyekben ezeket az eszközöket előreláthatóan használni fogják.

➤ **Erdészeti számviteli megfontolások**

Amit a számvitel mutat az erdőről és az erdőgazdálkodásról

Prof. Dr. Lett Béla

1. Bevezető helyett

A „Számviteli tanácsadó” olvasói, a gazdálkodók és a számviteli-adózási munkát végző könyvelők azt várják, hogy az erdész szakmai ismertető feleljen meg a kérdéseikre, adjon eligazítást mindennapi gondjaikban. Ha azt mondom, hogy ezt így nem tudom megtenni, lehet, hogy nem is olvassák tovább a cikket, nem a kifogásokra, az aggályokra kíváncsiak. De ha mégis folytatják az olvasást, készek az együtt gondolkodásra, akkor is nehéz feladatra vállalkoznak.

Reményeim szerint szükséges feltárni az erdészeti számvitel lehetőségeit és kööttségeit, elkerülendő a nyilvánvaló tévedéseket, segítettő a számviteli munkát. Így örülök a felkérésnek, és igyekszem tisztességgel a számviteli „megbízható, valós és hű” képet közelíteni, erdészeti szakmai oldalról megvilágítani.

Sopronban, az Erdőmérnökin 25 éve oktatom a számvitelt, követem az erdészeti számvitel hazai és nemzetközi alakulását. A könyvvitel-számvitel alapvető jellemzői megmaradtak:

- A számvitel, mint emberi szellemi teljesítmény nem tud mindent megoldani, de felvállalja, hogy információi nem teljes körűek, használni is ennek tudatában kell.
- Különösen nehéz leképezni a biológiai eszközök és a természeti folyamatok sajátosságait a más nemzetgazdasági ágaknál lényegesen hosszabb „termelési ciklusú” erdő esetében.

- Az (erdészeti) számvitelt a szakemberek alakítják a gazdasági információs igények kielégítésére, az igények változásával módosítják (esetenként jelentősen), új szabályokat vezetnek be.
- A multifunkcionális (komplex gazdasági, közjóléti-rekreációs, védelmi hasznú) erdőgazdálkodás összetettsége és sokszínűsége a természetes és érték adatok és folyamatok sokaságát és sajátosságait adják.

Ebben az összeállításban a szemlélet befolyásolására tesztek kísérletet, és már most be kell vallanom, hogy több fontos téma még csak fel sem merül. A teljesség igénye nélkül ilyenek az eltérő szervezeti formák specialitásai, az állami és a magán erdőtulajdonnal kapcsolatos sajátosságok, a személyi jövedelemadó és a társasági adó elszámolásai stb., de leginkább a nemzeti és Európai Unió támogatások számvitele. Ezekre felelősséggel csak akkor szabad rátérni, ha a mostani szakanyagban felvetett, megoldandó kérdésekre autentikus válasz, erdész számviteli megegyezésű álláspont születik.

2. Az erdőről és az erdőgazdálkodásról dióhéjban

Az erdőben nézelődve gyorsan megbecsülhetjük a fák magasságát, vastagságát, a fák egymástól való távolságát, vagy különböző fafajokat ismerhetünk fel. A jelenlegi erdőállományaink túlnyomó többsége közel egykorú, esetleg az idős állomány alatt fiatalabb fák csoportjait láthatjuk. A konkrét erdőállomány a kor előre haladtával gyarapszik (magasságban, vastagságban), ugyanakkor a fák száma lecsökken (a köztük lévő távolság nő) természetesen vagy az erdészeti beavatkozások következtében.

Az erdészeti szakemberek végig követik az erdőállományok fejlődését, korosbodását (a hosszú időtartam alatt több generáción keresztül), és az adott időszakok erdőhasználati és erdőnevelési feladatainak elvégzését tervezik, irányítják, szervezik és ellenőrzik.

Az erdő „eredetét” nem mindig tudjuk ránézésre egyértelműen megítélni, pedig számvitelileg lényeges szempont:

- Új erdővel van dolgunk, ha olyan helyen létesítjük, ahol előtte nem állt erdőállomány, más (pl. mezőgazdasági, szántó) hasznosítás folyt. Ezt **erdőtelepítésnek** nevezzük, és számvitelileg **beruházásként** kezeljük. Erdőtelepítés esetén az erdőművelési tevékenységet követi majd hosszú-hosszú idő múlva a fahasználati lehetőség.
- Új erdő alakulhat ki spontán módon is, a réteken és legelőkön a bokrokat, cserjéket követően. Ez az **önerdősülés**, mivel költség, ráfordítás nem tapad hozzá, tehát beruházási értéke sincs.
- Meglévő erdőterületeinken azonban már régóta, korábban is erdő állt, amelynek faállományát a kor előre haladtával az adott év(ek)ben (fokozatosan) kivágjuk (gyérítjük), a vágásérettségi korban az idős állományt letermeljük. Lehet, hogy már fiatal facsoportok fejlődnek a területen, vagy kikelt csemetéket láthatunk, de ha nincsenek, akkor mesterségesen ültetjük őket. Ezt a tevékenységet és folyamatot **erdőfelújításnak** nevezzük, amelynél a biológiai folyamatok és az emberi munkavégzés aránya, tartalma széles skálán alakulhat. Itt a véghasználatnál csak a faállományban megtestesülő több évtizedes növedéket termeljük ki, a kötelező erdőfelújítással az erdőgazdálkodás fennmarad, az erdő felújul. **Ez nem beruházás.**
- Erdőállományaink többi részén, a nem véghasználati területeken más években végzünk fakitermeléseket, esetleg hosszú évekig nincs szükség szakmai beavatkozásra, az erdő él és gyarapszik a természetben. Itt számviteli értelemben nincs gazdasági esemény.

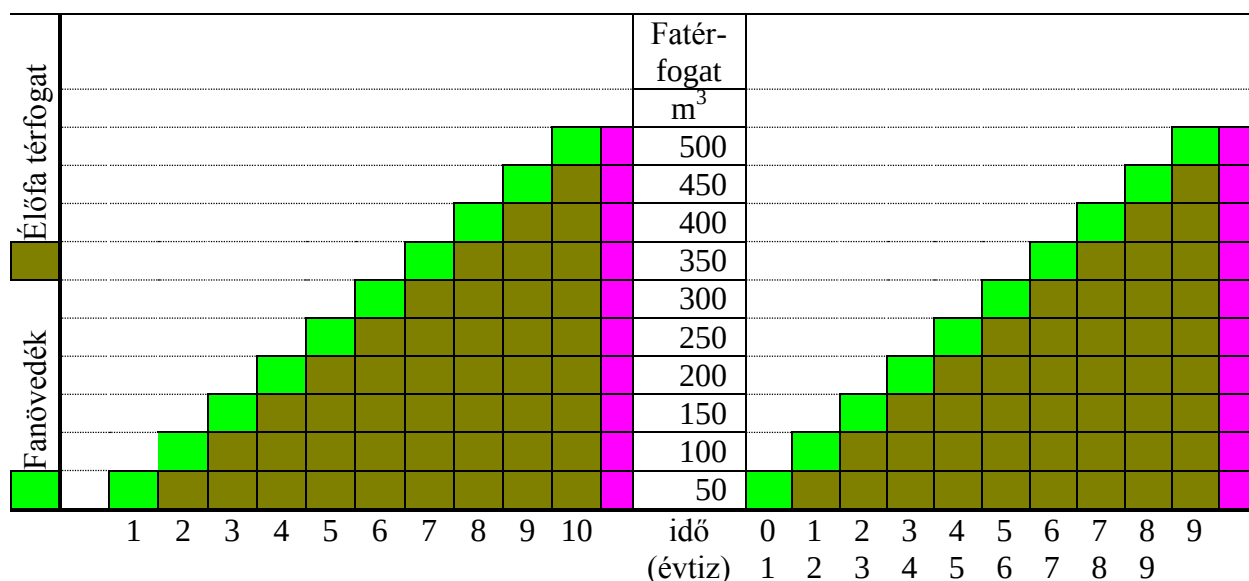
Az erdészeti terminus technicusként használt erdőtelepítés, erdőfelújítás, erdőhasználat (fakitermelés), erdőfenntartás, műszaki átadás, erdősítés befejezése stb. fogalmak számvitelileg

nem azonos tartalmú kifejezésként értelmezendők. Számos közülük a nemzetközi erdészeti gyakorlatban sem alkalmazott, a sajátos magyar finanszírozási múlt és gyakorlat terméke. Az erdősítés (erdőtelepítés és erdőfelújítás) befejezése, műszaki átadása-átvétele a nemzeti erdészeti finanszírozási rendszerhez kötődik, s a pénzügyi elszámolás, a támogatás folyósításának, véglegességének szempontjából lehet lényeges.

A számvitelben egyértelműen megerősítésre került, hogy az erdőfelújítás fogalma nem jelent számviteli felújítást, és az erdőgazdálkodás érdekében felmerült költsége nem járhat aktiválási kötelezettséggel.

Vizsgálódásunknál különítsük el a kisebb erdőterületek gazdálkodását (**erdőrészek szintje**), ahol az időszak egyes éveiben konkrét beavatkozásokat végzünk, ezek összességétől, a nagyobb erdőtömböktől, ahol már minden évben előfordul valamelyik részterületen fakitermelés, véghasználat. A véghasználat következménye az évekig folyó erdőfelújítási tevékenység, amelyet később pedig az erdőnevelési időszak különböző munkafázisaival folytatunk. Ez a nagyobb területű összetett, különböző korú faállományú erdőrészekből álló erdő közelíti a szabályos, **normál erdő** fogalmát, és amelyet a számvitel szempontjából **ökonómiai erdőállománynak** tekintünk. Az éves fakitermelések árbevételéből finanszírozzuk az elvégzendő erdőfelújítási, erdőnevelési és erdőfenntartási munkák kiadásait.

A nagyon leegyszerűsített magyarázatot ábrával is kiegészítjük, hogy a lényeges következtetésekhez eljussunk (1. ábra).



1. ábra: Gazdálkodási séma normál erdőben

Az erdőgazdálkodás egyik fontos sajátossága, hogy az élőfa esetében a műszaki, biológiai, illetve ökonómiai érettségnek alig vannak (nincsenek) könnyen felismerhető külső jegyei, mint más termények esetében. (A 10 vagy 20 év múlva esedékes hozam jelen pillanatig megtermett része már a jelenben is kivehető.)

A normál erdőben folyó gazdálkodási sémában:

- a vízszintes tengelyen az egységnyi területek erdőállományának korcsoportjai sorakoznak, a felvett indulási évben, majd 10 év múlva,
- a függőleges tengelyen az egyes korcsoportú területek fanövedékét (zölddel) és a korcsoport összes élőfa-térfogatát (barnással) jelezzük,
- az utolsó évtized oszlopát még egyszer megismételjük (lilával), így érzékeltetjük, hogy az ekkor kitermelt élőfaállomány megegyezik az adott időszak összes élőfa-növedékével.

- Időben azonos növekedéssel (élőfa-térfogattal) kalkulálunk, hiszen csak sémaszerűen kívánjuk érzékelteni a valóságos folyamatokat. A 100 éves (tíz évtized van szerepeltetve) 100 hektáros területen a tízéves periódusokat ábrázoljuk, $5 \text{ m}^3/\text{ha}$ évi gyarapodással (a függőleges tengelyen 1 hektár területen létrejövő éves növedéket, illetve a különböző korcsoportok egy hektárjának élőfaállományát mutatva be).
- Az 1. ábrán láthatjuk, hogy a minden korcsoportban megvalósuló korszaki gyarapodással (zöld szín – élőfa-növedék) azonos élőfaállomány (terület) (lila szín – élőfaállomány) letermelésére kerül sor a záró dekádban. Ez ismétlődik és folytatódik a következő (jobb oldali ábra) és az azt követő időszakokban.

Általánosítva ebből rögtön levonhatjuk:

- A nagyobb erdőterület esetében a séma szerint mindig azonos területen azonos mennyiségű élőfa-növedék keletkezik, mindig azonos területen azonos mennyiségű élőfaállomány kitermelése lehetséges. Ez a kitermelési lehetőség azonos az időszaki gyarapodással, az élőfa-növedékkel, és a fakitermelés után azonos területnagyságokon kell az erdőállomány folytonosságáról gondoskodni (**erdőfelújítás**).
- A kitermelt élőfaállományból létrejövő erdei fatermékek (választékok) költsége ebben a logikában egyrészt a kitermeléshez kapcsolódó munkák ráfordításából áll, másrészt az erdei fatermékek árbevételéből kell fedezni a kitermelési terület erdőfelújítási tevékenységének, és a teljes területen az élőfaállomány növedéke érdekében végzett beavatkozásoknak (erdőnevelésnek) a ráfordításait, valamint az erdőfenntartás költségeinek összességét.
- A hozam és költség viszonyokra tekintve a számvitelben nem szükséges a kitermelésre kerülő erdőrészletek faállományát (értékét) az állományértékből kivezetni, illetve a növekedéseket, a korosbítást erdőállomány érték gyarapodásként számba venni. Úgy is fogalmazhatunk, hogy nem az erdőállományt vágjuk ki (nem a részértékeket vesszük figyelembe az elszámolásnál), hanem a különböző korcsoportokban létrejövő korszaki gyarapodás (halmozott élőfaállomány-növedék) kerül kitermelésre (használatra).
- Az erdőfelújítás tehát nem a számvitelből ismert felújítás, az erdőállomány szerkezete, kapacitása nem változik meg, nincs szükség és lehetőség az erdőfelújítási költségekkel, ráfordításokkal az eredeti élőfaállomány térfogat érték növelésére, az aktiválásra.

Az először meglehetősen egyszerűsítés szükséges és lehetséges:

- az erdőgazdálkodás fontos sajátosságaként az erdőterületen a biológiai folyamatok és az emberi tevékenységek összefonódnak (östermelés),
- nem ismerjük sem az induló erdőállomány értékét, sem a megelőző évtizedek erdőgazdálkodásának-erdőművelésének költségeit vagy a különböző időszakok elképzelt választékait és azok egységárait (ezek nem is összesíthetők az eltelt hosszú idő, a különböző pénznemek és árindexek miatt),
- feltételezhetjük, hogy a jelenleg kitermelt erdei fatermékek előállítási értékét a kitermelésből szükségszerűen következő jelenlegi erdőfelújítási és erdőnevelés-erdőfenntartási költségek reprezentálják (ahogy a finanszírozás is a fatermékek árbevételéből történik).

Ezt az egyszerűsítést a számvitel jogszabályi előírásra általánosítja, és minden erdőtörvény alá tartozó erdőállományra (**ökonómiai erdő**) kiterjeszti.

Az erdő (erdőföld és élőfaállomány) vagyon és változása számviteli szerepeltetése nélkül is le tudjuk képezni a főbb gazdálkodási folyamatokat, így az erdőállomány eszközt illetően csak a számvitel által értelmezhető gazdasági eseményeket könyveljük:

- az erdő (erdőföld és élőfaállomány) beszerzési értékét,
- az erdőállomány előállítását, az erdőtelepítés költségeit aktiváljuk.

3. Az erdőgazdálkodás szervezeti rendszere, társadalmi, gazdasági környezete

Az erdő társadalmi haszna

Az erdő sokoldalú komplexum, az emberi hasznosítás szempontjából az erdészek, a vadászok, a természetkedvelők és a kirándulni-felüdülni vágyó lakosság társbérlete. A gazdálkodás jellemzőit a jelentősen eltérő igényeik alakítják, ahol szerintünk a biológiai-ökológiai, műszaki-technikai és gazdasági-szociális felkészültségű erdész az integrátor, aki szakmájának szabályai szerint összerendezi és összehangolja a vágyakat és lehetőségeket (konfliktust vállalva a parciális érdekek képviselőivel).

Az erdő alapvető gazdasági funkciója mellett a környezet-, természetvédelmi és szociális üdülési teljesítménye az érintettek és a társadalom számára folyamatosan felértékelődik, ugyanakkor az ezzel kapcsolatos intézkedések többlet költsége és a korlátozások miatti hozam kiesése az erdőgazdálkodókat egyre nehezebb helyzetbe hozza.

Az erdőgazdálkodás társadalmi környezete

Az erdőgazdálkodás – hasonlóan az európai államokhoz – Magyarországon is alapvetően a versenyszféra része, számos társadalmi és gazdasági, erdő- és vadgazdálkodási, illetve természetvédelmi jogszabályi és tulajdonosi-gazdálkodói önként vállalt korlátozással. Hozama és jövedelmezősége így alacsony (még inkább a rendkívül nagy erdővagyonhoz viszonyítva), de az erdőtőke aligha vihető át más vállalkozási területekre.

A **tartamosság** erdészeti alapelveinek érvényesülésére bemutatjuk erdőgazdálkodásunk legfontosabb naturális és pénzügyi adatait, mutatóit (az állományokra és a folyamatokra vonatkozóan) (1. táblázat). Naturális megközelítésben az erdő élőfaállományában egyesül a korábbi élőfaállomány és annak évi, korszaki élőfa-növedéke (ez csökken a fakitermeléssel és a mortalitással).

1. táblázat: A magyar erdőgazdálkodás legfontosabb naturális és pénzügyi mutatói

		Erdőterület		Élőfaállomány		Erdőgazdálkodás	
		E ha		M m ³		Mrd Ft	
		Állomány-változás	Egyéb tevékenység	Állomány-változás	Egyéb tevékenység	Állomány-változás	Egyéb tevékenység
1) Állomány (Á)		1 913		352		2 000	
Forgalom (F)	2) Természeti folyamatok (TF)	X			+11,5		
	önerdősülés	x			–	–	
	növedék				+13		
	mortalitás				–1,5		
	3) Erdőgazdálkod. tevékenység (ET)	+10	111		–7	x	+1
	véghasználatok		20		–5		E. fatermék
	egyéb fahasználatok		71		–2		+60
	erdőfelújítás		20				Erdőgazd: –59
erdőtelepítés		+10	–			x	

Az 1. táblázat alapján látható hogy hatalmas erdővagyonról van szó (az ország területének egyötöde a termőterületnek egy negyede). Az éves használat csak kis részterületekre 1-2%-ra terjed ki, miközben a többi erdőhányad szabadon gyarapszik. Az erdész-szakmailag kitermelhető élőfaállománynak (több mint 10 M m³) is csak 70%-a teljesül, miközben az újratermelhető, környezetbarát fa rendszer haszna és hasznosítása össztársadalmi érdek.

A vagyonérték mintegy negyvenszerese az évente kitermelt erdei fatermékek értékesítési bevételének. Az erdőgazdálkodás jövedelmezősége rendkívül csekély, de ebben nem szerepel az élőfaállomány változásához (többletéhez) kapcsolódó költség hatása.

Az ország különböző régiói és erdőállományai között jelentősek az erdővagyon és eredmény differenciák.

Az erdészeti gazdálkodás szereplői

A tulajdonosi-gazdálkodói viszonyok átalakulásának legfontosabb szervezeti következménye az erdőtulajdonos – erdőgazdálkodó (erdőhasználó) – erdészeti szolgáltató (kivitelező) szervezetek, gazdálkodók elkülönülése. A jogi szabályozás eredményeként egymástól függetlenül hasonló szervezeti tagolás alakult ki az állami, illetve a magántulajdonú erdők esetében. Az erdőgazdálkodás szereplőit a funkcióknak megfelelően csoportosítjuk, amely szerint azonos típusú szervezet is, valamint egy-egy gazdálkodó is végezhet több tevékenységet. A 2. táblázat a szereplők elvi szerep lehetőségeit foglalja össze.

2. táblázat: Az állami erdőgazdálkodás szereplői és funkciójuk

	Erdőtulajdonos	Erdővagyon-kezelő Erdőgazdálkodó, Erdőhasználó	Erdészeti tevékenység végrehajtó, szolgáltató*
Tevékenység	Vagyonkezelésbeadás	Erdővagyon-gazdálkodás Erdőgazdálkodás	Fakitermelés, Erdőművelés, Faanyagmozgatás
Vagyon, eszköz	Erdővagyon (Erdőföld és élőfaállomány)	Kezelésbe vont erdővagyon, Erdővagyon-infrastruktúra Erdei fatermék készletek, Finanszírozási eszközök	Működtető eszközök, Gépek, Járművek
Állami szervezetek	(MNV-VM) NFA	Erdészeti Faipari Zrt.	Erdészeti Faipari Zrt.
		Nemzeti Park Igazgatóság	Nemzeti Park Igazgatóság
		Környezetvédelmi és Vízügyi Igazgatóság	Környezetvédelmi és Vízügyi Igazgatóság

*- részben

A tulajdonosok részére az erdővagyon értéke, illetve annak változása a nagyon fontos információ, de vagyonuk értékváltozásáról megfelelő adat nem áll rendelkezésre.

