

KÖNYVVEZETÉSI ISMERETEK



Budapest, 2021

Szerzők:

FRÁNYÓ ZSÓFIA
DR. KARDOS BARBARA
DR. SIKLÓSI ÁGNES
SZIJÁRTÓ BOGLÁRKA
TÖRÖK MARTINA ZSÓFIA
DR. VERESS ATTILA
DR. ZATYKÓ ZSUZSANNA

Szerkesztő:

DR. SIKLÓSI ÁGNES

ISBN 978-963-638-608-5

Kiadja a SALDO Pénzügyi Tanácsadó és Informatikai Zrt.
Felelős kiadó: Balogh Ákos a SALDO Zrt. vezérigazgatója
A SALDO Kiadó az 1795-ben alapított Magyar Könyvkiadók és Könyvterjesztők
Egyesülésének tagja

© A Saldo Kiadó valamennyi kiadványa szerzői jogvédelem alatt áll.
E kiadvány bármely részének sokszorosítása, bármilyen adatrendszerben való
tárolása (papír, elektronikus stb.)
a kiadó előzetes írásbeli engedélye nélkül tilos!

TARTALOMJEGYZÉK

ELŐSZÓ	7
1. GAZDASÁGI TÁRSASÁGOK ALAPÍTÁSA	9
1.1 Gazdasági társaságok alapításának általános összefüggései, szabályai	9
1.2 Az előtársaság beszámolási kötelezettsége	13
1.3 Alapítás-átszervezés aktivált értéke	14
2. BEVEZETÉS AZ IDŐBELI ELHATÁROLÁSOKBA	17
2.1 Fogalmak, kapcsolódó mérlegtételek, időbeli elhatárolások csoportosítása	17
2.2 Az időbeli elhatárolások fajtái és az egyes fajták könyvviteli elszámolása	19
2.2.1 Bevételek aktív időbeli elhatárolása	19
2.2.2 Költségek, ráfordítások aktív időbeli elhatárolása	20
2.2.3 Bevételek passzív időbeli elhatárolása	20
2.2.4 Költségek, ráfordítások passzív időbeli elhatárolása	21
3. TÁRGYI ESZKÖZÖK	25
3.1 Fogalmak, kapcsolódó mérlegtételek, csoportosítások, alapértelmezések	25
3.2 Tárgyi eszközök értékelése és az értékeléssel kapcsolatos számviteli elszámolások	26
3.2.1 Értékelés a tárgyi eszközök bekerülésekor	26
3.2.2 Értékelés a tartós használat során	28
3.2.3 Értékelés „kikerüléskor” (számviteli nyilvántartásokból történő kivezetéskor)	32
3.3 A tárgyi eszközök állománynövekedései és állománycsökkenései, valamint azok könyvviteli elszámolása	33
3.3.1 Tárgyi eszközök állománynövekedéseivel kapcsolatos elszámolások	33
3.3.2 Tárgyi eszközök állománycsökkenéseivel kapcsolatos elszámolások	37
3.4 A tárgyi eszközök állományváltozását kiváltó gazdasági események eredménykimutatás kapcsolata.	43
4. PÉNZESZKÖZÖK, KÖVETELÉSEK, KÖTELEZETTSÉGEK	45
4.1. Pénzeszközök	45
4.1.1 Fogalmak, kapcsolódó mérlegtételek, csoportosítások, alapértelmezések	45
4.1.2 Pénzeszközök értékelése és az értékeléssel kapcsolatos számviteli elszámolások	46
4.1.3 Pénzeszközökkel kapcsolatos gazdasági események főkönyvi elszámolása	51
4.1.4 A pénzeszközök állományváltozását kiváltó gazdasági események eredménykimutatás kapcsolata.	52
4.2 Követelések és követelés jellegű tételek	53
4.2.1 Fogalmak, kapcsolódó mérlegtételek, csoportosítások, alapértelmezések	53
4.2.2 A követelések értékelése és az értékeléssel kapcsolatos számviteli elszámolások	55
4.2.3 Nyilvántartás és főkönyvi elszámolás	59
4.2.4 Az követelések állományváltozását kiváltó gazdasági események eredménykimutatás kapcsolata. .	64
4.3 Kötelezettségek	65
4.3.1 Fogalmak, kapcsolódó mérlegtételek, csoportosítások, alapértelmezések	65
4.3.2 A kötelezettségek értékelése és az értékeléssel kapcsolatos számviteli elszámolások	68
4.3.3 Nyilvántartás és főkönyvi elszámolás	69
4.3.4 A kötelezettségek állomány változását kiváltó gazdasági események eredménykimutatás kapcsolata ...	81
5. AZ EGYES TEVÉKENYSÉGEK SZÁMVITELE	83
5.1 Kereskedelmi tevékenység folyamatainak számviteli feladatai	85
5.2 Szolgáltató tevékenység folyamatainak számviteli feladatai	93