Az ún. működtető vagyon az erdőhasználók és az erdészeti szolgáltatók között oszlik meg, és az üzemeltetői vagyon mellett ide tartoznak a készletek, a kereskedelmi és finanszírozási eszközök stb.

A végrehajtó szervezetek saját eszköz állománya szegényes, fejlesztésük problematikus.

Az erdőtulajdonos – erdőhasználó – erdészeti szolgáltató gazdasági jellemzői

Az erdőgazdálkodást, az erdőhasználatot általában nem a tulajdonosok végzik (az egyéni erdőhasználat ritka speciális eset), hanem erdőhasználó szervezetek alakultak. Az erdőgazdasági tevékenységük végrehajtását pedig nagy részben erdészeti szolgáltatók, fakitermelők, fuvarozók és erdőművelők bevonásával látják el.

A szervezeti tagolásnak megfelelően alakul a gazdálkodók vagyoni és jövedelmi helyzetét jellemző számviteli beszámoló (2. táblázat).

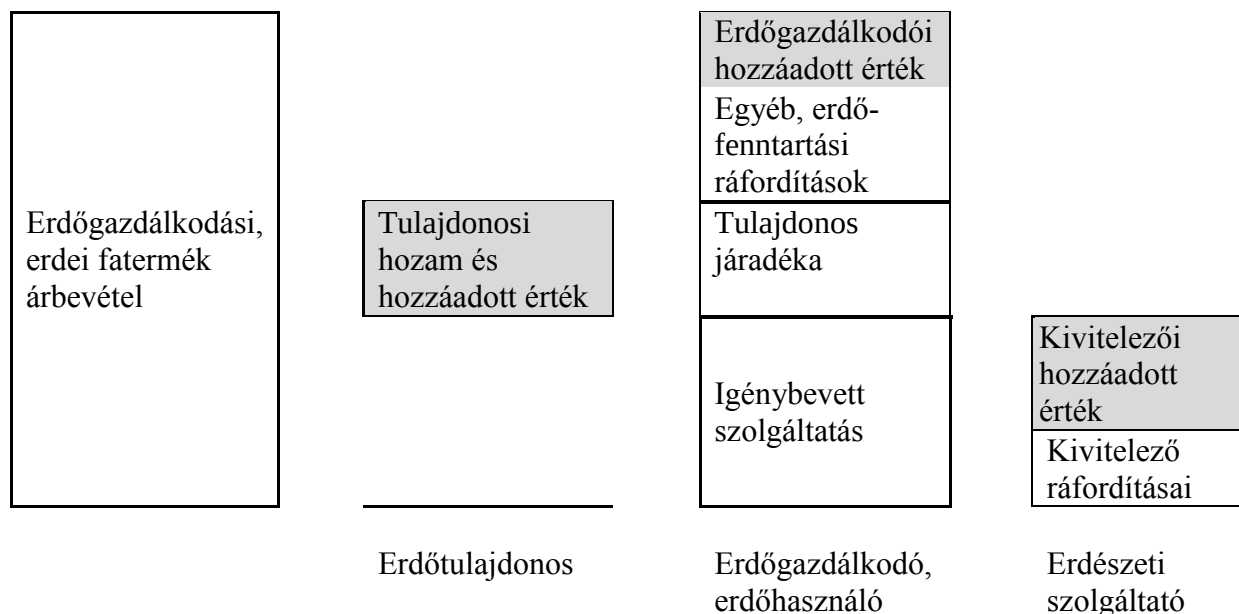
2. táblázat: Az erdőtulajdonos – erdőhasználó – erdészeti szolgáltató jellemzői az állami erdőtulajdonlás esetén

	Erdőtulajdonos Pl.: NFA	Erdővagyon- kezelő, pl.: ERFA Zrt.-k	Tevékenység- végrehajtó, pl.: erdészeti szolgáltatók
Vagyoni helyzet		(Nagyságrend)	
Erdővagyon	eszközérték több száz Mrd Ft	(vagyonkezelt erdő több száz Mrd Ft)	–
Üzemeltetői befektetett eszközök	–	több tíz Mrd Ft	több Mrd Ft
Saját és vásárolt készletek	–	tíz Mrd Ft	–
Jövedelmezőségi helyzet		(Nagyságrend)	
Árbevétel	vagyonkezelői díj száz M Ft	több tíz Mrd Ft	szolgáltatási díj több Mrd Ft
Ráfordítás	–	több tíz Mrd Ft	kb. a szolgáltatási díj több Mrd Ft
Eredmény	–	kb. egy Mrd Ft	elenyésző

A fakitermelésekből származó jövedelmek szervezetek közötti eloszlása

Az erdőgazdálkodás fő bevételi forrását az értékesített erdei fatermékek árbevétele adja (illetve ez fedezi a felmerülő ráfordításokat), ezért fontos a fakitermelésekből származó hozamok, jövedelmek erdészeti szektoron belüli eloszlása. A szervezetek közötti gazdasági tranzakciókat vesszük figyelembe, és a megoszlást az erdőgazdálkodási tevékenység összes bevételeiből kiinduló elosztó módszerrel vizsgáljuk (3. ábra).

Az árbevétel az **erdőgazdálkodónál**, **erdőhasználónál** jelenik meg, amelyből az **erdészeti szolgáltatónak** (fakitermelési és erdőfelújítási) vállalkozási díjat fizet, az erdőtulajdonosnak bérleti díjat térít. Az erdőgazdálkodót terhelik az erdőfenntartási költségek, az **erdészeti szolgáltatót** pedig munkavégzés anyagi, személyi ráfordításai, illetve az alkalmazott gépek és eszközök értékcsökkenési leírása.



Forrás: **Schiberna E. (2006):** A magán-erdőgazdálkodás működőképességének gazdasági vizsgálata. PhD értekezés

3. ábra: Az erdőgazdálkodási tevékenység konszolidált hozama és jövedelmei (nem arányos)

Az erdőtulajdonos és az erdőgazdálkodó viszonya

Az erdészeti szolgáltató, kivitelező vállalkozó személyek és szervezetek gazdálkodási tevékenysége egyértelmű, szolgáltatások nyújtása az állami és magán erdőgazdálkodóknak.

4. táblázat: Az állami erdőtulajdonos és az állami erdőgazdálkodó viszonya

Erdőtulajdonos	Kapcsolat	Erdőgazdálkodó
	Tulajdonosi hozam	
Megbízó	2. Erdőgazdálkodói tevékenységgel megbízás	Megbízott
	Erdőtulajdonos javára gazdasági elszámolás, pénzügyi közvetítés	
Egy-több erdőtulajdonos Magánszemély, Állami szervezet		Egyéni erdőgazdálkodó Egyéb vállalkozó Állami erdőgazdálkodó
(Haszon)bérbeadó, Vagyongazdálkodásba adó	4. Bérlet, erdészeti haszonbérlet, haszonvétel, vagyongazdálkodás különböző időtartamra	(Haszon)bérlet, Vagyongazdálkodásba vevő
	Bérleti, vagyongazdálkodási díj	

Magánszemély – Önálló tevékenység, Mg. őstermelő, Mg. kisvállalkozás, Családi gazdaság, Egyéni vállalkozó

Az erdővagyon és az azzal való gazdálkodás nem automatikusan vállalkozási tevékenység, ezért különösen sokféle változat alakul ki az erdőtulajdonos és az erdőgazdálkodó szervezeti formája, valamint a viszonyuk szerint. Az erdő és az erdőgazdálkodás kapcsolatában szervezetileg (a tulajdonosi jogosultságok erős korlátozása ellenére) az erdőtulajdonos és az

erdőgazdálkodó (erdőhasználó) közötti kapcsolat meghatározása a lényeges (4. táblázat). Az "erdőtulajdonos" és az „erdőgazdálkodó” elkülönülése gyakori, az állami erdőtulajdon esetében csaknem általános, a magyar magán tulajdoni alapú erdők esetében is meghatározó. Az állami tulajdonú erdő esetében még mindig az 1996-ban kötött ideiglenes vagyonkezelési szerződés van érvényben.

Az osztatlan közös tulajdon (amely most már az állami erdővagyonra is érinti – „vegyes tulajdon”) esetében a kapcsolatok azonosak, elsősorban a tulajdonosi döntéshozatalban és annak következményeiben van lényeges eltérés, valamint működési és elszámolási nehézség.

4. Az erdő és az erdőgazdálkodás a számvitelben

Az erdő fogalmának ökológiai, jogi és ökonómiai definiálása a megközelítések eltéréseiből fakadóan különböző, de az erdőgazdálkodás legfontosabb tényezője az erdő. (A szereplők között jelenleg pont az erdőtulajdonos van gyenge pozícióban.)

A biológiai folyamatok nem jelentenek egyúttal gazdálkodási-gazdasági eseményeket, az élőfa-növedéket nem tekintjük számvitelileg értékelt terméknek (a kitermelt növedéket, az erdei fatermékeket vesszük készletként, értékesítését hozamként számba).

Az eszköz megjelenítése a számviteli beszámolóban

Induljunk ki a pénzügyi számvitel alapfeladatából, célkitűzéséből, nevezetesen a gazdálkodó valós vagyoni, jövedelmi és pénzügyi helyzetének bemutatásából.

Az eszközök mérlegképességének (az aktiválásának) kritériumai:

- gazdasági értékkel bírjanak,
- értékük pénzben kifejezhető legyen,
- önállóan forgalomképesek, elidegeníthetők legyenek.

A vállalkozás szempontjából az eszköz gazdasági értéket akkor képvisel, ha a vállalkozásnak hasznot hoz, ha a jövőben hasznosítható.

Önállóan az eszköz értékelhető, ha ahhoz egyedileg érték rendelhető, ez pénzegységben kifejezhető.

Önállóan pedig az eszköz akkor forgalomképes, ha jogszerűen elidegeníthető, és találni olyan piaci szereplőt, aki képes és hajlandó annak ellenértékét elismerni és/vagy megfizetni.

A forgalomképesség hiánya, korlátozása – összefüggve az érték meghatározással – nyilvánvalóan akadály lehet a javak mérlegbe történő felvételének, az aktiválásnak.

Az erdőszetben ezek majd mindegyike erős kihívást jelent, de a legproblémásabb az erdő értékének (éves) meghatározása és figyelembe vétele a számviteli logika érvényesíthetőségénél. Az érték meghatározás az erdő esetében nehezebben teljesíthető és sajátos szabályokon keresztül érvényesül. Az erdőgazdálkodás alapvető eszközének számító erdő érték meghatározásának bizonytalansága természetesen kihat a jövedelmezőség értelmezésére és nagyságának meghatározására is. (A Pénzügyminisztérium korábban a vagyonkezelésbe adott/vett erdőingatlanok számviteli információként való figyelembe vételének elhagyását az értékek hiányában tudomásul vette.)

Az erdővagyon és számviteli értelmezése

5. táblázat: Az erdővagyon és számviteli értelmezése

Multifunkcionális erdővagyon	
Nem fatermelési cél Társadalmi – védelmi szolgáltatások, Élőhely	Erdőföld + Élőfa-állomány
A vagyon számviteli kezelése	
Nem piaci kategória Számvitelben nem kezelt	Könyv szerinti bruttó érték változatlan (bekerülés: vásárlás, telepítés, beruházás) Értékcsökkenési leírás nincs
	Értékhelyesbítés, terven felüli értékcsökkenés általában nincs

Az erdész-szakmai megítélésben az erdő(állomány)-vagyon komplex fogalma a közvetlen gazdasági értékkel is bíró erdőföldön, élőfa-állományon kívül az erdő minden egyéb összetevőjét is egyesíti (egyéb növények, állatok stb.). A nem piaci érték kategóriákhoz sorolható az erdő nem fatermék termelési, hanem védelmi, illetve társadalmi-szociális szolgáltatása (képessége), amely legfeljebb a gazdasági kalkuláció területe (5. táblázat).

Az „erdő” a számviteli törvényben megemlített önálló számviteli kategória, a földterület-től, az ültetvénytől stb. is különbözik, egyikükkel sem azonos „speciális” vagyontárgy. Az 1990 utáni első számviteli erdőképet tükrözte a Dudás Jné (szerk.): A számviteli törvény és az éves beszámoló SALDÓ, Budapest 1991. (158–159 p.):

„**erdő**: a fákkal és fásszáru növényekkel benőtt terület, melynek fő hasznát a fanövedék kitermelése, illetőleg a fa (helyesen az erdő – LB) védőhatása adja.”

Az erdő fentitől már eltérő megközelítést tartalmazza a Szerk. Dudás Jné: Könyvvezetés a kettős könyvvitel rendszerében SALDÓ, Budapest 1993. (76 p.). A számlatükörben az „erdő” egységét számvitelileg szétválasztja két alkotórészre s ezzel a Számviteli törvényben meghatározott „erdő” kategória önálló értelme a törvény módosítása nélkül megszűnik. Ettől kezdve a számvitelben is a gazdálkodói vagyon megítélésénél az „erdő” eszköz elemekből történő felépítése a szokásos.

12. INGATLANOK

121. Termőföld	1213. „Erdő földterülete”
125. Egyéb építmények	1253. „Erdők” – (véltetően az erdők élőfa-állománya LB)

2000. C. Számviteli törvény „26. § (1) A tárgyi eszközök között a mérlegben azokat a rendeltetésszerűen használatba vett, üzembe helyezett anyagi eszközöket (földterület, telek, telkesítés, erdő, ültetvény, épület, egyéb építmény, műszaki berendezés, gép, jármű, üzemi és üzleti felszerelés, egyéb berendezés, ingatlanokhoz kapcsolódó vagyoni értékű jogok), tenyészállatokat kell kimutatni, amelyek tartósan – közvetlenül vagy közvetett módon – szolgálják a vállalkozó tevékenységét, továbbá az ezen eszközök beszerzésére (a beruházásokra) adott előleget és a beruházásokat, valamint a tárgyi eszközök értékhelyesbítését.”

Az erdőérték számítása, becslése

Az erdő forgalma a piacgazdaságokban is csekély, alig ad alapot az adás-vételek alapján történő erdőértékelésre (különböző összehasonlító eljárások alkalmazásával sem).

Az erdőérték számításban a különböző felhasználási céloknak leginkább megfelelőnek tartott eljárásokat alkalmazunk, de számviteli okból értékelés nem történik.

Az erdővagyon értékelése Magyarországon jelenleg nem szabályozott, de ahol módszertanilag előrehaladottabb és formalizáltabb a becslés, ott is jó okuk van a számvitelben (és különösen évente) nem alkalmazni azt. A részeiből (erdőföld + faállomány) is összeállítható erdőérték meghatározása költséges, bonyolult és bizonytalansággal terhelt. Már a lábon álló élőfa készlet természetes mennyiségi becslése is általában közel tíz százalék hibahatárú, amelynek választékszerkezete és piaci értéke a bizonytalanságot tovább növeli. Az élőfaállomány értékbecslésének pontatlansága jóval meghaladja az éves eredmény nagyságrendjét, (tehát az eredmény ellenőrzésére, a vagyon - eredmény összefüggés érvényesítésére kevésbé alkalmas).

Az erdő (erdőföld és élőfaállomány) bekerülési értékkel való megjelenése a számvitelben

A „vásárolt erdő (erdőföld és élőfaállomány)” esetében a bekerülési érték a beszerzési érték (a bejegyzett erdőgazdálkodó, erdőhasználó független a tulajdonos váltástól).

Az erdőtelepítéssel létrehozott erdő (a termőföld átsorolása erdőföldnek, és az erdő élőfa-állománya) esetében az erdő élőfa-állomány bekerülési értéke az előállítási érték

Korábban a kimutatásokban, beszámolóikban az erdő általában nem szerepelt értékkel, megjelenítése a piacgazdaságokban is speciális és alig szokásos.

A társadalmi-gazdasági váltás előtti állami erdőgazdálkodási számvitelben sem az erdőtelepítést, sem az erdőfelújítást nem aktiválták az erdőgazdálkodók.

A mérlegben esetenként megjelenő gazdasági termelő eszköz „ökonómiai erdő” (erdőföld és erdő élőfa-állomány) számviteli sajátosságai:

- az erdő beszerzésekor a beszerzési értéken kerül az eszközállományba, értékesítéskor onnan kivezetésre (résztértékesítéskor egyszerű területaránnal),
- egyebekben az "erdő" értékváltozása a számvitelben könyvelésre nem kerül (nincs amortizáció, korosbítás-értéknövelés, felújítás, megszünt erdő beruházás stb.),
- az el nem használódó tárgyi eszközök közé tartozik, nincs értékcsökkenése és értékcsökkenési leírás sem számolható el. El nem használódó (el nem használható), erdőfenntartási (szakmai gyakorlatilag erdőfelújítási) kötelezettséggel terhelt, tehát használati idő nem határozható meg, és az egyes éveket sem terheli bekerülési költségnyálad,
- az „erdővel” előállított termék – kitermelt fanövedék – értékébe a tárgyi eszköz értéke nem megy át, nem épül be előállítási költségként.

Az „erdő” (erdőföld és élőfa állomány) a számviteli beszámolóban

Az erdőtulajdonosok túlnyomó többsége nem készít számviteli beszámolót, a magánszemélyek nem is alanyai a számviteli törvénynek. Az erdőtulajdonosok egyik nagy csoportját a magánszemélyek alkotják, akiknek személyes vagyonukba tartozik az erdő, és számviteli nyilvántartást más (vagyontárgyaikhoz hasonlóan) ezekről sem vezetnek. A kárpótlási folyamatban magánszemélyek jutottak erdővagyonhoz (erdőföldhöz és élőfaállományhoz). A tulajdonosi ügyletek, vásárlások, cserék és öröklések pénzügyi értéke ismert, de magánszemélyi zárt könyvviteli értéknilvántartás nem készül.

A számviteli törvény hatálya alá tartozó vállalkozó szervezeteknek a földtörvény tiltja a termőföld, az erdő (erdőföld és élőfaállomány) megszerzését. (Az erdőbirtokossági társulatoknak 2002-ig volt kivételes lehetősége erdő megszerzésére, az erdőtulajdonos tagok néhol apportáltak is, de itt piacinak nem nevezhető értékek szerepeltek a természetes (területi) vagyonarányok érzékeltetésére.)

A jelenlegi számviteli gyakorlatban így az erdő (erdőföld és élőfaállomány) többnyire nem is szerepel a könyvviteli nyilvántartásokban. A számvitelben nyilvántartott erdő érték (ha van)

elszakad az erdő aktuális értékétől. A vagyonváltozások számbavételének elmaradása miatt általában a számvitel az erdőérték lényeges változásairól sem ad információt.

6. táblázat: Az állami erdőgazdálkodás sajátosságainak megjelenése a beszámolóban

Beszámoló

Vagyon		Eredmény – Jövedelem	
(Állapot, állomány, időpont)		(Időszak árbevétele és ráfordítása, állományváltozással)	
Mérleg		Eredménykimutatás	
Eszközök	Források	Ráfordítások	Hozamok
Befektetett eszközök	Saját tőke	Anyagjellegű ráfordítások	Értékesítés nettó árbevétele
Tárgyi eszközök - (vásárolt erdő), - (erdőtelepítés)	Jegyzett tőke Tőketartalék Eredménytartalék	Személyi jellegű ráfordítások	Aktivált saját teljesítmények SEE
	Mérleg szerinti eredmény	Értékcsökkenési leírás (erdőnél nincs)	
	Céltartalék	Egyéb ráfordítások	Egyéb bevételek
- vagyonkezelésbe (adott-) vett erdővagyon	Kötelezettségek - vagyonkezelésbe vett erdővagyonhoz kapcsolódó kötelezettség		
		Adózás előtti eredmény	
Forgó eszközök		Társasági adó, Osztalék	
Eszközök összesen = Források összesen		Mérleg szerinti eredmény	

A kettős könyvvitelt vezető, erdőt értékkel szerepeltető erdőtulajdonosok (erdő vagyonkezelőknek) kis része egyben erdőgazdálkodó is (akik speciális csoportot képeznek), és az erdőgazdálkodásuk során erdővagyonról és erdészeti eredményről érintő tevékenységeket végeznek (6. táblázat).

A számvitelben az erdőt specialitásai miatt tehát értékkel általában nem szerepeltetik, ha igen, a megegyezés szerint a vagyonváltozása akkor sincs kimutatva, ezért az eredmény a vagyonváltozással nem kerül korrigálásra.

Sem a mérlegben a tárgyi eszközök (esetleg az állami erdőnél a vagyonkezelésbe vett eszközök és ekkora kötelezettségként), sem az eredménykimutatásban nem szerepel az erdő értékváltozása. *Az erdő értékét és változását a tíz éves periódusokban elvégzett erdőleltározás természetes adatai alapján lehetne számba venni (erdőérték-számítás).*

Az erdőtelepítés, mint beruházás az aktiválás után a tárgyi eszközök között jelenik meg, a költségek a saját előállítású eszközök értékét képezi.

Az 6. táblázatból egyébként kikövetkeztethető, hogy az erdőérték figyelembe vétele a mérleg befektetett eszköz és hosszú lejáratú kötelezettség soraiban a jelenlegi mérlegfőösszeg többszörösére való megemelését jelentené, ami a számvitelből képzett mutatókat alapvetően megváltoztatná (az erdőgazdálkodás sajátosságainak megfelelően). A vagyonkezelésbe vett erdővagyon és a hosszú lejáratú kötelezettség folyamatosan egyezik (nincs értékcsökkenés).

Az erdőgazdálkodás a számvitelben

Az "ökonómiai erdő" számviteli fogalma, helyzete után az "erdőgazdálkodás" ökonómiai - számviteli megítélését vesszük sorra, itt is igyekszünk a félreértéseket tisztázni az erdészeti és számviteli kategóriák alapján.

A Központi Statisztikai Hivatal Nemzetgazdaság-statisztikai Főosztály (szerk.): A gazdasági tevékenységek egységes ágazati osztályozási rendszere és a tevékenységek tartalmi meghatározása KSH, Budapest 1991. szerint is vitathatatlanul gazdasági tevékenység az erdőgazdálkodás: 02 Erdőgazdálkodási termelés és szolgáltatás

Jelenleg a TEÁOR 2008 van érvényben, amely szerint az erdőgazdálkodási ágazathoz tartozó tevékenységek:

Ágazat	Alágazat	Szakágazat	
02			Erdőgazdálkodás
	02.1	02.10	Erdészeti, egyéb erdőgazdálkodási tevékenység
	02.2	02.20	Fakitermelés
	02.3	02.30	Vadon termő egyéb erdei termék gyűjtése
	02.4	02.40	Erdészeti szolgáltatás

Hozamok – költségek és ráfordítások értelmezése az erdőgazdálkodásban

A számvitel, mint a gazdálkodó vagyoni, jövedelmi és pénzügyi helyzetére megállapodás szerinti módszereket alkalmazó eljárás, számol a lehetőségeivel és a korlátaival. Ezért más kompromisszumokhoz hasonlóan és a költség – haszon összevetés számviteli törvényben nevesített elve alapján lehetséges a folyamatosan működő vállalkozásoknál elsősorban a hozamokra, a ráfordításokra, az eredményre koncentrálni a megbízható kép bemutatására.

Az ágazatban kimutatott jövedelmet az erdővagyon értékének számszerűsítése hiányában a vagyonváltozással nem korrigáljuk, így a vagyon csökkenés vagy gyarapodás és a vagyont növelő ráfordítások számviteli megjelenítése elmarad (az időszaki – tíz éves – erdőleltározáshoz-erdőtervezéshez kapcsolódóan lehet erdőértékelést, ez alapján a vagyonkezelésbe vett erdővagyon és a hosszú lejáratú kötelezettséget korrigálni). Az erdővagyon, a vagyonváltozás mérésének hibahatára egyébként lényegesen nagyobb a kimutatott éves erdőgazdálkodási eredménynél.

Az erdő bázisán folyó erdőgazdálkodási termelés eredménye az „erdei fatermék”. A hozamok és a ráfordítások az erdő számviteli értékére nem hatnak, a termék termeléséhez kapcsolódnak. Az „erdő” és az „erdőgazdálkodási termelés terméke (erdészeti termék – erdei fatermék)” számvitelileg eltérő fogalmak.

Az erdőtulajdonos a folyó erdőgazdálkodásában bérleti, vagyonkezelési díjhoz jut, nála lényeges vagyon és jövedelemváltozás az erdő értékesítésekor következhet be. (A tulajdonosnál, ha egyúttal erdőhasználó is, akkor az imént vázolt bonyolultabb esetek jelentkezhetnek, és a jelenlegi számviteli gyakorlat korlátozottan képes a valós vagyoni és jövedelmi helyzetet bemutatni.)

A vagyonkezelő, bérlő az erdőgazdálkodási hozamait és ráfordításait könyvelési és értékeli, a tulajdonos felé a vagyonkezelésbe, bérletbe vett erdővagyon változásának elszámolása, annak értékbeli kimutatatlansága miatt problematikus.

Az erdészeti szolgáltatót tartjuk tipikus vállalkozónak, nála általában speciális erdészeti kérdés, megoldás alig merül fel.

Az erdőgazdálkodó, erdőhasználó hozamai és ráfordításai

Az erdőhasználó eredmény-kimutatásában (7. táblázat) a „fanövedék – erdei fatermék”-hez kötődő árbevétel és a kitermelési ráfordítás különbsége a „**fakitermelés kitermelési költségmentes árbevételeként**” jelentkezik (amelyet a speciális magyar erdészeti finanszírozási rendszer – költségvetési elvonás és támogatás – évtizedekig módosított). Az **erdőgazdálkodás eredményénél** számításba kell venni az összes egyéb költséget és ráfordítást (erdőfelújítás, erdőnevelés, erdőfenntartás, igazgatási és egyéb ráfordítások, vagyonkezelési, bérleti díj stb.).

Az erdőhasználó jövedelmi helyzetét meghatározza az erdő terület egységén kitermelt erdei fatermék mennyisége (m^3/ha) és annak értékesítési egységára ($\text{E Ft}/\text{m}^3$), illetve a kitermelt faállomány területe erdőfelújításának ráfordítása ($\text{E Ft}/\text{ha}$). A fakitermelési és erdőművelési vállalkozási díjakat jelentősen befolyásolja az erdőtulajdonos vagy erdőhasználó rendelkezésére álló fahozam piaci értéke is.

7. táblázat: Az erdőgazdálkodás eredmény tényezői

Költség, ráfordítás	Hozam, árbevétel
fakitermelés közvetlen költsége	fakitermelés hozama (fatermékek árbevétele) Költség, ráfordítás és eredmény támogatások
(+ természetvédelmi korlátozások többlet ráfordítása)	(– természetvédelmi korlátozások hozamcsökkentése)
(+ természeti károk többlet ráfordítása)	(– természeti károk (vihar, új típusú) hozamcsökkentése)
fakitermelés kitermelési költségmentes árbevétele (fedezete)	
erdőművelés, erdőfelújítás közvetett költsége	nincs számviteli hozam
(+ természetvédelmi korlátozások többlet ráfordítása)	Költség, ráfordítás és eredmény támogatások
(+ természeti károk (aszály), vadkárok többlet ráfordítása)	
Erdőfenntartás, egyéb ráfordítás (erdő értékcsökkenési leírás nincs) Vagyonkezelési (bérleti) díj	
erdőgazdálkodás eredménye	

5. Befejezés helyett

A fentiekben foglaltam össze az erdő, az erdőgazdálkodás számvitelével és problémáival kapcsolatos véleményemet, és utaltam a jelenlegi gondokra és következményeire.

Igyekeztem feltárni és bemutatni azokat a legfontosabb területeket, amelyekre egységes szemléletű, összehangolt, összefoglaló állásfoglalásokkal lehetne rendezni a viszonyokat és felváltani az egyedi, eltérő, alig kezelhető megnyilatkozásokat.

Sopron, 2010. november

Jó szerencsét! Üdv az erdésznek!

Néhány szakirodalom és a további szakanyagok egy része a NYME – EMK – EVGI honlapján (<http://emk.nyme.hu> – Intézetek – Erdővagyon-gazdálkodási és Vidékfejlesztési Intézet) megtekinthető, letölthető.)

- Lett B. (2009): Az erdővagyon számbavételének helyzete és jövőben alkalmazandó eljárásai. Magán-erdőgazdálkodási Tájékoztató Iroda Erdészeti kisfüzetek 4. NYME EVGI, Sopron. 94 p.*
- Lett B. (2007): Erdészeti számvitel és pénzgazdálkodás Jegyzet NYME EMK Erdővagyon-gazdálkodási Intézet, Sopron 396 p.*
- Lett B. – Stark M. – Héjj B. (1999–2001): Az erdészeti számvitel és költségvetési kapcsolatok EU harmonizációja; 29 829 OTKA rész- és zárójelentés.*

➤ **Az erdészeti eredményszámítás problémái az erdővagyon értékelés hiányában**

Lett Béla – Mészáros Károly – Stark Magdolna Nyugat-Magyarországi Egyetem, Sopron

Az erdő és az erdőgazdálkodás sajátosságai több számviteli és adózási felvetést indukáltak, különösen a magán erdőgazdálkodás szférájában. Ezeket a problémákat nem minden esetben sikerült megnyugtatóan megoldani, maradtak kritikus témák.

6. 2015–

- **A jelenlegi, 2015 végi helyzetre aktuális a most feltett kérdés, amely a bizonytalanságot érzékelteti, amely az állami tulajdonú erdőgazdálkodást érinti**

Erdő a könyvviteli nyilvántartásokban

Megjelent a Számviteli Levelek 333. számában (2015. október 15.), 6798. kérdésszám alatt.

Kérdés: Részvénytársaságunk az államtól bérelt erdőterületen gazdálkodik. Könyveinkben a tárgyi eszköz értékénél csak azon erdőterület értéke szerepel, ahol az elmúlt 15 évben erdőtelepítés volt. Ezen területek értékeként a felmerült telepítés és ápolás költsége szerepel. Helyes így a főkönyv? Amennyiben értékelni kell a jelenleg 0 értéken szereplő erdőterületet, akkor milyen értéken kell figyelembe venni, illetve könyvelni?

Válasz:

A válasz előtt egy megjegyzés. Az erdőterületnek az államtól való bérlése nem értelmezhető. Bérlet esetén bérleti szerződésben kell rögzíteni, hogy a bérbe adott erdő az állam tulajdona, annak a nyilvántartása (a főkönyvben való szerepeltetése) melyik állami szervnek (a bérbeadónak) a feladata, kötelezettsége, továbbá a pótlólagos beruházásokkal a bérbevevőnek hogyan, mikor kell elszámolnia, illetve a könyveiben ki kell-e azt mutatnia stb.

A nemzeti vagyonba tartozik az állami tulajdonban lévő erdő. Az állami vagyonról a 2007. évi CVI. törvény rendelkezik. E törvény felhatalmazása alapján az állami vagyonnal való gazdálkodás szabályait a 254/2007. (X. 4.) Korm. rendelet szabályozza. A kérdésben foglaltakra adandó válasznál alapvetően a Korm. rendelet előírásaiból kell kiindulni.

A vagyonkezelés szabályait vagyonkezelési szerződésbe kell foglalni, amelyben rögzíteni kell a felek jogait és kötelezettségeit. A vagyonkezelésbe adó az állami vagyon esetén a tulajdonosi jogokat gyakorló szerv (korábban nevesítetten a Magyar Nemzeti Vagyonkezelő Zrt., MNV Zrt.), vagyonkezelésbe vevő, a vagyonkezelő egyéb gazdálkodó szervezet is lehet.

A Korm. rendelet 9. §-ának (3) bekezdése szerint a vagyonkezelő köteles teljesíteni a jogszabályban, illetve a vagyonkezelési szerződésben előírt, az állami vagyonra vonatkozó nyilvántartási, adatszolgáltatási és elszámolási kötelezettséget. A (9) bekezdés alapján az egyéb vagyonkezelő köteles a vagyonkezelésbe vett eszközöket a számviteli törvény előírásai szerint [Szt. 23. §-ának (2) bekezdése] a hosszú lejáratú kötelezettségekkel szemben a vagyonkezelési szerződésben rögzített értéken állományba venni stb. A 18. § (1) bekezdése alapján a vagyonkezelési szerződést módosítani kell a vagyonnövekedés számviteli szabályok szerinti elszámolása érdekében, ha a vagyonkezelő a vagyonkezelésében lévő állami vagyonon – a tulajdonosi jogok gyakorlójának előzetes hozzájárulásával – értéknövelő beruházást, felújítást hajt végre stb.

A kérdésben leírtak arra utalnak, hogy a kérdező cég és az állami vagyon tulajdonosi jogok gyakorlója között vagy nincs vagyonkezelési szerződés, vagy a vagyonkezelési szerződés nem felel meg a 254/2007. (X. 4.) Korm. rendeletben előírtaknak.

A kérdés szerint az elmúlt 15 évben volt az erdőtelepítés, a hivatkozott Korm. rendelet közel nyolc éve van hatályban (bár azt megelőzően is hasonló elő-írások voltak!), a Korm. rendeletben foglaltaknak megfelelően a vagyonkezelési szerződést módosítani kellett volna, a jogszabályból következően kötelező jelleggel.

A vagyonkezelési szerződésben kell rögzíteni az erdő vagyonkezelésbe vételkori értékét. Ezt a vagyonkezelő utólag, saját hatáskörben nem állapíthatja meg. Utólag csak a vagyonkezelési szerződés módosítható az adott állami vagyon (erdő) felett a tulajdonosi jogokat gyakorló szervezet által a vagyonkezelésbe adás időpontjában meglévő erdőérték írásban való rögzítésével. Ezt az értéket kell a vagyonkezelőnél a beruházások számlán állományba venni a hosszú lejáratú kötelezettségekkel szemben.

A kérdésben bérelt erdőterületről ír a kérdező. Részletesebb kifejtés nélkül ez kétféleképpen értelmezhető: egyrészt olyan földterület, ahol erdőt lehet telepíteni, másrészt már valamilyen formában létező erdő. Azt a földterületet, amelyen erdőt fognak telepíteni, nem szabad erdőként kimutatni, hanem földterületként kell a tárgyi eszközök között szerepeltetni. Természetesen ennek az értékét is vagyonkezelési szerződésben rögzíteni kell. Ha valamilyen formában létező erdőt vettek vagyonkezelésbe, akkor külön kell választani a fölterületet és a létező erdőt, és külön-külön kell meghatározni a vagyonkezelésbe vételkori értéküket.

Az erdő bekerülési értékébe tartozik (és a beruházásszámlán elkülönítetten kell kimutatni) a telepítés, a pótlás, az ápolás költsége (számlázott, illetve saját teljesítés esetén a közvetlen önköltség), amelynek összegét minden évben legalább egyszer az erdőberuházás ráfordításai között el kell számolni, és ennek megfelelően minden évben módosítani kell a vagyonkezelési szerződést.

Figyelem! Kérjük a válasz értelmezésénél a válaszadás időpontját (2015. október 15.) vegye figyelembe!

➤ **Közjóléti létesítmények megvalósításához támogatás elszámolások – MSzSZE**

Megjelent a Számviteli Levelek 335. számában (2015. november 12.), 6826. kérdésszám alatt.

Kérdés: Társaságunk az MVH-hoz az Európai Mezőgazdasági Vidékfejlesztési Alapból az erdei közjóléti létesítmények megvalósításához támogatási kérelmet nyújtott be. A támogatási kérelemnek helyt adó határozatban az indokolásban a 66/2013. (VII. 29.) VM rendelet rendelkezéseire utalnak. Ebben a rendeletben a számviteli elszámolás módja nem szerepel. Mivel normatív támogatásról van szó, támogatási szerződéssel nem rendelkezünk. A tőketartalék javára kell elszámolnunk, vagy fejlesztési tartalékként, tehát halasztott bevételként?

Az Szt. 36. §-a (1) bekezdésének f) pontja alapján a tőketartalék növekedéseként kell kimutatni a pénzmozgással, illetve az eszközmozgással egyidejűleg a jogszabály alapján tőketartalékba helyezett pénzeszközöket, átvett eszközök értékét.

Jelenleg ilyen jogszabályi rendelkezések a következők:

- a szakképzési alapból kapott fejlesztési (beruházási) támogatásokat szabályozó 2011. évi CLV. törvény 22. §-ának (1) bekezdése;
- az Agrár- és Vidékfejlesztési Operatív Program keretében kapott támogatásokat szabályozó 172/2004. (XII. 23.) FVM rendelet 5/A. §-a;
- az Európai Mezőgazdasági Vidékfejlesztési Alap társfinanszírozásában megvalósuló beruházásokhoz kapott fejlesztési támogatásokat szabályozó 23/2007. (IV. 17.) FVM rendelet 20. §-ának (1) bekezdése.

A felsorolásban a 66/2013. (VII. 29.) VM rendelet nem szerepel. Így az erdei közjóléti létesítmények megvalósítási támogatását a pénzmozgással egyidejűleg rendkívüli bevételként (2016-tól egyéb bevételként) kell elszámolni, majd halasztott bevételként időbelileg el kell határolni.

Figyelem! Kérjük a válasz értelmezésénél a válaszadás időpontját (2015. november 12.) vegye figyelembe!

Erdők állományneveléséhez kapott támogatás

Megjelent a Számviteli Levelek 308. számában (2014. július 10.), 6369. kérdésszám alatt.

Kérdés: Hogyan kell könyvelni a fiatal erdők állományneveléséhez kapott támogatást?

Amíg az **erdőtelepítés erdővé minősítése nem történik meg**, addig az erdő telepítésével, gondozásával, pótlásával, **állománya nevelésével** kapcsolatosan felmerülő költségeket beruházásként kell kimutatni. Ebből következően a fiatal erdők állományneveléséhez kapott támogatást véglegesen fejlesztési célra kapott támogatásként kell elszámolni (T 384 – K 9894), majd időbelileg el kell határolni (T 9894 – K 4832). Az időbeli elhatárolást viszont csak akkor lehet megszüntetni, ha az erdőt értékesítik, illetve térítés nélkül átadják, mivel az erdővé minősítést követően sem lehet az erdő bekerülési értéke után terv szerinti értékcsökkenést elszámolni, de terven felüli értékcsökkenést sem.

Figyelem! Kérjük a válasz értelmezésénél a válaszadás időpontját (2014. július 10.) vegye figyelembe!

Megjegyzés: a fiatal erdők állománynevelése erdőfelújításoknál és már befejezett erdőtelepítéseknél szokásos, az erdőgazdálkodás folyó évi költségeként számolandó el. – LB

Fejlesztési TT??

Erdőfelújítás fogalma és számviteli elszámolása

Erdő újratelepítése költségeinek elhatárolása

Megjelent a Számviteli Levelek 236. számában (2011. január 27.), 4891. kérdésszám alatt.

Kérdés: Úgy tudom, hogy új erdő telepítése, meglévő erdő megvásárlása egyértelműen beruházás, és így az újerdő-telepítés összes költsége az erdő bekerülési értékébe tartozik. Beruházásként kell azt elszámolni, majd a befejezett erdőtelepítést kell aktiválni az egyéb építmények között. Az Szt. 52. §-ának (5) bekezdése szerint nem számolható el terv szerinti értékcsökkenés... az erdő bekerülési (beszerzési) értéke után. A Számviteli Levelek 226. számában a 4689. kérdésre adott válaszban pedig azt olvasom, hogy az újratelepítés egyszer felmerülő közvetlen költségére indokolt az Szt. 41. §-ában (2) bekezdése alapján céltartalékot képezni. Akkor most beruházás vagy költség és céltartalékképzés? Vagy csak rosszul értelmezek valamit?

A kérdésben leírtakban nincs ellentmondás, csupán más-más esetről van szó. Értelmezzük a kérdésben leírtakat. Az új erdő telepítésének az összes költsége az erdő bekerülési értékébe tartozik, amelyet az erdőberuházás ráfordításaként kell számításba venni. **De az erdőberuházás bekerülési értékébe a fatelepítés költségein túlmenően beletartozik a fák pótlásának, az erdő gondozásának, továbbá az erdő termőre fordulásáig (azaz az erdő kivágásra alkalmas voltáig) felmerülő minden közvetlenül felmerült költség.** Így az erdőberuházás a telepítéstől az aktiválásig akár 15-20 évig is eltarthat. **Ezen időtartam alatt az erdőberuházás könyvekben kimutatott értéke folyamatosan nő, tényleges, valós értéke pedig ennél még gyorsabban és nagyobb mértékben nő. Ezért nem lehet az erdő bekerülési értéke alapján terv szerinti értékcsökkenést elszámolni.**

Hasonló a helyzet akkor is, ha a társaság erdőberuházást vagy már termőre fordult erdőt vásárol, legfeljebb a könyvekben kimutatott értékben van eltérés.