5.3	Termelő tevékenység folyamatainak számviteli feladatai	107
5.3.1	A termelési és értékesítési folyamat számvitele	107
5.3.2	A folyamat „kulcsszereplői”, a saját termelésű készletek	115
5.3.2.1	<i>Fogalmak, kapcsolódó mérlegtételek, csoportosítások, alapértelmezések</i>	115
5.3.2.2	<i>Nyilvántartási lehetőségek és a főkönyvi elszámolás</i>	116
5.3.2.3	<i>Saját termelésű készletek mérlegértékének meghatározása</i>	123
5.3.3	A termelési és értékesítési folyamat számvitele egy esettanulmányon keresztül	124
6.	A KÖNYVVITELI ZÁRLAT MUNKAFÁZISAI ÉS A BESZÁMOLÓ ÖSSZEÁLLÍTÁSÁNAK FOLYAMATA	129
6.1	A tárgyidőszakhoz kapcsolódó bizonylatok teljes körű beszerzése, előállítás	130
6.2	A mérlegkészítés időszakában könyvelt tárgyévvet érintő gazdasági események rendszerezése	130
6.3	A mérlegkészítés időszakának „típus” elszámolásai	131
6.3.1	A tárgyhót követő hó 15-éig, illetve tárgynegyedévet követő hó végéig rögzítendő tételek	131
6.3.2	„Klasszikus” időbeli elhatárolásokkal kapcsolatos elszámolások	131
6.3.3	Céltartalékkal kapcsolatos elszámolások	132
6.3.4	Leltározás, leltár és a leltáreltérésekkel összefüggő elszámolások	132
6.3.4.1	<i>Leltározás, leltár általánosságban</i>	132
6.3.4.2	<i>Leltárkészítési kötelezettséggel és a leltározással kapcsolatos törvényi előírások</i>	133
6.4	Az eredménykimutatás	136
6.4.1	Az eredménykimutatásról általánosságban	136
6.4.2	Az eredménykimutatás formái	136
6.4.3	Az eredménykimutatás felépítése, tagolása	137
6.4.4	Az egyes eredménysorok tartalma	139
6.5	Az eszközök és források fordulónapra vonatkozó értékelése (Vagyonelemek a beszámolóban)	150
6.5.1	Immateriális javak és tárgyi eszközök fordulónapra vonatkozó értékelése	150
6.5.2	Készletek fordulónapra vonatkozó értékelése	152
6.5.3	Pénzeszközök fordulónapra vonatkozó értékelése	152
6.5.4	Követelések és követelés jellegű tételek fordulónapra vonatkozó értékelése	153
6.5.5	Részesedések és hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok fordulónapra vonatkozó értékelése	154
6.5.6	Kötelezettségek fordulónapra vonatkozó értékelése	155
6.5.7	Értékhelyesbítés	156
6.5.8	A külföldi pénzürtékre szóló eszközök és kötelezettségek fordulónapra vonatkozó értékelése	159
6.5.9	Adók, bérek és járulékok	160
6.6	„Főkönyvi kivonat 1”	161
6.7	Tervezett beszámoló összeállítása és az ügyvezetésnek/tulajdonosoknak átadása	161
6.8	Könyvviteli zárlattal kapcsolatos klasszikus elszámolások	162
6.8.1	Költség- és eredményszámlák rendezése	162
6.8.2	Az eredményfelosztáshoz kapcsolódó számviteli feladatok	163
6.8.2.1	<i>A társasági adó számítása és könyvelése</i>	163
6.8.2.2	<i>Az adózott eredmény meghatározása és könyvviteli elszámolása</i>	164
6.9	„Főkönyvi kivonat 2”	167
6.10	A mérlegszámlák zárása	170
6.11	Az üzleti év nyitásával kapcsolatos számviteli feladatok	170
6.11.1	Követő évi jogszabály-változások előzetes áttekintése, a számlakeret (számlarend, számviteli politika, belső szabályzatok) átalakítása	170
6.11.2	A nyitás technikai lebonyolítása az analitikában és a szintetikában	171
6.11.3	Következő évi nyitó rendező tételek	171