Az erdőben lévő fákat azonban kivágják, jellemzően nem egyszerre. A fák kivágásával az erdő valós, tényleges értéke csökken, de az erdő nem szűnik meg, így az erdő könyv szerinti értékét a könyvekből nem lehet kivezetni. Az erdő azért nem szűnik meg, mert a kivágott fák

helyére újakat, fiatal fákat ültetnek. ***Az újratelepítés költségeivel nem lehet a korábban már termőre fordult erdő bekerülési értékét tovább növelni.*** Ezért az erdőfelújítás, az újratelepítés költségeit a felmerülés időszakában kell az eredmény terhére elszámolni. Természetesen az eredmény terhére kell elszámolni az újratelepített erdő gondozásával kapcsolatos összes költséget is.

Ha a termőre fordult erdő fáit több év alatt vágják ki, és a **kivágás évében pótolják a kivágott fákat, azaz újratelepítenek**, akkor a kivágott fák értékesítéséből befolyó bevétel fedezetet nyújt az újratelepítés költségeire. ***Ha csak a kivágott fák értékesítésének üzleti évét követően történik az újratelepítés, akkor nincs fedezete az újratelepítés költségeinek, mivel az értékesítés árbevételét nem lehet időbelileg elhatárolni. Ezen helyzet "áthidalására" szolgálhat a céltartalék képzése – a kivágott fák értékesítésének üzleti évében – az újratelepítés egyszer felmerülő költségeire az Szt. 41. §-ának (2) bekezdése szerint, amely céltartalékot az újratelepítés üzleti évében kell feloldani.***

Összefoglalóan: az új erdő telepítésével, nevelésével, gondozásával kapcsolatosan felmerülő, a telepített erdőhöz hozzákapcsolható tételeket az erdőberuházás bekerülési értékében kell elszámolni mindaddig, amíg az erdő rendeltetésszerűen használatba nem vehető (amíg a fák kivágásra nem érettek, amíg az erdő parkerdőként nem funkcionálhat).

A már rendeltetésszerűen használatba vett, aktivált erdővel kapcsolatos minden költséget a felmerüléskor kell az eredmény terhére elszámolni. Ilyen költség az erdő újratelepítésének a közvetlen költsége is. Tehát az újratelepítés nem beruházás, de nem felel meg az Szt. szerinti felújítás fogalmának sem. Így az újratelepítés jövőben felmerülő költségeire képezhető az Szt. 41. §-ának (2) bekezdése szerint céltartalék.

Figyelem! Kérjük a válasz értelmezésénél a válaszadás időpontját (2011. január 27.) vegye figyelembe!

Megjegyzés: a sajnálatosan elterjedt erdő újratelepítése kifejezés szakmailag kritizálható, valójában erdőfelújításról van szó, ami viszont egészen más megítélés alá esik. Az erdő telepítése azon a területen valósítható meg, ahol korábban nem állt erdőállomány, és addig tart míg az erdősítés nincs befejezettként nyilvántartásba véve, ezen időszak költségei minősülnek beruházásnak. – LB

Sajnálatos, hogy ilyen szöveget olvashatunk: ***De az erdőberuházás bekerülési értékébe a fatelepítés költségein túlmenően beletartozik a fák pótlásának, az erdő gondozásának, továbbá az erdő termőre fordulásáig (azaz az erdő kivágásra alkalmas voltáig) felmerülő minden közvetlenül felmerült költség.*** A fiatal erdők állománynevelése erdőfelújításoknál és már befejezett erdőtelepítéseknél szokásos, az erdőgazdálkodás folyó évi költségeként számolandó el. Az erdő telepítése azon a területen valósítható meg, ahol korábban nem állt erdőállomány, és addig tart míg az erdősítés nincs befejezettként nyilvántartásba véve, ezen időszak költségei minősülnek beruházásnak. – LB

Sajnos a következő megállapítás sem pontos: ***Ezen időtartam alatt az erdőberuházás könyvekben kimutatott értéke folyamatosan nő, tényleges, valós értéke pedig ennél még gyorsabban és nagyobb mértékben nő. Ezért nem lehet az erdő bekerülési értéke alapján terv szerinti értékcsökkenést elszámolni.*** Tény, hogy erdő esetében a természeti tényezők, a biológiai folyamatok és az emberi (költséggel járó) tevékenységek bonyolult kölcsönhatásban vannak. Az értékcsökkenés számviteli tiltása az ökonómiai erdő elméletén alapulnak.

Az újratelepítés költségeivel nem lehet a korábban már termőre fordult erdő bekerülési értékét tovább növelni. **Megjegyzés:** Ezért célszerű erdőfelújítást használni, így élesen elválasztható az erdőtelepítés és az erdőfelújítás, és nem keveredik a számviteli elszámolása. – LB

Ha csak a kivágott fák értékesítésének üzleti évét követően történik az újratelepítés, akkor nincs fedezete az újratelepítés költségeinek, mivel az értékesítés árbevételét nem lehet időbelileg elhatárolni. Ezen helyzet "áthidalására" szolgálhat a céltartalék képzése – a kivágott fák értékesítésének üzleti évében – az újratelepítés egyszer felmerülő költségeire az Szt. 41. §-ának (2) bekezdése szerint, amely céltartalékot az újratelepítés üzleti évében kell feloldani. Megjegyzés: A kérdésben és a válaszban is javasoljuk elválasztani az egyetlen erdőrész egyszeri, teljes területű letermelését (akár tarvágását) majd erdőfelújítását és az erdészeti üzem (erdőbirtok) gazdálkodását, ahol minden évben van fakitermelés (értékesítési árbevétel) és minden évben van erdőfelújítási, erdőnevelési költség. Az erdészeti üzem (erdőbirtok) gazdálkodásánál, ahol minden évben van fakitermelés (értékesítési árbevétel) és minden évben van erdőfelújítási, erdőnevelési költség ott nem az erdőrész finanszírozza a saját felújítását, hanem az éves bevételek adnak fedezetet kiadásokra, a hozamok a költségekre. Itt a céltartalék képzés sem szüksége és nem is kell.

Erdőgazdálkodással kapcsolatos bevételek, ráfordítások

Megjelent a Számvetési Levelek 226. számában (2010. augusztus 26.), 4689. kérdésszám alatt

Kérdés: Kettős könyvvizetésre kötelezett bt. tevékenységi köre erdőgazdálkodás, erdőszakirányítás és fakereskedelem. A társaság a tevékenységét részben bérlet erdőterületen végzi. Az erdő sajátosságaira tekintettel, hogyan kell a kettős könyvvitelben szerepeltetni a bevételt és az elszámolt bérleti díjat? Egy adott erdőrészlet hozama (a fakitermelés) és ennek árbevétele jellemzően a bérleti időtartam első évében jelentkezik, ekkor kell a bérleti díjat is kifizetni. Az első évben a fakitermelés költsége, az erdőfelújításból az újratelepítés, továbbá az ápolás és pótlás költségei jelentkeznek, amelyre a kitermelés évében céltartalékot kell képezni. Úgy gondolom, hogy az első évben jelentkező árbevételt és bérleti díjat időbeli elhatárolással meg kellene osztani a bérleti időszak időtartamára. Dönthetek úgy is, hogy a kitermelés évében számolom el a bevételt és a teljes futamidőre jutó bérleti díjat?

A **rövid válasz** az, hogy nem lehet másként eljárni, mint ahogyan azt a bt. utolsóként megfogalmazott kérdése tartalmazza, azaz akkor kell az árbevételt elszámolni, amikor az az Szt. szerint kötelező, a bérleti díjat pedig akkor, amikor azt a megállapodás szerint fizetni kell.

A rövid választ azonban részletezni kell!

A bt.-nek árbevétele valójában akkor lesz, amikor a kitermelt fát értékesíti. Ha ez a kitermelés évében megtörténik, akkor a kitermelés évében. Ha a kitermelt fát nem a kitermelés évében értékesíti, akkor a kitermelt fát a kitermelés közvetlen önköltségén – mint saját termelésű terméket – készletre kell vennie. Az értékesített fa számlázott ellenértékét időbelileg nem lehet elhatárolni.

A kérdés szerint a bérleti díjat – megállapodás alapján – a kitermelés évében kell a tulajdonosoknak kifizetni. A bérleti díj elhatárolása csak akkor lehetséges (illetve kötelező), ha a fakitermelés egy-egy bérbe vett erdőrészlethez kapcsolódóan több évben történik, és – ettől függetlenül – a bérleti díj egészét előre kell megfizetni.

Az erdőfelújítás költségei általában időbelileg nem határolhatók el, azokra jellemzően céltartalék sem képezhető. Ebből következően a kérdésben leírt kötelező céltartalékképzés a számviteli törvény előírásaival nem támasztható alá. Ezen általános szabály alól kivétel lehet az újratelepítés egyszer felmerülő közvetlen költsége, amelyre indokolt az Szt. 41. §-ának (2) bekezdése szerint céltartalékot képezni, ha a fakitermelés évében az újratelepítés nem történik meg. (A fakitermelés évében képzett céltartalékot az újratelepítés évében kell feloldani!) Az újratelepített erdő ápolásával, pótlásával, gondozásával kapcsolatosan – a "termőre fordulás"

sig", az erdővé minősítésig (gyakorlatilag a kitermelésig) – felmerült költségeket a felmerülés évének az eredménye terhére kell elszámolni.

Figyelem! Kérjük a válasz értelmezésénél a válaszadás időpontját (2010. augusztus 26.) vegye figyelembe!

Erdő újratelepítésével kapcsolatos kiadások elszámolása

Megjelent a Számviteli Levelek 16-17. számában (2001. szeptember 6.), 319. kérdésszám alatt

Kérdés: Egyszeres könyvvitelt vezető erdőbirtokossági társulat a kitermelt erdőt újratelepíti. Az újratelepítéssel kapcsolatos kiadásokat elszámolhatja-e költségként? Ha aktiválni kell, milyen amortizációs kulccsal lehet az értékcsökkenést elszámolni, mivel az erdő értéke a kitermelésig nő?

Az új Szt. 3. §-a (1) bekezdésének 2. pontja szerint az erdőbirtokossági társulatnak a vállalkozókra érvényes előírásokat kell alkalmaznia.

Új erdő telepítése, meglévő erdő megvásárlása egyértelműen beruházás, és így az újerdő-telepítés összes költsége, az egyszeres könyvvitelt vezetőnél az új erdő telepítésével kapcsolatos összes kiadás az erdő bekerülési értékébe tartozik. Beruházásként kell azt elszámolni, majd a befejezett erdőtelepítést kell aktiválni az egyéb építmények között.

Az új Szt. 52. §-ának (5) bekezdése szerint: "nem számolható el terv szerinti értékcsökkenés... az erdő bekerülési (beszerzési) értéke után." Ezen előírás fejezi ki azt, hogy az erdőtelepítés befejezése után az erdő értéke nő, tehát nem számolható el terv szerinti értékcsökkenés.

Az új Szt. 48. §-ának (2) bekezdése szerint: "az erdőnevelési, az erdőfenntartási, az erdőfelújítási munka ellenértékét, illetve saját vállalkozásban végzett megvalósítás esetén a felmerült és a tevékenységhez közvetlenül kapcsolódó költségek értékét nem lehet a tárgyi eszközök bekerülési (beszerzési) értékében figyelembe venni." Ez a szabályozás abból indul ki például az erdőfelújítás (az erdő újratelepítése) költségeinek (kiadásainak) a felmerüléskor az eredmény terhére történő elszámolása előírásánál, hogy a meglévő erdő kitermelését, kivágását követi (gyakorlatilag ugyanazon éven belül) az erdő újratelepítése. Az erdő kitermelése, kivágása során realizálódó bevétel meghaladja (lényegesen meghaladja) a fakivágás tényleges költségeit, és a többletbevétel fedezi az újratelepítés költségeit, kiadásait. Hasonló módon indokolható az erdőnevelési, -fenntartási költségeknek, kiadásoknak az eredmény terhére történő elszámolása.

Természetesen jelentős torzulást eredményezhet a vállalkozás mérleg szerinti eredményében az, ha a fakitermelés, illetve az erdőfelújítás (az erdő újratelepítése) nem ugyanazon évben történik, ha nem egyidejűleg, nem tervszerűen végzik.

Figyelem! Kérjük a válasz értelmezésénél a válaszadás időpontját (2001. szeptember 6.) vegye figyelembe!

Kitermelt fa csemetékkel való pótlásának elszámolása

Megjelent a Számviteli Levelek 57. számában (2003. április 3.), 1191. kérdésszám alatt

Kérdés: Az erdőbirtokossági társulat a földet csak kezeli, nincs a tulajdonában. Árbevétele a fakitermelésből származik, a kitermelt fát csemetékkel pótolja. Hogyan kell a pótlást, a tisztítást, a gallyazást, a pásztázást könyvelni?

Az erdőbirtokossági társulat kettős könyvvitelt vezet. Az Szt. 48. §-ának (2) bekezdése alapján az erdőnevelési, az erdőfenntartási, az erdőfelújítási munkákat **karbantartásként** kell elszámolnia, az ezzel kapcsolatos költségeket nem lehet a tárgyi eszköz (az erdő) bekerülési értékében figyelembe venni.

A leírtakból következően, a meglévő erdő kivágása (a fakitermelés) esetében az erdő bruttó értékét a könyvekből nem kell kivezetni, ha a fakitermelést követően felújítják az erdőt csemetefák ültetésével. Így a felmerülés üzleti évének eredményét terheli mind a fakitermelés, mind a csemetefa-ültetés, továbbá a csemetefák gondozásának, pótlásának, az erdő tisztításának, gallyazásának költségei, amelyeket az 5. számlaosztály megfelelő költségnevének kell elszámolni.

Figyelem! Kérjük a válasz értelmezésénél a válaszadás időpontját (2003. április 3.) vegye figyelembe!

➤ **Az erdőtelepítés fogalma és számviteli elszámolása**

Az erdőgazdálkodás és különösen az erdőtelepítés problémája a magán erdőgazdálkodást sújtja, amelyet a számviteli és adó kérdések – válaszok serege támaszt alá.

A válaszadók a szakmai kérdésekben is a jogszabályi és számviteli előírásokat igyekeznek követni, de a válaszok a válaszadók és a kérdezők számára sem mindig megnyugtatók.

Az állami erdő és erdőgazdálkodás számvitele számára is fontosak lehetnek a vélemények.

Az erdőtelepítés elszámolását nehezíti, bonyolítja, ha a telepítendő terület tulajdonosa és az erdőtelepítést végrehajtó személye (sok esetben gazdasági szervezet, vállalkozás) elválik egymástól (a földterület tulajdonlás korlátozott, tulajdonos magánszemély lehet, és újabb kritériumként földműves státusz is). Fokozza a problémát, hogy ha aki majd erdőgazdálkodó lesz, az kapja a jelentős (a kiadásokkal, ráfordításokkal hasonló) támogatást, és az erdő faállományát (az erdőtelepítést) neki kell beruházként elszámolni, majdan erdőként (élőfakészletként) aktiválni. Itt tehát a szakmai előírások, a támogatás alanyának szabályozása nehezíti, sokszor lehetetlenné teszi a racionális viselkedést, a kiegyensúlyozott számviteli elszámolást.

➤ **Csereerdő telepítése megbízásból**

Megjelent a Számviteli Levelek 325. számában (2015. május 14.), 6667. kérdésszám alatt.

Kérdés: Erdőgazdálkodással foglalkozó társaságunk elvállalta a kivitelező cég megbízásából (jogszabályi kötelezettség miatt), hogy az útépítés miatt általuk kivágott erdő helyett újat (ún. csereerdőt) telepít saját területén. Az új erdő telepítésével kapcsolatos ráfordítás beruházás. A vállalkozási díj árbevétele, amellyel szemben így költséget nem tudunk elszámolni. Mi lenne a helyes megoldás a számvitelben és a társasági adóban?

A válasz röviden az, hogy a számviteli előírások megtartásával kell eljárni, a gazdasági eseményeket nem szabad összevontan kezelni. A gazdasági események folyamatát tükröző összes bizonylat adatait a könyvviteli nyilvántartásokban rögzíteni kell.

A kérdésben leírtak alapján milyen gazdasági eseményekkel kell számolni?

A kivitelező megbízást ad a csereerdő telepítésére. Ennek kapcsán

- a kérdező cég elvégzi a telepítést, a vállalási díjat szabályszerűen számlázza, a telepítés során felmerült költségek pedig a kérdező cég eredményét terhelik a felmerülés időszakában, a vállalási díj árbevételként elszámolt összegével szemben tehát ki kell mutatni a tevékenység (a telepítés) költségeit, mint a kérdező cég eredményét terhelő ráfordításokat;
- a csereerdőt beruházásként, elsődlegesen a kivitelezőnek kell kimutatnia, hiszen a telepítés megrendelője a kivitelező (jogszába kötelezi erre), a kivitelező tehát a kérdező cég számlája alapján beruházást számol el, amelynek az ellenértékét nyilvánvalóan meg is téríti a telepítést végző cégnek;
- a csereerdő üzemeltetője, gondozója azonban nem a kivitelező cég lesz, hanem a kérdező cég, annál is inkább, mert az ő területén történt a telepítés, ehhez viszont a csereerdőt mint beruházást a kivitelezőnek térítés nélkül át kell adnia a kérdező cégnek, a kérdező cég pedig a térítés nélkül átvett csereerdőt állományba veszi a rendkívüli bevételekkel szemben, majd a rendkívüli bevételként elszámolt összeget halasztott bevételként időbelileg elhatárolja.

A fenti gazdasági események bizonylatai: a kérdező cégnél a telepítés mint tevékenység költségeinek elszámolását dokumentáló belső bizonylatok, a vállalási díjat tartalmazó számla, a térítés nélkül átvett csereerdő átvételének és állományba vételének jegyzőkönyvei; a kivitelezőnél a kérdező számlája, a megrendelés, ami alapján a beruházást elszámolja, továbbá a csereerdő átadásának jegyzőkönyve (térítés nélkül).

Figyelem! Kérjük a válasz értelmezésénél a válaszadás időpontját (2015. május 14.) vegye figyelembe!

Erdőtelepítés vállalkozásban

Megjelent a Számviteli Levelek 301. számában (2014. március 6.), 6212. kérdésszám alatt.

Kérdés: A társaság erdőtelepítést végez. A szerződés alapján a telepítésre meghatározott összeget számlázhat, 7 év múlva kell átadni a telepített erdőt. Adott, hogy egyes részfeladatok elvégzéséért a teljes összeg hány százalékát jogosult számlázni. 7 év alatt bármi történik, az a társaság saját kockázata. A munkálatokat részben alvállalkozóval végzi. Mi a helyes számviteli elszámolás? Az erdő jövőbeni tulajdonosa felé előlegszámlát vagy normál számlát kell kiállítani? Időbelileg elhatároljuk a bevételt? Hogyan kezeljük az alvállalkozói számlákat és a saját tevékenység ellenértékét?

A válasznál a következőkből kell kiindulni.

Az Szt. 26. §-ának (1) bekezdése alapján a tárgyi eszközök között kell kimutatni a rendeltetés-szerűen használatba vett, üzembe helyezett anyagi eszközöket, így az erdőt is. Ebből következően az erdőtelepítéssel kapcsolatos költségeket – aktiválás előtt – beruházásként kell az erdő tulajdonosánál elszámolni.

A kérdésben jövőbeni erdőtulajdonos szerepel, és a kérdező, aki az erdőtelepítést végzi. De a számviteli elszámolás szerint nagyon lényeges, hogy magát a telepített erdőt a telepítést végző – fizikai valóságában – mikor adja át az erdő tulajdonosának. A kérdésből kétféle megoldás lehetséges (amit természetesen az erdőtulajdonos és a kérdező cég közötti szerződésnek kell alátámasztania!).

Az egyik lehetőség, ha a kérdező cég a szerződés szerint az egyes részfeladatok elvégzéséért meghatározott összeget számlázhat, és az így számlázott részfeladatot teljesítésként az erdőtulajdonos elismeri (ha az Szt. hatálya alá tartozik, beruházásként kimutatja!), akkor az áfa felszámításával számlázott összeg áfa nélküli értékét az értékesítés nettó árbevételeként

kell elszámolni. Ez esetben a kérdező cégnél a számlázott teljesítéshez kapcsolódó költségek (beleértve az alvállalkozó igénybe vett szolgáltatásának költségeit is) az 5. számlaosztályban elszámolásra kerültek, azokkal semmit sem kell tenni. Meg kell azonban itt jegyezni, hogy azon teljesítményhez kapcsolódó költségeket, amelyeket nem számláztak az erdőtulajdonos felé, év végén – mint befejezetlen saját termelést – készletre kell venni. Az adott esetben az alvállalkozói teljesítmény nem értelmezhető, mivel a kérdező cég az alvállalkozó szolgáltatását beruházásnak minősülő munkához vette igénybe. A leírtakból következően az erdőtulajdonos által fizetett összeg az árbevétel elszámolásával kapcsolatosan kimutatott vevőkövetelést csökkenti.

A másik lehetőség, ha a telepített erdőt csak 7 év múlva lehet átadni, akkor az elvégzett munkákról a kérdező cég csak a 7. év elteltével állíthatja ki az egész tevékenységről az egyetlen számlát. Ez esetben a kérdező cégnél az erdőtelepítéssel kapcsolatosan ténylegesen felmerült költségeket (ideértve az alvállalkozó igénybe vett szolgáltatásának költségeit is) az 5. számlaosztályban el kell számolni, és év végén – mint befejezetlen termelést – készletre kell venni (T 231 – K 581). Hat éven át történik a készletre vétel, majd a 7. évben a készlet csökkentése, kapcsolódóan az árbevétel elszámolásához. Mivel a szerződés szerint meghatározott részfeladatok elvégzéséért az erdőtulajdonos fizet, ehhez a kérdező cégnek előlegh számlát kell kibocsátania (ami áfát is tartalmaz). A kérdező cégnél a kapott előleget (T 384 – K 453) hat éven át növekvő összegben kell kimutatni, megszüntetni csak a szerződés szerinti munkák befejezésekor kibocsátott számlával egyidejűleg lehet. Az árbevétel időbeli elhatárolásáról szó sem lehet.

Nyilvánvaló, hogy a kérdező cég szempontjából az első lehetőség, az erdőtulajdonos szempontjából pedig a második a jobb megoldás. A lehetőségek közül a választást valójában az erdőtulajdonossal kötött szerződés behatárolja, továbbá az is, hogy az erdőtulajdonos jogi személy vagy magánszemély.

Figyelem! Kérjük a válasz értelmezésénél a válaszadás időpontját (2014. március 6.) vegye figyelembe!

Erdőtelepítés elszámolása

Megjelent a Számvetési Levelek 297. számában (2013. december 12.), 6127. kérdésszám alatt.

Kérdés: Kérem, ismertessék az erdőtelepítés, az arra kapott támogatás, őrzés, gyérítés számviteli elszámolását! Mi alapján kell az aktiválás időpontját meghatározni?

Az Szt. 26. §-ának (1) bekezdése alapján a tárgyi eszközök között kell kimutatni a rendeltetésszerűen használatba vett, üzembe helyezett anyagi eszközöket, így az erdőt is. Ebből következően beruházásként kell elszámolni az erdőtelepítés összes költségét, sőt az erdő rendeltetésszerű használatbavételéig felmerült egyéb költségeket is, mint például a pótlás, a gyérítés, az őrzés költségeit.

Az erdőberuházást akkor lehet aktiválni (akár 15-20 év után), ha azt az erdészeti hatóság erdővé minősítette. Tehát az erdővé minősítésig felmerült összes költséget, amely az erdőhöz hozzákapcsolható, beruházásként kell elszámolni.

Ha az erdőberuházással kapcsolatos munkákat külső vállalkozó végzi, akkor az általa számlázott – áfa nélküli – összeget kell a beruházási számlára könyvelni.

Ha az erdőberuházást saját vállalkozásban (a cég dolgozóival, eszközeivel) végzik, akkor az erdőberuházással kapcsolatos erdőtelepítés, pótlás, gyérítés stb. közvetlen költségeit elsődlegesen az 5. számlaosztályban (anyagköltségként, igénybe vett szolgáltatásként, bérköltségként és járulékaként, esetleg értékcsökkenési leírásként) kell elszámolni, majd azok együttes ösz-

szegét (célszerűen negyedévenként, kötelezően az év végén), mint a saját előállítású eszközök aktivált értékét kell a beruházási számlára átvezetni (T 161 – K 582).

Az erdőtelepítés állami támogatásának elszámolása attól függ, hogy a támogatási szerződésben történik-e utalás olyan jogszabályra, jogszabályi helyre, amely konkrétan utal arra, hogy az állami, az uniós támogatást a tőketartalékba kell helyezni. Ha van ilyen jogszabályi hivatkozás, akkor a kapott, a folyósított támogatást a tőketartalékba kell helyezni (T 384, 455 – K 412). Ha nincs utalás jogszabályi helyre, a kapott támogatást rendkívüli bevételként kell elszámolni (T 384, 455 – K 9894), majd azt időbelileg el kell határolni (T 9894 – K 4832). Így a kapott támogatás tőketartalékba helyezett összege az erdőberuházás tartós forrása lesz. Az időbelileg elhatárolt fejlesztési támogatás pedig az erdőnek a könyvekből történő kivezetéséig nem szüntethető meg, nem csökkenthető, mivel az erdő aktivált értéke után terv szerinti értékcsökkenési leírást elszámolni nem lehet.

Figyelem! Kérjük a válasz értelmezésénél a válaszadás időpontját (2013. december 12.) vegye figyelembe!

Megjegyzés: a választást az erdőgazdálkodó személye dönti el, nincs valós lehetőség. Az erdészeti támogatások elszámolásánál a szakmai, a támogatási és a számviteli előírásokat együtt kell alkalmazni, amely időben is változik.

Erdőtelepítés költségeinek elszámolása

Megjelent a Számviteli Levelek 107. számában (2005. május 26.), 2198. kérdésszám alatt.

Kérdés: A társaságot a tulajdonában lévő erdőterület termelésből történő kivonása során csereerdő létesítésére kötelezték. Az erdőtelepítést elvégző társaság a számlát benyújtotta a fatelepítésről és a gondozás költségeiről. A csereerdősítés külterületi ingatlanon és nem saját területen történt. A már erdőnek minősíthető telepítést – várhatóan 5 éven belül – az erdőgazdaságnak át kell adni. Hogyan

A rövid válasz: beruházásként.

Az Szt. 26. §-ának (1) bekezdése alapján a tárgyi eszközök között kell kimutatni a rendeltetésszerűen használatba vett, üzembe helyezett anyagi eszközöket, így az erdőt is. Ebből következően beruházásként kell elszámolni az erdő beszerzése, létesítése, saját vállalkozásban végzett előállítása érdekében az üzembe helyezésig (az adott esetben az erdőnek történő minősítésig) felmerült, az eszközhöz egyedileg hozzákapcsolódó tételek bekerülési értékét.

Az erdőnél az elvégzett fatelepítés, a gondozás költségei beletartoznak a bekerülési értékbe, függetlenül attól, hogy a csereerdősítés kijelölt külterületi ingatlanon és nem a saját területen valósul meg. A már erdőnek minősíthető telepítést, ha az erdőgazdaságnak át kell adni, akkor azt beruházásként kell átadni, a térítés nélküli átadás szabályai alkalmazásával.

Figyelem! Kérjük a válasz értelmezésénél a válaszadás időpontját (2005. május 26.) vegye figyelembe!

Értékcsökkenés erdőtelepítésnél

Megjelent a Számviteli Levelek 173. számában (2008. április 17.), 3634. kérdésszám alatt.

Kérdés: Egy egyéni vállalkozó erdőtelepítésre kapott támogatást. Az APEH 2007. 05. 02-án kelt iránymutatása alapján ez a támogatás bevételnek minősül. A telepítést beruházásként vet-tük nyilvántartásba, **majd a következő évben felmerülő ápolási munkákat költségként**

számoltuk el. Helyesen jártunk-e el? Értécsökkenést a beruházás után lehet-e elszámolni? Ha igen, akkor mikortól?

Az Szja-tv. 11. számú melléklet II. része foglalkozik az értécsökkenési leírás szabályaival. A 2. pont f) alpont szerint nem számolható el értécsökkenés az erdő előállítási költsége után. Ugyanezen alpont szerint melioráció esetén számolható el értécsökkenési leírás.

Figyelem! Kérjük a válasz értelmezésénél a válaszadás időpontját (2008. április 17.) vegye figyelembe!

Támogatás

Erdőtelepítésre kapott támogatás

Megjelent a Számvetési Levelek 295. számában (2013. november 7.), 6087. kérdésszám alatt

Kérdés: Az erdőtelepítésre kapott támogatást tőketartalékként mutattuk ki. A bekerülés összes költsége a beruházások között szerepelt. Az erdővé minősítés most megtörtént. Helyesen járok el, ha az erdőt, mint tárgyi eszközt, nyilvántartásba veszem, a beruházásnak megfelelő értéket pedig kivezetem az eredménytartalékba? A tőketartalékban maradt összeget hogyan és mivel szemben tudom kivezetni? (Az erdő után értécsökkenést nem tudok elszámolni.)

A rövid válasz az, hogy a gondolatmenete csak részben helyes. Természetesen az erdővé minősített beruházást a beruházási számláról át kell vezetni a tárgyi eszközök közé (az ingatlanok között elkülönítetten), az aktivált erdő bekerülési értékét értécsökkenés elszámolásával nem lehet csökkenteni, mivel az erdő értéke – jellemzően – folyamatosan nő.

Az erdőtelepítésre kapott támogatást helyesen a tőketartalékba helyezték, de azt továbbra is ott kell tartani a támogatás teljes összegében. Az eredménytartalékba még az aktivált erdő bekerülési értékének megfelelő összeg sem vezethető át. Nem a vállalkozási tevékenységnek az eredménye!

Amennyiben a kapott támogatás összege meghaladja az erdő bekerülési értékét, akkor a különbözet vonatkozásában a támogató írásbeli álláspontját kell kikérni, mi történjen a többlettámogatással? Vissza kell fizetni, vagy véglegesen kapott pénzeszköznek kell tekinteni? Ez utóbbi esetben a támogatást nyújtónak – jogszabályi előírással hivatkozással – azt is meg kell határoznia, hogy az maradjon a tőketartalékban, vagy a rendkívüli bevételek között kell kimutatni.

A tőketartalékban maradó összeg az aktivált erdő bekerülési értékének a tartós forrása, ezért sem lehet az eredménytartalékba átvezetni. (Az eredménytartalék – meghatározott feltételek mellett – osztalékként kifizethető! Furcsa és jogellenes lenne, ha a beruházási támogatást osztalékként fizetnék ki!)

Figyelem! Kérjük a válasz értelmezésénél a válaszadás időpontját (2013. november 7.) vegye figyelembe!

Erdőtelepítés támogatása

Megjelent a Számvetési Levelek 192. számában (2009. február 19.), 4005. kérdésszám alatt.

Kérdés: A kft. a 88/2007. FVM rendelet alapján erdőtelepítési támogatást kapott 2008. évben. A támogatás összegéből erdőt telepített. Ezt az erdőt beruházásként könyvelem. A kapott támogatást tőketartalékba kell helyezni, vagy halasztott bevételként kell könyvelni?

Amennyiben a 2008. évben kapott erdőtelepítési támogatás az Európai Mezőgazdasági Vidékfejlesztési Alap (EMWA) társfinanszírozásában megvalósuló támogatás, akkor a 23/2007. (IV. 17.) FVM rendelet 20. §-ának (1) bekezdése szerint azt a tőketartalékba kell helyezni.

A 23/2007. (IV. 17.) FVM rendelet 2. §-a (1) bekezdésének h) pontja alapján a mezőgazdasági földterület első erdősítésére támogatás igénybe vehető.

Az erdőtelepítést valóban beruházként kell könyvelni, és mindaddig a beruházások között kell kimutatni, amíg az erdővé minősítés meg nem történik. Ebből következően az erdő bekerülési értékebe a fatelepítés költségein túlmenően beletartoznak a rendeltetésszerű használatbavételig felmerülő gondozás, pótlás költségei is.

Figyelem! Kérjük a válasz értelmezésénél a válaszadás időpontját (2009. február 19.) vegye figyelembe!

Erdővel és erdőgazdálkodással kapcsolatos egyéb fogalmak és számviteli elszámolások

Erdő véghasználati vágása őstermelőnél

Kérdés: Őstermelő erdőgazdálkodó a költségeit tételesen számlák alapján vagy normatív költségek alapján (erdőterv) számolhatja el? Az erdő véghasználati vágása esetén az eladás felvásárlási jegy vagy számla alapján történik? Az addigi művelési költségek hogyan állíthatók szembe az árbevétellel? Az addig alanyi mentes őstermelő 5 000 000 Ft érték felett áfakötelessé válik?

Az őstermelő erdőgazdálkodó számlák alapján számolhatja el tételesen a költségeit. Az erdő véghasználati vágása esetén az eladás számla alapján történhet. (Nem tartozik az Áfa-tv. 7. számú mellékletében felsoroltak közé.) Az Szja-tv. 20. §-ának (1) bekezdése szerint az erdővéghasználattal érintett, kitermelt vagy lábon álló faállomány értékesítéséből származó bevétel csökkenthető az erdészeti hatóság által erre a célra nyitott, elkülönített számlára befizetett összeggel, de legfeljebb a jogszabályban megállapított, a befejezett célállományra igényelhető normatív erdőfelújítási támogatási értéknek megfelelő összeggel.

Az Szja-tv. 20. §-ának (2) bekezdése alapján az erdőfelújítás teljesítésének arányában kiutalt normatív támogatás összegéből és az erdészeti hatóság részére befizetett összeg terhére visszautalt összegből akác és lágylombos célállomány esetében az erdőfelújítás kezdő évét követő ötödik év végéig, egyéb fafajtáknál a nyolcadik év végéig az igazolt kiadások számolhatók el költségként, valamint a kiutalt normatív támogatás mértékéig terjedő összeg igazolás nélkül vonható le. A fennmaradó – az előzőekben említett határidőn túl visszautalt – összeg teljes egészében bevételnek számít.

Figyelem! Kérjük a válasz értelmezésénél a válaszadás időpontját (2013. február 21.) vegye figyelembe!

Szolgáltatás kitermelt fa ellenében

Megjelent a Számviteli Levelek 257. számában (2011. december 15.), 5261. kérdésszám alatt.

Kérdés: Társaságunk erdőgazdálkodást, erdő-művelést is végez. A saját erdőn kívül magánszemélyek (őstermelők) számára megbízási szerződés alapján a magántulajdonú erdővel kapcsolatos valamennyi ápolási, fenntartási munkát, gyérítést, véghasználatkor a fakitermelést, valamint újraerdősítést végez. Elszámoláskor a fa értékéből levonjuk az elvégzett munka költségét. A megmaradt fa értékét felvásárlási jeggyel felvásároljuk az őstermelőtől. Helyes-e az ilyen módon (nettó) történő elszámolás?

A rövid válasz az, hogy nem helyes!

A válasznál abból kell kiindulni, hogy a társaság ténylegesen végez mezőgazdasági (erdőgazdálkodási) tevékenységet, a magánszemély pedig nem, ő a társaság által kitermelt fát "adja el" a társaságnak részben a társaság által végzett tevékenység ellenértékeként, részben díjazás ellenében. Sem a számviteli, sem az adózási előírások nem ismerik, nem kezelik a kompenzálást még részben sem.

Az előbbiek figyelembevételével tehát akkor jár el helyesen a társaság, ha az általa végzett ápolási, fenntartási tevékenységet, gyéritést, fakitermelést, újraerdősítést tételesen, a munkavégzés befejezésével, de legalább üzleti évenként az áfa felszámításával számlázza a magánszemélynek, elszámolja árbevételeként, fizetendő áfaként, s kimutatja a magánszeméllyel szembeni követeléseként.

Amikor sor kerül az elszámolásra, akkor a társaság a kitermelt fa teljes mennyiségét megvásárolja (nem felvásárolja!!!) a megállapodásnak megfelelő értéken, az őstermelő magánszemély számlázza azt az áfa felszámításával (akkor a társaság által számlázott előzetesen felszámított áfát levonásba helyezheti!), az áfa nélküli számlázott érték lesz az őstermelői bevétele. A társaság az így megvásárolt fát készletre veszi a magánszeméllyel szembeni kötelezettségként, majd azt összeveti a magánszeméllyel szembeni – előző bekezdés szerinti – követeléssel, és a különbözetet kifizeti a magánszemélynek.

Az Áfa-tv. XIV. fejezetében foglaltak a kérdésben leírt esetben nem alkalmazhatók: a magánszemély nem saját vállalkozásában előállított terméket értékesít a társaság felé! Így a társaság jogellenesen állított ki felvásárlási jegyet! (Ha még kompenzációs felárat is felszámítottak, akkor célszerű azt önellenőrzés keretében korrigálni!)

Figyelem! Kérjük a válasz értelmezésénél a válaszadás időpontját (2011. december 15.) vegye figyelembe!

Erdőbirtokossági társulat jegyzett tőkéje

Megjelent a Számviteli Levelek 16-17. számában (2001. szeptember 6.), 320. kérdésszám alatt.

Kérdés: Az erdőbirtokossági társulat alakulásakor a felmerült költségek fedezetére a tagok tulajdoni hányaduk arányában meghatározott pénzbeli hozzájárulást teljesítenek. Hogyan kell ezt elszámolni? Helyes-e, ha a társulat nem rendelkezik jegyzett tőkével?

A 319. kérdésre adott válaszban leírtuk, hogy a vállalkozókra érvényes előírásokat kell az erdőbirtokossági társulatnál alkalmazni.

A Ctv. mellékletéből az következik, hogy az erdőbirtokossági társulatot a cégjegyzékbe be kell jegyezni. Nyilvánvaló, hogy az alakuló közgyűlés jegyzőkönyvében rögzíteni kell, hogy az egyes tagok a társulatba mit, milyen értéken vittek be. Az erdő az ingatlanok közé sorolandó, és mint ilyennek, a társulatba történő bevitele még az ingatlan-nyilvántartásban való rögzítéssel is jár.

Az erdőbirtokossági társulatnak tehát van olyan vagyona, amelyet a tagok tartósan a társulat rendelkezésére bocsátottak. Ez lehet pénzbeli és nem pénzbeli hozzájárulás is, amelyet az új Szt. 35. §-ának (3)-(5) bekezdése szerint a társulatnál jegyzett tőkeként kell kimutatni. (A társulat jegyzett tőkéje alapján állapítható meg az egyes tagok tulajdoni aránya.)

Amennyiben a tagok az erdőbirtokossági társulat megalakulásakor a felmerült költségek fedezetére pénzbeli hozzájárulást teljesítenek, akkor az alakulási jegyzőkönyvben rögzíteni kell azt is, hogy milyen költségek fedezetére adják a pénzbeli hozzájárulást, továbbá azt is, hogy

azt a társulatnak vissza kell-e fizetnie és mikor, vagy nem kell visszafizetnie, mert véglegesen kapta azt. (Amennyiben beruházási célból adták, illetve új erdő telepítésére, akkor tőkejuttatásként, tartós befektetésként a jegyzett tőkét növelő tételként indokolt a pénzbeli hozzájárulást elszámolni.)

Ha az alakulással kapcsolatos költségek fedezetére szolgál a pénzbeli hozzájárulás, azt a pénzügyi rendezéssel egyidejűleg egyéb bevételként kell elszámolni a társulatnál. (Ha várhatóan később is felmerülnek ilyen költségek, és azok fedezetét is átadták a tagok, akkor a ketős könyvvitelt vezető társulat a költséggel még nem ellentételezett bevételt időbelileg köteles elhatárolni.)

Figyelem! Kérjük a válasz értelmezésénél a válaszadás időpontját (2001. szeptember 6.) vegye figyelembe!

Illetményfa-juttatás erdőbirtokossági társulatnál

Megjelent a Számviteli Levelek 264. számában (2012. április 19.), 5414. kérdésszám alatt

Kérdés: Erdőbirtokossági társulat illetményfa-juttatást ad a tagjainak minden évben, tulajdonrészük arányában. A tagok nyugdíjasok vagy főállásúak. A kitermelést külső cég végzi, számla ellenében, amely után a társaság az áfát visszaigényli. A társulat a vezetőségi tagoknak is fát ad tiszteletdíjként, amelyet nem a tulajdonrész arányában ad ki. Milyen járulék- és áfafizetési kötelezettség terheli a tagokat, illetve a vezetőségi tagokat és a társaságot az illetményfa után?

Nem szerencsés az illetményfa-juttatás elnevezés, mivel azt nem a társulat részére végzett tevékenységük ellenértékeként, illetve annak részeként kapják. Valójában mind a tagok, mind a vezetőségi tagok olyan nem pénzben kapott juttatásban részesülnek, ami az Szja-tv. 1. számú melléklete szerint nem minősül adómentes juttatásnak. Ennek megfelelően kell az ilyen jellegű juttatás után adózni.

A kérdés szerint a fakitermelést külső cég végzi. A kitermelt fát – mint saját termelésű készletet – állományba kell venni, legalább azon az értéken, amelyet a kitermelő cég számlázott, a társulat pedig igénybe vett szolgáltatások költségei között elsődlegesen elszámolt. Természetesen a kitermelt fa közvetlen önköltségébe beletartozik mindaz a költség, ami a kitermeléssel, a raktárba (depóniába) történő szállítással kapcsolatosan közvetlenül felmerült. A kitermelt fa piaci értékét is ismerni kell, ami feltételezhetően több, mint a kitermelt fa közvetlen önköltsége.

A tagoknak a tulajdonrészük arányában adott illetményfa-juttatás a magánszemély szempontjából nem tekinthető önálló, illetve nem önálló tevékenységből származó jövedelmének, ezért egyéb jövedelem, és mint ilyen nem minősül a Tbj-tv. 4. §-ának k) pontja alapján járulékalapot képező jövedelemnek, de a személyi jövedelemadónál összevonandó jövedelemként kell kezelni (esetleg bruttósítani is kell!).

Először meg kell határozni – tagonként – a tagoknak juttatott illetményfa áfát is magában foglaló piaci értékét. (A társulatnak az illetményfa-juttatás piaci értéke alapján meghatározott áfaösszeget be kell vallania és meg kell fizetnie!) Ezen piaci érték lesz a magánszemély tag jövedelme. Mivel ebből a jövedelemből nem lehet a személyi jövedelemadót levonni – nem pénzbeli –, de meg kell állapítani azt a társulatnak, és a magánszemélyeknek kell a személyi jövedelemadót a juttatás negyedévet követő hónap 12. napjáig megfizetni (az éves bevallásában bevallani), függetlenül attól, hogy a tag nyugdíjas vagy főállású.

A vezetőségi tagoknak tiszteletdíjként adott illetményfa-juttatás a magánszemély nem önálló tevékenységből származó jövedelme [Szja-tv. 25. §-ának (1) bekezdése], és mint ilyen a

Tbj.-tv. 4. §-ának k) pontja alapján járulékalapot képező jövedelem, ezért a személyi jövedelemadón túlmenően nyugdíjjárulékot, egészségbiztosítási és munkaerő-piaci járulékot is fizetni kell.

A vezetőségi tagok esetében is meg kell határozni – tagonként – a tagoknak juttatott illetményfa áfát is magában foglaló piaci értékét. Ezen piaci érték lesz a tiszteletdíj összege, a vezetőségi tag jövedelme. Ebből a jövedelemből azonban sem a személyi jövedelemadót, sem a nyugdíjjárulékot, az egészségbiztosítási és munkaerő-piaci járulékot nem lehet levonni, azt a társulat vagy a vezetőségi tag egyéb adóköteles és adózott jövedelméből vonja le, vagy a magánszeméllyel fizetteti meg. (A magánszemélynek a nyugdíjjárulékot, egészségbiztosítási és munkaerő-piaci járulékot ez esetben is a társulathoz kell befizetnie, csak a személyi jövedelemadót közvetlenül az állami adóhatósághoz.)

A társulatot a tagoknak tulajdonrészük arányában adott illetményfa-juttatás piaci értéke alapján, annak a 27 százalékában egészségügyi hozzájárulás terheli.

A vezetőségi tagok esetében az illetményfa-juttatás piaci értéke alapján 2011-ben 27 százalék társadalombiztosítási járulék, 2012-ben 27 százalék szociális hozzájárulási adó terheli a társulatot.

Még egy megjegyzés: ha a kérdés szerinti juttatást 2011-ben adták, a személyi jövedelemadó alapjának meghatározása során az adóalap-kiegészítéssel számolni kell (szuperbruttósítás), 2012-ben is, de a már módosult formában.

Figyelem! Kérjük a válasz értelmezésénél a válaszadás időpontját (2012. április 19.) vegye figyelembe!

Illetménytűzifa elszámolása

Megjelent a Számvetési Levelek 119. számában (2005. december 8.), 2449. kérdésszám alatt.

Kérdés: Társaságunk fő tevékenysége az erdőgazdálkodás. Így lehetőségünk van az Szja-tv. 1. számú melléklete 8.12. pontja szerint saját termelésű készleteinkből illetménytűzifát adni dolgozóinknak. Társaságunk az adómentesen adható 7 m³ (5 tonna) felett további 2 m³, kollektív szerződésben rögzített mértékű illetménytűzifát ad minden évben dolgozóinknak. Az illetménytűzifa piaci ára 10 000 Ft/m³, önköltségi ára 3000 Ft/m³. Társaságunk a saját termelésű készletekről folyamatosan nyilvántartást vezet. Hogyan történik az illetménytűzifa számviteli elszámolása? Milyen bizonylatokat kell kiállítani, és milyen adóvonzatai vannak? A társgazdaságok különböző módon számolják el a fenti gazdasági eseményt.

Az illetménytűzifa-juttatás – a kérdésben leírt módon – természetbeni juttatásnak minősül: adómentes természetbeni juttatás a 7 m³-nek megfelelő illetménytűzifa, adóköteles természetbeni juttatás a 2 m³-nek megfelelő illetménytűzifa. Az adóköteles természetbeni juttatás alapján meghatározott bevétel az azt megszerző magánszemély(ek) jövedelme. Az Szja-tv. 69. §-ának (4) bekezdése alapján a természetbeni juttatás révén keletkező jövedelem utáni adó mértéke a bevétel 44 százaléka. Az adóköteles bevétel nagyságát a 2 m³ illetménytűzifa – áfát is magában foglaló – piaci ára alapján kell meghatározni.

Az Szt. 3. §-a (7) bekezdésének 3. pontja részletezi a személyi jellegű egyéb kifizetéseket. Ezen előírás és az Szt. 78. §-a (3) bekezdésének előírása alapján azok a kifizetések tartoznak a személyi jellegű egyéb kifizetések közé, amelyeket a munkáltató a munkavállaló részére jogszabályi előírás vagy saját elhatározása alapján teljesít, és nem tartoznak a bérköltség fogalmába. Ilyennek tekintendő a természetbeni juttatás is (függetlenül attól, hogy az adóköteles-e vagy adómentes) és a természetbeni juttatás után fizetendő személyi jövedelemadó és áfa is.

Személyi jellegű egyéb kifizetések között az illetménytűzifa – magánszemélyenként 9 m³ – bekerülési értékét, közvetlen önköltségét kell elszámolni a következők szerint:

- a saját termelésű készletet mint saját előállítású eszközt a vásárolt készletek között állományba kell venni közvetlen önköltségen:
 - = a készletcsökkenés elszámolása: T 581 – K 251,
 - a kapcsolódó készletérték-különbözettel: T 581 – K 258 vagy T 258 – K 581;
 - = saját előállítású eszközkénti aktiválása: T 261 – K 582;
- az így aktivált vásárolt készletnek a személyi jellegű egyéb kifizetések közötti elszámolása: T 551 – K 261.

Az adóköteles természetbeni juttatás piaci értéke alapján meghatározott személyi jövedelemadó elszámolása: T 551 – K 462.

Álláspontunk szerint az adott esetben a természetbeni juttatás az Áfa-t. 7. §-a (1) bekezdésének a) pontja alapján termékértékesítésnek minősül [nem tartozik a 7. § (3) bekezdésében meghatározott esetek közé], és így az adóköteles és az adómentes természetbeni juttatás piaci értékében szereplő áfát meg kell fizetni, könyvelni a T 551 – K 467 könyvelési tétellel kell.

A Tao-tv. 3. számú melléklete B. részének 2-3. pontja alapján az illetménytűzifa-juttatás címén elszámolt személyi jellegű egyéb kifizetések – közvetlen önköltség, szja, áfa – a vállalkozási tevékenység érdekében felmerült költségnek tekintendők, így annak összegével az adózás előtti eredményt nem kell növelni.

Figyelem! Kérjük a válasz értelmezésénél a válaszadás időpontját (2005. december 8.) vegye figyelembe!

Erdészeti támogatások

Visszatekintés

➤ Erdészeti támogatások gazdasági eseményeinek számviteli elszámolása

Prof. Dr. Lett Béla NYME Erdővagyon-gazdálkodási Intézet

Összefoglalás

A számvitelről szóló 1991. évi XVIII. törvénnyel, majd ennek 1997. évi lényegi módosításával, illetve az újra kodifikált 2001. évi C. törvénnyel, illetve ennek módosításaival sokszor változott a támogatások elszámolása.

Az EU-hoz csatlakozással az erdészeti támogatások is lényegesen változtak. 2004-től az erdőtelepítés került a társfinanszírozás közösségi rendszerébe, ez azonban első sorban a telepítési pályázatok meghatározó szereplőit, a magánszemélyeket, az őstermelőket, a családi gazdálkodókat és az egyéni vállalkozókat érintette, akik a személyi jövedelemadózásról szóló jogszabályok szerint vezetik az elszámolásaikat, illetve teljesítik adózási kötelezettségeiket. (2009-ben az állami erdészeti részvénytársaságok is erdőtelepítésbe kezdtek.)

Az elszámolásra vonatkozó jogszabályok azonban változtak, és ez természetesen érintette a számviteli előírásokat, illetve az erdészeti támogatásokat. Ma már nincs erdőfenntartási járulék és nincs az erdőfelújítás általános normatív támogatása sem. Ezek az erdőgazdálkodók finanszírozási és jövedelmezőségi helyzetét alapvetően megváltoztatták, az erdőállományok eltérő adottságai és a különböző erdőgazdálkodási szigorító előírások, az ezeket ellensúlyozó támogatások fokozottan jelennek meg az eredményekben (természetesen ezen keresztül is az erdőállományok értékében).

2007. évtől indult az EU Európai Mezőgazdasági és Vidékfejlesztési Alap (EMVA) programja, amelynek szabályai és támogatásai mostanra teljeseznek ki (bár áthúzódnak a következő évekre is). Ezek a támogatások az erdészet számára is új lehetőségeket, de új feltételeket és a kettő együttese alapján új elszámolásokat jelentenek. Ma már nem csak a személyi jövedelemadó hatálya alá tartozó személyekről és szervezetekről van szó, hanem a számviteli törvény szerint elszámolások válnak különös figyelemre érdemesé.

A tematikus anyag az erdészeti támogatások változást öleli fel majd évtizednyi időtávon, amely már önmagában is tekintélyes mennyiségre rúg. A tanulmány viszont más is, a módosuló erdészeti támogatásokhoz kapcsolódó számviteli elszámolásokat igyekszik nyomon követni, ezzel eljutunk a jelen aktuális szabályozási állapotához, és az erdészeti elszámolások problémáit nem hagyjuk tovább növekedni.

A feldolgozás két időszakra bontva készült, végigvéve a törvényeket, a kormányrendeleteket, illetve az erdőgazdálkodással kapcsolatos FVM miniszteri rendeleteket:

- Az EU csatlakozást megelőző felkészülési és a 2006-ig tartó pénzügyi tervezési időszaknak a támogatási jogszabályai.
- A 2007–2013 EU pénzügyi tervezési időszak támogatási jogszabályainak változásai.

A 2007–2013-as EU pénzügyi támogatási időszakból már három év eltelt, így indokolt az új helyzet hozta eredményeket és gondokat áttekinteni a problémákra válaszkérés reményében, illetve a további intézkedéseknél a figyelem felhívás céljával.

A számvitel funkciójánál fogva az aktuális elvi megállapodás, a nemzetközi (Európai Unió) normák alapján a szervezetek, vállalkozások valós vagyoni, jövedelmi és pénzügyi helyzetének bemutatását szolgálja.

A célok között egyre fontosabb szempontként szerepel a befektetők, hitelezők megfelelő tájékoztatása, hogy az eszközök között szereplő, feltüntetett vagyon és vagyonérték a követeléseik kielégítésébe (a szervezetek kötelezettségeinek teljesítésébe) bevonható legyen, arra fedezetet képezzen. Ehhez biztosítanunk kell az aktiválás kritériumait.

Az erdőnél általában az élőfakészlet sem szerepel a vagyoni kimutatásokban, arra hitelfedezet alig alapozható. Az erdészeti támogatásokban, különösen az ökológiai tengely esetében a pénzügyi megtérülés, a gazdasági folyamatokban való részvétel még kétségesebb, sok esetben kétségtelenül hiányzik.

A földterület és állatlétszám alapú támogatások a jogszabályok alapján nem minősülnek beruházási, fejlesztési célú támogatásnak, egyéb esetleg rendkívüli bevételként szerepelnek.

A beruházásként számba vett erdőtelepítés és az egyéb tartós „eszközökhöz” történő kiadások, azok átvezetése az ingatlanhoz az idegen ingatlanon végzett beruházás összes polgári jogi, szakmai és nem utolsó sorban számviteli kérdését veti fel.

A döntéshozóknak, a jogszabályalkotóknak reményeink szerint megkönnyítjük az elvégzendő feladatot a téma körül járásával, amely alapján a különböző választási lehetőségek közül megtalálják a szakmailag leginkább képviselhető megoldást.

Bevezetés

Az elmúlt évtized erdészeti támogatásainak egy kiadványban összefoglalása lehetővé teszi azok viszonylag gyorsabb és könnyebb egymáshoz való viszonyítását, a változások azonosítását, a különbségek rögzítését.

A későbbiekben bekövetkező további változásoknál már az első rész (Az EU csatlakozást megelőző felkészülési és a 2006-ig tartó pénzügyi tervezési időszaknak a támogatási jogszabályai.) elhagyható lesz, illetve az elektronikus formában való követés is elegendő.

Kinek szól a kiadvány? Kérdezték menet közben kollégáim és nehezen tudok rá válaszolni.

Mindenekelőtt tanulmány jelleggel íródott az erdészeti támogatások és az erdészeti számvitel iránt hivatalból vagy érdeklődésből foglalkozóknak. Azért ez sem kis szám, hiszen az ezernyi erdőgazdálkodó vezetőinek, számviteli szakembereinek kötelező feladata a szakmai változások követése, a hatályos szabályok ismerete.

Nagyon sokan figyelik a támogatásokat, a lehetőségek kihasználása elsődleges érdekük, de a szabályok betartáshoz az előírások felkutatása és értelmezése szükséges.

Érdekeltek az erdő és az erdőkezelő szervezetek tulajdonosai is, az állam mellett a magán tulajdonosi tábor egy része.

A feldolgozásban a 2006-ig tartó szabályozás fejlesztési célú támogatására, az ebből finanszírozott beruházásokra, majd a kiemelt témára, ezek 2007-től történt módosításaira, és a jelenlegi, folyamatosan bővülő támogatási és elszámolási szabályok komplex értelmezésére helyezük a hangsúlyt.

A **23/2007. FVM rendeletet** tartjuk az elszámolás szempontjából meghatározónak, amely az EMVA I. (versenyképességi), illetve II. (ökológiai) tengelyébe tartozó támogatásokra lényegesen eltérő szabályokat tartalmaz.

A kivágásokkal is hosszúra nyúlt anyag alapvetően jogszabályi nyelvezetű. A jogszabályi idézetek kisbetűsek, a figyelem felhívására egyes részek vastag betűsek.

Persze a témakör teljes anyagából így is csak részterületre vállalkoztunk, hosszasan lehetne sorolni, hogy mivel nem foglalkozunk.

Amit kiemelten tárgyalunk, az a kettős könyvvitelt vezető erdészeti szervezetek, vállalkozások vissza nem térítendő támogatásai, illetve a beruházások, a tárgyi eszközök megjelenítése a számviteli beszámolóban, az aktiválás és az eszközök között tartás kötelezettsége vagy lehetősége.

Az ökológiai tengelyhez sorolt, terület és állatlétszám alapú támogatások a beruházásokat külön nem értelmezik, a fejlesztési cél szerint nem differenciálnak. Kérdéses, hogy a kapcsolódó kiadások a számviteli aktiválás követelmény rendszerét kielégítik-e? A számvitelt a jogi előírások szabályozzák, tehát a koherenciát is a szabályozóknak szükséges biztosítani. A szabályozásnak figyelemmel indokolt lenni a szervezetek közötti kapcsolatokra, a következményekre, a széleskörű hatásokra.

Sopron, 2009. augusztus – december

Jó szerencsét! Üdv az erdésznek!

Prof. Dr. Lett Béla

A fejlesztési támogatás és a beruházás az erdőszetben 2006-ig

A 2004. évi EU csatlakozás után az agrár és erdőszeti támogatások

- egyrészt a régi támogatási logika és elemek továbbvitele mellett zajlottak,
- másrészt új megközelítések, formák és elszámolások jelentek meg, ezek között is kiemelt az erdőszet számára az EU konform erdőtelepítési támogatások megjelenése.

Jelen tanulmányban a korábbi támogatások továbbélésével csak annyiban foglalkozunk, amennyiben a módosuló szabályok más elszámolást is indukáltak. Az időszak fő irányvonala az EU csatlakozásra való felkészülés, illetve a 2000-2006 közötti EU pénzügyi támogatási ciklusba való integrálódás (2004–2006).

A '90-es években kialakult általánosan elfogadott hazai erdőszeti gyakorlat folytatódott. Mivel ez tételes jogszabályokban csak ritkán fogalmazódott meg (Számviteli törvény – erdőfelújítás – nem számviteli felújítás), ezért más esetekre az egységes alkalmazást elősegítő jogi normák, gyakorlatot orientáló standardok adhatnak eligazítást, de ezek nem készültek.

A 6/2004. Korm rend. és a 25/2004. FVM rendelet az agráriumra, ezen belül az erdőgazdálkodásra a hagyományos megközelítést tartalmazza, és hatályban maradt még 2007.12.20-ig (illetve 2007.10.19-ig volt hatályban), de a determináció miatt lényegében ezek az elvek és gyakorlatok érvényesülnek még (néha 2010. 12. 31-ig).

Az új irányelveknek megfelelő szabályokat FVM szinten rendezték a 131/2004. FVM rendelettel, illetve az erdőtelepítéseket - kivonva az általánosból – a 132/2004. FVM rendelet szabályozta. A hazai megosztott szervezeti rendszerben (erdőtulajdonos – erdőgazdálkodó – erdőszeti szolgáltató) természetesen itt is található érdekes, illetve érdekeltségi elgondolás, amelyekhez aztán APEH iránymutatások magyarázták a részleteket.

➤ A fejlesztési támogatás és a beruházás az erdőszetben 2007. után

A 2007–2013. EU pénzügyi időszakba lépéssel az előző ciklus támogatási jogszabályait zömmel hatályon kívül helyezték (2003. LXXIII. tv. Hatálytalan: 2007.04.06., 6/2004. Korm. r. Hatálytalan: 2007.12.20., 25/2004. FVM r. Hatálytalan: 2007.10.19.) vagy a 36/2009. FVM r-tel módosították (131/2004. FVM r., 132/2004. FVM r.) a determinációk kezelésére, illetve a 2007–2008 évi szakmai előírásokat korrigálták (88/2007. FVM r., 32/2008. FVM r., 33/2008. FVM r., 72/2007. FVM r., 128/2007. FVM r.).

A szakaszhatár jogszabályai közé tartozik a még a 2003. évi CXVI. törvény felhatalmazása alapján hozott 322/2007. Korm r., amely már a 2007. évi XVII. tv-en is alapul. Átmeneti jellegű a 14/2007 FVM r. (hatálytalanította 122/2007. FVM r.).

A 2007 évtől kezdődő időszak alapjogszabálya tehát a **2007. évi XVII. tv., és az FVM szinten** (kormányrendelet közbeiktatása nélkül) **kiadott 23/2007. FVM r..** Ezek szabályrendszere alá tartoznak az ágazati szakmai előírások (132/2004. FVM r., 88/2007. FVM r., 32/2008. FVM r., 72/2007. FVM r., 128/2007. FVM r.), amelyek most egy-egy témára vonatkoznak (szemben a korábbi elvvel, amikor is az agrárium minden területét évente egy-két, ennek megfelelően méretes rendelettel igazgatták).

A 2007. évi XVII. tv. – mint azt a kivonattal bemutattuk – egyaránt vonatkozik az EMVA, az EMOGA és a nemzeti (NVT) támogatások alapelveire, eljárási kereteire. Fontos a fogalmi rendszer definiálása, témánk szempontjából különösen a beruházásé (9. §. a)), és kiemeljük a megfogalmazását: „... **a törvény által befektetett eszközként aktiválhatónak minősített támogatások összességét**”. Ezt a magyarázatot különösen a számviteli törvény szellemében és szövegében külön indokolt elemeznünk, értelmeznünk, hogy mennyiben állnak fenn az

aktiválás feltételei, különösen a közvetlen gazdasági haszonnal nem járó „befektetési” kiadásoknak, illetve a korlátozottan értékesíthető (a hitelezők követelésének kielégítésbe nem bevonható) eszközök, vagyonok esetében.

Számottevően javítana a megítélés biztonságán, csökkentené a bizonytalanságot, ha további jogszabályi eligazítás segítené a probléma tisztázását. Indokolt az eddigi esetleges alkalmazás következményeinek tovább gondolása, elemzése. Az idegen ingatlanon történő beruházás esetén a polgári törvényi alapelv a földterület elsődlegessége, illetve a felépítmény tulajdonlásakor a földterület elértéktelenedésének kérdése. (A speciális mezőgazdasági vagyoni értékű joggal jelen szakanyagban nem foglalkozunk).

A 2007. évi XVII. törvény 81. §-ában szerepelnek a felhatalmazások:

„81. § (1) Felhatalmazást kap a Kormány, hogy:

a) az EMGA-ból, az EMVA-ból, az EHA-ból támogatott intézkedésekkel kapcsolatos **pénzügyi, számviteli, lebonyolítási, biztosítékekezelési rendet, ...**

(3) Felhatalmazást kap az agrárpolitikáért felelős miniszter arra, hogy:

a) a törvény hatálya alá tartozó egyes intézkedések igénybevitelével, az ahhoz kapcsolódó adatszolgáltatással, eljárásokkal kapcsolatos részletes szabályokat,

(4) Felhatalmazást kap az agrárpolitikáért felelős miniszter, hogy a nemzeti hatáskörbe tartozó mezőgazdasági, halászati, erdészeti és agrár-vidékfejlesztési állami támogatás igénybevitelére vonatkozó, törvényben vagy kormányrendeletben nem szabályozott feltételeket rendeletben állapítsa meg.”

Később a 322/2007. Korm. r. annélkül hatálytalanította a számviteli kérdésekben mértékadó 6/2004. Korm. r-et, hogy új szabályokat hozott létre, így az FVM miniszter rendelete a mérvadó.

Ebben a helyzetben már 2007 tavaszán is, de telétől egyértelműen a 2007. évi XVII. törvény szerinti

„81. § (3) Felhatalmazást kap az agrárpolitikáért felelős miniszter arra, hogy:

- a törvény hatálya alá tartozó egyes intézkedések igénybevitelével, az ahhoz kapcsolódó adatszolgáltatással, eljárásokkal kapcsolatos részletes szabályokat,” felhatalmazás alapján az agrárpolitikáért felelős miniszter által jegyzett „23/2007. (IV. 17.) FVM rendelet az Európai Mezőgazdasági Vidékfejlesztési Alap társfinanszírozásában megvalósuló **támogatások igénybevitelének általános szabályairól**” a hatályban lévő irányadó jogi szabályozás, **az elszámolás, a számvitel tekintetében is.**

A rendelet hatálya az Új Magyarország Vidékfejlesztési Programban (a továbbiakban: ÚMVP) meghatározott céloknak az Európai Mezőgazdasági Vidékfejlesztési Alap (a továbbiakban: EMVA) társfinanszírozásában megvalósuló támogatások és az egyéb intézkedések forrásainak igénybevitelére terjed ki.

A támogatás részletes feltételeit megállapító jogszabályok eltérően nem rendelkeznek – az erdészeti szakmai jogban eltérő rendelkezés stb. egyetlen esetben sem fordul elő.

A támogatásokat a 23/2007. FVM rendelet négy tengely mentén osztja szét, erdészeti szempontból az első kettő jelentős: I. a versenyképességi, II. az ökológiai, ezek közül is a másodikban jelentkezik az elszámolási probléma (és vélhetőleg nem csak az erdészetben). A III. és a IV. tengely elszámolási kérdéseivel jelen tanulmány nem foglalkozik.

A fogalmi rendszert, a definíciókat különösen fontosnak tartjuk, hiszen a szakmai joganyagban (az előbb említett eltérések hiányában) ezek alapján kell az elszámolásokról dönteni:

„3. § E rendelet és a támogatás részletes feltételeit megállapító jogszabályok alkalmazásában:

5. *terület- és állatlétszám alapú támogatások*: az 1975/2006/EK rendelet 6. cikk 2. bekezdésének a) és b) pontja alapján, e rendelet 2. § (2) bekezdésében felsorolt alintézkedések keretében nyújtandó támogatások;

6. *beruházási támogatás*: **olyan nem terület-, illetve állatlétszám alapú intézkedés, alintézkedés keretében nyújtandó támogatás**, amely legalább egy, a Tv. 9. § a) pontjában meghatározott beruházás – ideértve az immateriális javak beszerzését is – megvalósítására irányul;”

Első olvasatra ez azt jelenti, hogy a *terület- és állatlétszám alapú támogatások* elszámolása esetében nem értelmezzük a beruházási, fejlesztési célú támogatást, amely szó szerinti értelmezést megvizsgáljuk a III. és a IV. fejezetnél is.

Az erdőtelepítés és más II. tengelybe eső erdészeti intézkedések nem klasszikusan területalapúak, hanem korábban is ún. normatív támogatásként területre vonatkozó egységeket alkalmaztak. (Megjegyezzük, hogy a személyi jövedelemadózásnál ezzel kapcsolatban jelentek meg vélemények, amelyek ezeket a normatív – nem számlával igazolt – támogatásokat nem ismertek el fejlesztési célúként elszámolhatónak.)

A jogi álláspontot kell tudnunk jobban megközelíteni, illetve a jogalkotó a szándékát megfogalmazásában pontosíthatja.

A 4. § szerinti „(1) A támogatás és egyéb intézkedés forrása:

a) a központi költségvetés Földművelésügyi és Vidékfejlesztési Minisztérium fejezetében az ÚMVP-ben meghatározott célok támogatására előirányzott összeg, valamint

b) az EMVA terhére a 2007. január 1. és 2013. december 31. közötti időszakra vonatkozó közösségi vidékfejlesztési támogatás tagállamonkénti és évenkénti összegének meghatározásáról szóló 2006/636/EK (2006. szeptember 12.) bizottsági határozat mellékletében Magyarország részére meghatározott kötelezettségvállalási előirányzatok.

(3) Ha a támogatás részletes feltételeit megállapító jogszabály másként nem rendelkezik, akkor a támogatás vissza nem térítendő jellegű.” megfogalmazások a számviteli elszámolás szempontjából lényegi információt nem tartalmaznak.

A III. Fejezet Terület- és állatlétszám alapú támogatásokra vonatkozó különös szabályok mindössze két paragrafusból áll, és mint az előzőekben beazonosítottuk ez a II. ökológiai tengely (2.§.(2)) szerinti támogatásokra egységesen vonatkozik, tehát a szabályozás lényegesen módosult 2007 tavaszától, az elszámolásra a fejezet semmilyen egyéb részletet nem tartalmaz.

Teljesen külön válik a IV. Fejezet a Nem terület- és állatlétszám alapú támogatásokra vonatkozó különös szabályok rendszere, amely viszont hosszan taglalja az elszámolási vonatkozásokat, de csak a 2. §. (1) bekezdésében szereplő versenyképességi tengelyre.

Ebben a fejezetben szerepel, és így értelemszerűen erre a versenyképességi tengelyre vonatkozik az FVM r. számviteli előírása:

„20. § (1) Az igénybe vett beruházási támogatás összegét kettős könyvvezetésre kötelezett ügyfeleknek tőketartalékba (lekötött tartalékba) kell helyezni, nem kettős könyvvezetésre kötelezett ügyfeleknek az egyéb bevételek között kell elszámolni saját könyvelésükben.”

Ugyancsak ebben a fejezetben részletezi a jogszabály a beruházásokkal kapcsolatos egyéb kérdéseket, a gépberuházásokat és az építési beruházásokat is.

A II. ökológiai tengely esetében számos olyan támogatás van, amely valamilyen tartós „eszköz” megvalósítására irányul, de mégsem tipikusan a gazdálkodó tevékenységébe sorolható tárgyi eszköznek minősül, pl. padkák, bakhátak, sövények, szegélyek stb. Ezek számviteli értelemben nem épülnek be a szervezet által előállított termékekbe, bár néhány segíti a szervezet – nem pénzben realizálható – tágan értelmezett szolgáltatásait.

Ezek nyilvántartásba vétele a támogatás elszámolása keretében megtörténik, ugyanakkor számviteli vagyongként – aktívaként – nem funkcionálnak, hiszen önállóan nem forgalom képesek, a hitelezők követeléseiket ebből nem elégíthetik ki.

A számviteli megítélésnél a számviteli elvek alkalmazását hívhatjuk segítségül:

A mérleg tételek felvétele:

A mérleg – elvileg – magában foglalja a vállalkozás tulajdonában lévő vagy/és rendelkezésére álló anyagi javak összességét. (Tulajdon, használat, birtoklás, de nem bérlet, kölcsön.)

A mérlegképesség – az aktiválás – kritériumai:

- gazdasági értékkel bírjanak,
- értékük pénzben kifejezhető legyen,
- önállóan forgalomképesek, elidegeníthetők legyenek.

Az eszközök mérlegképessége

A vállalkozás szempontjából az eszköz gazdasági értéket akkor képvisel, ha a jövőben hasznosítható, ha a vállalkozásnak hasznot hoz.

Önállóan az eszköz értékelhető, ha ahhoz egyedileg érték rendelhető, ez pénzegységben kifejezhető.

Önállóan pedig az eszköz akkor forgalomképes, ha jogszerűen elidegeníthető, és találni olyan piaci szereplőt, aki képes és hajlandó annak ellenértékét elismerni és/vagy megfizetni.

Az értékmeghatározás nehezebben teljesíthető és sajátos szabályokon keresztül érvényesül.

A forgalomképesség – összefüggve az értékmeghatározással – nyilvánvalóan akadály lehet a javak mérlegbe történő felvételének, az aktiválásnak. (A PM korábban a vagyongkezelésbe adott/vett erdőingatlanok számviteli információként való figyelembe vételének elhagyását az értékek hiányában tudomásul vette.)

A támogatások szabadrendelkezésű pénzének felhasználása már a támogatottra van bízva

- költség, ráfordítás vonzatú gazdasági események vagy
- beruházások, fejlesztések finanszírozása, amelyek elszámolása már az általános elvek, előírások szerint kell, hogy megtörténjen.

Az agrárium, az erdőszet (még inkább a természetvédelem) speciális ökológiai célú kiadásai az EMVA II. tengelyének támogatásaihoz kapcsolódnak.

Ha a kiadások értéke bekerülne a szervezet tartós „eszközébe”, a beruházásba esetleg a konkrét eszközvagyonba akkor elszámolása a további gazdasági eseményektől, azok megítélésétől függ.

Az ökológiai célú, természetvédelmi szándékú beruházások jelentkezhetnének a mindennapi vállalkozási gyakorlat logikája szerinti gazdasági haszonnal, de a támogatások indoka legtöbbször az, hogy

- a gazdálkodónál ezek gazdasági értéket, hozamot, eredményt, pénzügyi megtérülést nem jelentenek,
- a gazdálkodónak nincs forrása ilyen jellegű kiadásokra, befektetésekre, és azokat a pénz- hitelintézetek nem finanszírozzák meg, mivel meg nem terhelhetők, értékesítésük hiányában a pénz vissza nem szerezhető (esetenként az állami tulajdon keretéből ki sem vonhatók stb.).
- nem számolható el terv szerinti értékcsökkenés,

- az eszközre jogszabály szerint nem számolható el értékcsökkenési leírás,
- az eszközre a hasznosítás miatt nem számolnak el értékcsökkenési leírást
- üzemkörön kívüli vagyonba sorolás miatt nem számolnak el értékcsökkenési leírást.

A tartós „eszközök” gazdasági hasznosíthatatlanság miatt a szervezet vagyonából, mérlegéből az óvatosság elve alapján terven felüli értékcsökkenéssel kivezetendők, de piaci érték hiányában ez a teljes kiadást jelentené.

Ha a vagyonba való aktiválás nehéz, akkor a kivezetés sokkal nehezebb, problémásabb.

A tételek a leltárban, a nyilvántartásban szerepelhetnek, de a „0” nyilvántartási számlaosztályban, már mérlegérték nélkül.

A támogatások gazdasági elszámolását tovább nehezítik a gazdasági események időbeli eltérései:

- a pályázat a tervek előkészítése és a beadás,
- a tevékenység végrehajtása, – a tevékenység finanszírozása,
- a támogatás finanszírozása, a kifizetés,
- a támogatás végleges jóváhagyása, elnyerése, az ellenőrzési, felülvizsgálati és használati időszak lezárása.

Az erdészeti támogatások gazdasági eseményeinek számviteli elszámolása folyamatosan változó feltételek kötött valósul meg, de a 2007–2013 időszakra a szabályok egyértelműsítése mielőbb célszerű.

➤ 12/2014. (XII. 30.) MvM rendelet az Európai Mezőgazdasági Vidékfejlesztési Alap társfinanszírozásában megvalósuló egyes agrár-vidékfejlesztési támogatási tárgyú rendeletek módosításáról

A mezőgazdasági, agrár-vidékfejlesztési, valamint halászati támogatásokhoz és egyéb intézkedésekhez kapcsolódó eljárás egyes kérdéseiről szóló 2007. évi XVII. törvény 81. § (3) bekezdés a), d), f) és h) pontjában kapott felhatalmazás alapján,

a Kormány tagjainak feladat- és hatásköréről szóló 152/2014. (VI. 6.) Korm. rendelet 4. § 7. pontjában meghatározott feladatkörömben eljárva,

a Kormány tagjainak feladat- és hatásköréről szóló 152/2014. (VI. 6.) Korm. rendelet 65. § 1. pontjában meghatározott feladatkörében eljáró földművelésügyi miniszterrel egyetértésben a következőket rendelem el:

A módosítás a 23/2007. FVM rend. 20. § (1) bekezdését nem érinti, **marad:**

„20. § (1) Az igénybe vett beruházási támogatás összegét kettős könyvvezetésre kötelezett ügyfeleknek tőketartalékba (lekötött tartalékba) kell helyezni, nem kettős könyvvezetésre kötelezett ügyfeleknek az egyéb bevételek között kell elszámolni saját könyvelésükben.”

Közjóléti létesítmények megvalósításához támogatás elszámolások – MSzSZE

Megjelent a Számviteli Levelek 335. számában (2015. november 12.), 6826. kérdésszám alatt.

Kérdés: Társaságunk az MVH-hoz az Európai Mezőgazdasági Vidékfejlesztési Alapból az erdei közjóléti létesítmények megvalósításához támogatási kérelmet nyújtott be. A támogatási kérelemnek helyt adó határozatban az indokolásban a 66/2013. (VII. 29.) VM rendelet rendelkezéseire utalnak. Ebben a rendeletben a számviteli elszámolás módja nem szerepel. Mivel normatív támogatásról van szó, támogatási szerződéssel nem rendelkezünk. A tőketartalék javára kell elszámolnunk, vagy fejlesztési tartalékként, tehát halasztott bevételként?

Az Szt. 36. §-a (1) bekezdésének f) pontja alapján a tőketartalék növekedéseként kell kimutatni a pénzmozgással, illetve az eszközmozgással egyidejűleg a jogszabály alapján tőketartalékba helyezett pénzeszközöket, átvett eszközök értékét.

Jelenleg ilyen jogszabályi rendelkezések a következők:

- a szakképzési alapból kapott fejlesztési (beruházási) támogatásokat szabályozó 2011. évi CLV. törvény 22. §-ának (1) bekezdése;
- az Agrár- és Vidékfejlesztési Operatív Program keretében kapott támogatásokat szabályozó **172/2004. (XII. 23.) FVM rendelet 5/A. §-a**;
- az Európai Mezőgazdasági Vidékfejlesztési Alap társfinanszírozásában megvalósuló beruházásokhoz kapott fejlesztési támogatásokat szabályozó **23/2007. (IV. 17.) FVM rendelet 20. §-ának (1) bekezdése.**

A felsorolásban a 66/2013. (VII. 29.) VM rendelet nem szerepel. Így az erdei közjóléti létesítmények megvalósítási támogatását a pénzmozgással egyidejűleg rendkívüli bevételként (2016-tól egyéb bevételként) kell elszámolni, majd halasztott bevételként időbelileg el kell határolni.

Figyelem! Kérjük a válasz értelmezésénél a válaszadás időpontját (2015. november 12.) vegye figyelembe!

Erdők állományneveléséhez kapott támogatás

Megjelent a Számvetési Levelek 308. számában (2014. július 10.), 6369. kérdésszám alatt.

Kérdés: Hogyan kell könyvelni a fiatal erdők állományneveléséhez kapott támogatást?

Amíg **az erdőtelepítés erdővé minősítése nem történik meg**, addig az erdő telepítésével, gondozásával, pótlásával, **állománya nevelésével** kapcsolatosan felmerülő költségeket beruházásként kell kimutatni. Ebből következően a fiatal erdők állományneveléséhez kapott támogatást véglegesen fejlesztési célra kapott támogatásként kell elszámolni (T 384 – K 9894), majd időbelileg el kell határolni (T 9894 – K 4832). Az időbeli elhatárolást viszont csak akkor lehet megszüntetni, ha az erdőt értékesítik, illetve térítés nélkül átadják, mivel az erdővé minősítést követően sem lehet az erdő bekerülési értéke után terv szerinti értékcsökkenést elszámolni, de terven felüli értékcsökkenést sem.

Figyelem! Kérjük a válasz értelmezésénél a válaszadás időpontját (2014. július 10.) vegye figyelembe!

Megjegyzés: A fiatal erdők állománynevelése erdőfelújításoknál és már befejezett erdőtelepítéseknel szokásos, az erdőgazdálkodás folyó évi költségeként számolandó el. – LB

Az erdőtelepítési támogatásokat „Az Európai Mezőgazdasági Vidékfejlesztési Alap társfinanszírozásában megvalósuló támogatások igénybevételének általános szabályairól szóló 23/2007. (IV. 17.) FVM rendelet” hatálya alatt tőketartalékként számoljuk el. – LB

Állami támogatások elszámolásának nemzetközi számvitel szerinti lehetőségei**IAS 20 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD****Állami támogatások elszámolása és az állami közreműködés közzététele***Fogalmak*

3. A következő kifejezések a jelen standardban a következőkben meghatározott értelemben használatosak:

Az eszközökkel kapcsolatos támogatások olyan állami támogatások, amelyeknek az elsődleges feltétele az, hogy az ilyen támogatásra jogosult gazdálkodó egység hosszú lejáratú eszközöket szerezzen be, hozzon létre, vagy más módon szerezzen meg. A támogatások másodlagos feltételeket is előírhatnak, amelyek leszűkítik az eszközök típusát vagy helyét, vagy azt az időszakot, amely alatt be kell szerezni vagy meg kell tartani azokat.

A jövedelemhez kapcsolódó támogatások az eszközökhöz kapcsolódó támogatásoktól eltérő állami támogatások.

A valós érték az az összeg, amelyért egy jól tájékozott, vételi szándékkal rendelkező vevő és egy jól tájékozott, eladási szándékkal rendelkező eladó között szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított adásvétel keretében egy eszközt el lehet cserélni.

5. A gazdálkodó egység által kapott állami közreműködés két okból is lényeges lehet a pénzügyi kimutatások elkészítése során. Először, ha erőforrások kerültek átadásra, meg kell találni a megfelelő módot az átadás elszámolására. Másodszor kívánatos jelezni, hogy a gazdálkodó egység milyen mértékben profitált a beszámolási időszak alatt az ilyen közreműködésből. Ez elősegíti a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak a korábbi időszakok pénzügyi kimutatásaival, valamint a más gazdálkodó egységek pénzügyi kimutatásaival történő összehasonlítását.

Az állami támogatások – ideértve a nem monetáris támogatásokat valós értéken – nem mutathatók ki addig, amíg nincs ésszerű bizonyíték arra, hogy:

- (a) a gazdálkodó egység teljesíteni fogja a hozzájuk kapcsolódó feltételeket; és
- (b) a gazdálkodó egység meg fogja kapni a támogatásokat.

8. Egy állami támogatást csak akkor jelenítenek meg, ha ésszerű bizonyíték arra, hogy a gazdálkodó egység teljesíteni fogja a hozzá kapcsolódó feltételeket, és hogy a támogatást meg fogja kapni. A támogatás kézhez vétele még nem meggyőző bizonyíték arra vonatkozóan, hogy a támogatáshoz kapcsolódó feltételek teljesültek, vagy teljesülni fognak.

11. Ha az állami támogatást megjelenítették, minden kapcsolódó függő kötelezettséget vagy függő követelést az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standardnak megfelelően kell kezelni.

12. Az állami támogatásokat szisztematikusan kell bevételként elszámolni azok alatt az időszakok alatt, amelyek szükségesek ahhoz, hogy összemérjék őket a kompenzálni kívánt kapcsolódó ráfordításokkal. A támogatások nem írhatók jóvá közvetlenül a részvényesek részesedéseivel szemben.

- 13. Két alapvető megközelítés létezik az állami támogatások elszámolására: a tőke-megközelítés, amely alapján a támogatás közvetlenül a részvényesek részesedéseivel szemben kerül jóváírásra, és a jövedelemmegközelítés, amelynek alapján a támogatás egy vagy több időszakon keresztül kerül bevételként elszámolásra.**

14. A tőke-megközelítés támogatói a következőkkel érvelnek:

(a) az állami támogatás egy finanszírozási eszköz és azt a mérlegben kellene kezelni, nem pedig az eredménykimutatáson kellene átvezetni az általa finanszírozott költségtelek ellentételezésére. Mivel visszafizetés nem várható, a támogatást közvetlenül a részvényesek részesedéseivel szemben kellene jóváírni; és

- (b)nem megfelelő az állami támogatásokat az eredménykimutatásban megjeleníteni, mivel ezeket nem megosztják, hanem azok az állam által nyújtott olyan ösztönzést jelentenek, amelyekhez nem kapcsolódnak költségek.
15. A jövedelemmegközelítést támogató érvek a következők:
- (a)mivel az állami támogatások a részvényesektől eltérő forrásból származó bevételek, ezeket nem lehet közvetlenül a részvényesek részesedéseivel szemben jóváírni, hanem bevételként kell elszámolni azokat a megfelelő időszakokban;
 - (b)az állami támogatások ritkán ellentételezés nélküliek. A gazdálkodó egység a kitűzött feltételek megvalósításával és az előírt kötelezettségek teljesítésével szolgálja meg azokat. Ezért ezeket bevételként kell elszámolni, és össze kell mérni azokkal a kapcsolódó költségekkel, amelyeket kompenzálni hivatottak; és
 - (c)mivel a nyereség- és egyéb adókat az eredménnyel szemben kell elszámolni, logikus, hogy az állami támogatásokat, amelyek a fiskális politika következményei, ugyancsak az eredménykimutatásban kezeljék.
16. A jövedelemmegközelítés szempontjából lényeges, hogy az állami támogatásokat szisztematikus és ésszerű módon azokra az időszakra számolják el bevételként, amelyben a kapcsolódó költségek felmerülnek. Az átvételi alapon történő elszámolás nem felel meg az eredményszemléletű számvitel alapfeltételének (IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása* standard), és csak akkor lenne elfogadható, ha nincs más alap a támogatásnak az időszakokhoz való hozzárendelésére, mint az az időszak, amelyben azt megkapják.
17. A legtöbb esetben könnyen megállapíthatók azok az időszakok, amelyekben a gazdálkodó egység elszámolja az állami támogatáshoz kapcsolódó költségeket vagy ráfordításokat, ennél fogva a meghatározott ráfordításokhoz kapcsolódó támogatásokat ugyanabban az időszakban számolják el bevételként, mint a kapcsolódó ráfordításokat. Hasonlóképpen, az értékcsökkenthető eszközökhöz kapcsolódó támogatásokat rendszerint arra az időszakra és olyan arányban számolják el bevételként, amelyben az adott eszközök értékcsökkenési leírását elszámolják.
18. ***A nem értékcsökkenthető eszközökhöz kapcsolódó támogatások szintén bizonyos kötelek teljesítését igényelhetik, és ezért azokra az időszakra lennének elszámolhatók bevételként, amelyekben a kötelek teljesítésével kapcsolatos ráfordítások felmerülnek. Például egy telektámogatás függhet egy épületnek az adott területen történő felépítésétől, és helyénvaló lehet, hogy ezt a támogatást az épület élettartamára számolják el bevételként.***
19. A támogatásokat néha olyan pénzügyi vagy fiskális segélycsomagok részeként kapják meg a gazdálkodó egységek, amelyekhez számos feltétel kapcsolódik. Ilyen esetekben figyelmet kell fordítani azoknak a költségeket és ráfordításokat előidéző feltételeknek az azonosítására, amelyek meghatározzák azokat az időszakokat, amelyekben a támogatás megosztáltként válik. Helyénvaló lehet, ha a támogatás egyik részét egyféle módszerrel, másik részét pedig egy másikféle módszerrel rendelik hozzá.
20. Egy olyan állami támogatást, amely már felmerült ráfordítások vagy veszteségek kompenzáására, vagy a gazdálkodó egységnek jövőbeli kapcsolódó költség nélkül adott azonnali pénzügyi támogatásként válik lehívhatóvá, annak az időszaknak a bevételeként kell elszámolni, amelyben lehívhatóvá válik.
22. Egy gazdálkodó egység állami támogatást a megelőző időszakban felmerült ráfordítások vagy veszteségek kompenzációjaként is kaphat. Az ilyen támogatást annak az időszaknak a bevételeként számolják el, amikor lehívhatóvá válik, egy közzététellel, amely biztosítja, hogy annak kihatása világosan érthető legyen.

Az eszközökhöz kapcsolódó támogatások bemutatása

- 24. Az eszközökhöz kapcsolódó állami támogatásokat – ideértve a valós értéken számított nem monetáris támogatásokat is – a mérlegben vagy halasztott bevételként kell bemutatni, vagy a támogatással az eszköz könyv szerinti értékét kell csökkenteni.**
25. Az eszközökhöz kapcsolódó támogatások (vagy a támogatások megfelelő részének) a pénzügyi kimutatásokban történő bemutatásának két módja elfogadható alternatíváknak minősül.
26. Az egyik módszer olyan elhatárolt bevételként mutatja ki a támogatást, amelyet szisztematikusan és ésszerű alapon az eszköz hasznos élettartamára kell bevételként elszámolni.
- 27. A másik módszer a támogatással az eszköz könyv szerinti értékét csökkenti. A támogatást eredményként az értékcsökkenthető eszköz élettartama alatt az alacsonyabb értékcsökkenési leíráson keresztül jelenítik meg.**

A jövedelemhez kapcsolódó támogatások bemutatása

- 29. A jövedelemhez kapcsolódó támogatásokat az eredménykimutatásban néha bevételként mutatják ki vagy elkülönítve, vagy például egy olyan általános tétel részeként, mint az „egyéb bevételek”; a másik alternatíva, hogy a kapcsolódó ráfordításokból levonják őket.**
30. Az első módszer támogatói úgy vélik, hogy nem megfelelő a bevétel és a ráfordítás tételek nettósítása, és hogy a támogatásnak a ráfordítástól való elkülönítése elősegíti a támogatással nem módosított ráfordításokkal való összehasonlítást.
A második módszer mellett kiállók azzal érvelnek, hogy a gazdálkodó egységnél nem merültek volna fel a ráfordítások, ha a támogatást nem vehették volna igénybe, és hogy a ráfordítás és a támogatás nettósítás nélküli bemutatása ezért félrevezető lenne.
31. A jövedelemhez kapcsolódó támogatások bemutatására mindkét módszer elfogadhatónak minősül. A pénzügyi kimutatások megfelelő megértéséhez szükség lehet a támogatás közzétételére. Rendszerint helyénvaló, ha a támogatásnak bármely olyan bevétel vagy ráfordítás tételre gyakorolt hatását közzéteszik, amelynek az elkülönített közzététele előírás.

Állami támogatások visszafizetése

32. Egy visszafizetendővé váló állami támogatást a számviteli becslés módosításaként kell elszámolni (lásd az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslés változásai és hibák* standardot). Egy jövedelemhez kapcsolódó támogatás visszafizetését először a támogatással kapcsolatban kimutatott elhatárolás még nem amortizált összegével szemben kell elszámolni. Ha a visszafizetés összege meghaladja az ilyen elhatárolás összegét, vagy ha nincs elhatárolás, a visszafizetést azonnal ráfordításként kell elszámolni. Egy eszközökhöz kapcsolódó támogatás visszafizetését vagy az eszköz könyv szerinti értékének – a visszafizetés összegével történő – növelésével, vagy a halasztott bevételek egyenlegének – a visszafizetendő összeggel történő – csökkentésével kell elszámolni. Azt a halmozott pótlólagos értékcsökkenési leírást, amelyet addig az időpontig – a támogatás nélkül – költségként kellett volna elszámolni, azonnal ráfordításként kell elszámolni.
33. Az eszközökhöz kapcsolódó támogatás visszafizetését előidéző körülmények szükségessé tehetik az eszköz új könyv szerinti értéke tekintetében az esetleges értékvesztés mérlegelését.

Állami közreműködés

34. Az állami támogatások 3. bekezdésben megadott fogalmából ki vannak zárva az állami közreműködésnek az olyan formái, amelyeknek ésszerűen nincs nekik tulajdonítható értékük, valamint azok a kormányzattal kötött ügyletek, amelyeket nem lehet megkülönböztetni a gazdálkodó egység szokásos kereskedelmi ügyleteitől.
35. Olyan támogatás, amelynek ésszerűen nincs neki tulajdonítható értéke, például az ingyenes műszaki vagy marketing-tanácsadás és a garanciák biztosítása. Olyan támogatás, amelyet nem lehet megkülönböztetni a gazdálkodó egység szokásos kereskedelmi ügyleteitől, például a gazdálkodó egység értékesítését elősegítő állami beszerzési politika. Lehetséges, hogy a haszon megléte nem kérdéses, de a kereskedelmi tevékenységnek az állami közreműködéstől való elkülönítésére tett bármilyen kísérlet nagyon önkényes lenne.
36. A fent említett példákban a haszon olyan jelentős lehet, hogy annak érdekében, hogy a pénzügyi kimutatások ne legyenek megtévesztők, szükség van a támogatás jellegének, terjedelmének és időtartamának közzétételére.
37. A kamatmentes vagy alacsony kamatozású kölcsönök az állami közreműködésnek lehetséges formái, de a hasznot nem lehet a fel nem számított kamat összegében számszerűsíteni.
38. Ebben a standardban nem tartozik az állami közreműködésbe az infrastruktúrának az általános közlekedési és kommunikációs hálózat fejlesztése általi biztosítása, és az olyan fejlesztett létesítmények biztosítása, mint az öntöző- vagy vízhálózat, amelyek egy helyi közösség egészének vannak folyamatosan, meghatározatlan módon hasznára.

Közzététel

39. A következő kérdéseket közzé kell tenni:
 - (a) az állami támogatások esetében alkalmazott számviteli politikát, ideértve a pénzügyi kimutatások elkészítésénél alkalmazott bemutatásra vonatkozó módszereket is;
 - (b) a pénzügyi kimutatásokban megjelenített állami támogatások jellegét és mértékét, valamint azoknak az egyéb formákban adott állami közreműködéseknek a megjelölését, amelyekből a gazdálkodó egységnek közvetlenül haszna származott; és
 - (c) a megjelenített állami közreműködéshez kapcsolódó, nem teljesített feltételeket és egyéb függő kötelezettségeket.

Hatálybalépés napja

41. A jelen standard az 1984. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba.

[!\[\]\(b77aed42373877ea86d1cd8a66b06ee3_img.jpg\)](#) Lásd a még a SIC-10 *Állami közreműködés – nincs specifikus kapcsolat a működési tevékenységgel* értelmezést.

➤ Az Európa 2020 stratégia és támogatás

Az Európa 2020 stratégia vidékfejlesztést érintő része hat, uniós szintű prioritást fogad el:

- a tudásátadás és az innováció előmozdítása a mezőgazdaságban, **az erdészetben** és a vidéki térségekben;
- a versenyképesség fokozása a mezőgazdasági termelés valamennyi típusa esetében és a mezőgazdasági üzemek életképességének javítása;
- az élelmiszerlánc szervezésének és a kockázatkezelésnek a mezőgazdaság terén történő előmozdítása;
- a mezőgazdaságtól és **az erdészettől** függő ökoszisztémák állapotának helyreállítása, megőrzése és javítása;
- az erőforrás-hatékonyság előmozdítása, valamint az alacsony szén-dioxid-kibocsátású és az éghajlatváltozáshoz alkalmazkodni képes gazdaság irányába történő elmozdulás támogatása a mezőgazdasági, az élelmiszer-ipari és **az erdészeti ágazatban**;
- a társadalmi befogadás előmozdítása, a szegénység csökkentése és a gazdasági fejlődés támogatása a vidéki térségekben.

Az Európai Parlament és Tanács rendelete az Európai Mezőgazdasági Vidékfejlesztési Alapból (EMVA) nyújtandó vidékfejlesztési támogatásról (2014–2020)

Erdészeti jogcímek

1. A 22. cikk, „Az erdőterületek fejlesztésére és az erdők életképességének javítására irányuló beruházások” rendelkezik az erdészeti ágazat számára igénybe vehető támogatásokról.

Ezen intézkedés keretében támogatás nyújtható:

- (a) erdősítésre és fásításra;
- (b) agrár-erdészeti rendszerek létrehozására;
- (c) az erdőtüzek és a természeti katasztrófák által okozott erdőkárok – többek között kártevőfertőzések és betegségek, katasztrófaesemények, valamint az éghajlattal kapcsolatos fenyegetések által előidézett károk – megelőzésére és helyreállítására;
- (d) az erdei ökoszisztémák ellenálló képességének és környezeti értékének, valamint az éghajlatváltozás mérséklésére való képességének növelését célzó beruházásokra;
- (e) új erdészeti technológiákra, valamint erdei termékek feldolgozására és értékesítésére irányuló beruházásokra.

Változás: megszűnik a jelenlegi programozási időszakban ismert tengelyenkénti csoportosítás.

2. **Az erdősítés és fásítás támogatása (23. cikk) az erdősítéssel, valamint a fenntartással (nyesés, tisztítás)** – beleértve a törzskiválasztó és a növedékfokozó gyérítést is – kapcsolatos költségekre fordítható, utóbbi legfeljebb tíz éven át nyújtható, hektáronkénti éves támogatás formájában. Mezőgazdasági és nem mezőgazdasági területek egyaránt támogathatóak. Továbbra sem támogatható viszont a rövid vágásfordulójú sarj erdők, a karácsonyfa telepek, és az energia termelésre szánt, gyors növekedésű fák telepítése.

Változás:

- Kedvezőtlen talaj és éghajlati adottságú területeken cserjék és bokrok telepítése is támogatható.
- Állami szervek nem kaphatnak támogatást.
- A mezőgazdasági és nem mezőgazdasági területre egy intézkedés keretében vehető igénybe támogatás.
- A fenntartási költségek 10 évig támogatottak (jelenleg 5 évig).
- A jövedelemkiesés nem támogatható.

3. Az agrár-erdészeti rendszerek támogatása (24. cikk) alapján támogatás adható a rendszerek létrehozásával kapcsolatos költségekre (mezőgazdasági és nem mezőgazdasági területekre is). Csak extenzív mezőgazdasági tevékenység folytatható.

Változás:

- Bővül a kedvezményezettek köre: magán földtulajdonosok, földbérlők, önkormányzatok és társulásaik.
- Három évig támogatás jár a fenntartási költségekre is.

4. Az erdőtüzek, a természeti katasztrófák, és a katasztrófa- események által okozott erdőkárok megelőzése és helyreállítása (25. cikk) jogcím esetében mind magán, mind állami szereplők támogatásban részesülhetnek. A támogatás célja a katasztrófavédelmi infrastruktúra kiépítése, a megelőző intézkedések finanszírozása, az erdőtüzekhez, kárfertőzésekhez kapcsolódó eszközök és kommunikációs berendezések létrehozásának és fejlesztésének támogatása. A betegségekkel kapcsolatos megelőzési intézkedéseket kellően alá kell támasztani és tudományos közintézményekkel is meg kell erősíteni. Az erdőtüzek megelőzéséhez kapcsolódó támogatásban a közepesen vagy erősen tűzveszélyes erdők részesülhetnek. Az erdészeti potenciál helyreállítása esetén a hatóság hivatalos megerősítése szükséges a kárról, a kártevők és növénybetegség esetén pedig legalább 30%-os pusztulás a támogathatóság előfeltétele.

Változás: hogy a biotikus károkkal kapcsolatos megelőző intézkedésekre, illetve kártevők és betegségek által károsított erdők erdészeti potenciál helyreállítására is igényelhető támogatás.

5. Az erdei ökoszisztémák ellenálló képességének és környezeti értékének, valamint az éghajlatváltozás mérséklésére vonatkozó beruházások (26. cikk). A támogatás célja a környezetvédelmi célok elérése érdekében az erdő vagy erdős terület közjóléti értékét növelő, illetve az ökoszisztémák éghajlatváltozás-mérséklési potenciálját javító kötelezettségvállalások teljesítésére irányuló beruházások megvalósítása. A jogcímnél nincs kizárva, hogy a beruházás hosszú távon gazdasági előnyökhöz vezessen.

Változás: az állami költségvetéstől független állami erdőgazdálkodók jogosultak a támogatásra.

- Az intézkedés hatálya kibővült: az éghajlat változás-mérsékléssel kapcsolatos műveletek is támogatottak.

6. Az új erdészeti technológiákra, valamint erdei termékek feldolgozására és értékesítésére irányuló beruházások (27. cikk) esetében a magán-erdőtulajdonosok, önkormányzatok, kis- és középvállalkozások juthatnak támogatáshoz az erdészeti potenciált növelő vagy az erdei termékek értékét gyarapító feldolgozással és értékesítéssel kapcsolatos beruházások céljára. Fontos kiemelni, hogy ide tartozhat majd a talaj- és erőforrás kímélő fakitermelő gépek és technológiák támogatása.

Változás: KKV-k is jogosultak lesznek a támogatásra.

7. Natura 2000 kifizetések és a víz-keretirányelvhez kapcsolódó kifizetések (31. cikk). A támogatás célja az EU-s irányelvek végrehajtásával összefüggő hátrányok következtében felmerülő költségek és az elmaradó bevétel ellentételezése Natura 2000 területen, illetve egyéb olyan körülhatárolt természetvédelmi területen, amelyre a gazdálkodásra vagy az erdőkre alkalmazandó környezetvédelmi korlátozások vannak érvényben, és amelyek hozzájárulnak a 92/43/EGK irányelv 10. cikkének végrehajtásához. A támogatás magán-erdőtulajdonosoknak, valamint erdőtulajdonosok társulásainak ítéltető oda. A tanácsi rendelet kellően indokolt esetekben egyéb gazdálkodók támogatását is lehetővé teszi.

8. A rendelettervezet 35. cikke foglalkozik az **erdő-környezetvédelmi és éghajlattal kapcsolatos szolgáltatások, valamint az erdővédelem támogatásával**. A magán szektoron túl az állami erdőkkel gazdálkodó, de az állami költségvetéstől független szervezetek is részesülhetnek támogatásban. A támogatást azok igényelhetik, akik önkéntes alapon vállalják olyan műveletek végrehajtását, amelyek egy vagy több erdő-környezetvédelmi kötelezettségvállalás teljesítéséből állnak. A kötelezettségvállalások teljesítését öt évtől hét évig terjedő időtartamra kell vállalni, de a tagállamok egyes kötelezettségvállalás-típusok tekintetében. Célként csak olyan kötelezettség fogalmazható meg a tagállamok részéről, melyek a nemzeti szabályozáson túlmutatnak.

Változás: támogatás nyújtható az erdők genetikai erőforrásainak megőrzésére és fejlesztésére is.

Erdőgazdálkodás támogatása 2014–2020

cím	Jogcím	Millió Euró
54 8.1.1.	Erdősítés és fásítás (ET)	106,7
55 8.2.1.	Agrár-erdészeti rendszerek	7,3
56 8.3.1.	Erdőkárok megelőzése	12,4
57 8.4.1.	Erdőkárok helyreállítása	21,9
58 8.5.1.	Erdei ökoszisztémák értékesedése	31,5
59 8.5.2.	Erdei ökoszisztéma szolgáltatások bőv. beruházása	6,5
60 8.6.1.	Erdészeti technológiai beruházások	14,5
8.6.2.	Erdészeti termékeket mobilizáló beruházások	8,7
	Beruházások	209,4
68 12.2.1.	Natura 2000 kifizetések	82,3
71 15.1.1.	Erdő- környezetvédelmi, éghajlattal kapcs. szolgáltatások	40,9
72 15.2.1.	Erdészeti genetikai támogatások	10,8
	Környezetgazdálkodás	134,0
	Erdőgazdálkodás	343,4

A beruházások támogatásának számviteli elszámolása fontos, hiszen a támogatások több mint fele beruházás jellegű.

A 2014–2020 EU támogatási időszakban célszerű lenne a korábbi agrártámogatásoknál már bevált számviteli elszámolási előírásokat összefoglaló jogszabály megfogalmazása, közzététele (természetesen szakértői egyeztetés alapján) a különböző szituációkra.