6.12. Kiegészítő melléklet és üzleti jelentés	172
6.12.1 A kiegészítő melléklet tartalma	173
6.12.2 Általános rész	174
6.12.3 Specifikus rész	175
6.12.4 Cash flow kimutatás	178
6.12.5 Az egyszerűsített éves beszámoló kiegészítő melléklete	179
6.12.7 Üzleti jelentés	180
6.12.8 A beszámoló könyvvizsgálata	181
6.13 A beszámoló letétbehelyezése és közzététele	184
PÉLDÁK ÉS FELADATOK AZ EGYES TÉMÁKHOZ KAPCSOLÓDÓAN	187
1. ALAPÍTÁS	187
Tanórai megoldásra ajánlott feladatok	187
Gyakorló feladatok	190
2. BEVEZETÉS AZ IDŐBELI ELHATÁROLÁSOKBA	198
Tanórai megoldásra ajánlott feladatok	198
Gyakorló feladatok	199
3. TÁRGYI ESZKÖZÖK	204
Tanórai megoldásra ajánlott feladatok	204
Gyakorló feladatok	207
4. PÉNZESZKÖZÖK, KÖVETELÉSEK, KÖTELEZETTSÉGEK	217
Tanórai megoldásra ajánlott feladatok	217
Gyakorló feladatok	219
5. ALAPVETŐ SZÁMVITELI ELSZÁMOLÁSOK AZ EGYES TEVÉKENYSÉGHEZ KAPCSOLÓDÓ FOLYAMATOK MENTÉN	225
5.1 <i>Kereskedelmi tevékenység számviteli elszámolása a „folyamat” mentén</i>	225
Tanórai megoldásra ajánlott feladatok	225
Gyakorló feladatok	227
5.2 <i>Szolgáltatási tevékenység számviteli elszámolása</i>	232
Tanórai megoldásra ajánlott feladatok	232
Gyakorló feladatok	233
5.3 <i>Termelő tevékenység számviteli elszámolása</i>	237
Tanórai megoldásra ajánlott feladatok	237
Gyakorló feladatok	239
6. KÖNYVVITELI ZÁRLAT ÉS A BESZÁMOLÓ ÖSSZEÁLLÍTÁSA	246
Tanórai megoldásra ajánlott feladatok	246
Gyakorló feladatok	254
7. EREDMÉNYKIMUTATÁS	264
Tanórai megoldásra ajánlott feladatok	264
Gyakorló feladatok	267
8. VAGYONELEMEK A BESZÁMOLÓBAN	270
Tanórai megoldásra ajánlott feladatok	270
Gyakorló feladatok	271

ELŐSZÓ

Kedves Olvasó!

A „Könyvvezetési ismeretek” tankönyvhöz kapcsolódó tematika alapvetően két dologra helyezi a hangsúlyt: a folyamat szemléletre és a gazdasági események mérleg és eredménykimutatás kapcsolatára. A tematikában kijelölt folyamathoz kapcsolódó részfejezetek esetében mindenhol a leggyakrabban előforduló gazdasági események kerülnek rendszerezésre, különös hangsúlyt helyezve a gazdasági események mérlegre és eredménykimutatásra gyakorolt hatására. A könyv hatodik fejezete már a beszámolóra koncentrálna és a könyvviteli zárlat és a beszámoló összeállításának számviteli folyamatát mutatja be. Kiadványunk alapvetően két részből áll: a könyv első fele a kapcsolódó elméleti ismereteket, a könyv második fele az egyes témákhoz kapcsolódó feladatokat rendszerezi. A tanórai megoldásra kijelölt feladatok megoldásai a tankönyvben nem találhatóak meg, de a gyakorló feladatok, amelyek valószínűsíthetően az önálló „otthoni” gyakorlást segítik majd, teljeskörűen kidolgozásra kerültek. A feladatokat minden témához kapcsolódóan úgy rendszereztük, hogy minden tanórai típusfeladatnak legyen egy „párja” a megoldott gyakorló feladatok között.

Jó tanulást és sikeres vizsgát kívánunk!

A szerzők és a kiadó

1. GAZDASÁGI TÁRSASÁGOK ALAPÍTÁSA

1.1 Gazdasági társaságok alapításának általános összefüggései, szabályai

A számviteli törvény alanyi hatálya a Magyarországon tevékenységet végző gazdálkodókra terjed ki.

A gazdálkodók körén belül elsődlegesen a vállalkozókra fókuszálunk, akik saját nevükben, nyereség- és vagyonszerzés céljából ellenérték fejében termelő, vagy szolgáltató tevékenységet végeznek.

A számviteli törvény hatálya alá tartozó vállalkozó gazdasági társaságként, egyéni céggként, szövetkezetként végezheti tevékenységét. A **2013. évi V. törvény a Polgári Törvénykönyvről** (továbbiakban Ptk.) szabályozza a Magyarország területén székhellyel rendelkező gazdasági társaságok alapítását, szervezetét és működését, a társaságok alapítóinak, illetve tagjainak (részvényeseinek) jogait, kötelezettségeit, továbbá felelősségét, valamint a gazdasági társaságok formaváltását, egyesülését, szétválását és jogutód nélküli megszűnését.

A **gazdasági társaságok** üzletszerű közös gazdasági tevékenység folytatására, a tagok vagyoni hozzájárulásával létrehozott, jogi személyiséggel rendelkező vállalkozások, amelyekben a tagok a nyereségből közösen részesednek, és a veszteséget közösen viselik. A társaság nyeresége a tagokat vagyoni hozzájárulásuk arányában illeti meg, és a veszteséget is ilyen arányban kell viselniük. A társaság a tag részére tárgyévi adózott eredménye, illetve szabad eredménytartaléka terhére teljesíthet kifizetést (osztalék) vagy más vagyoni szolgáltatást. A létesítő okirat nem rendelkezhet úgy, hogy valamely tagot a nyereségből vagy a veszteség viseléséből teljesen kizárja.

Az alapító vagy a tag által a jogi személy rendelkezésére bocsátott vagyon **pénzből és nem pénzbeli vagyoni hozzájárulásból (apportból)** állhat.

Apport lehet vagyoni értékkel rendelkező

- dolog,
- szellemi alkotáshoz fűződő jog,
- egyéb vagyoneértékű jog,
- **elismert vagy bírósági határozaton alapuló követelés.**

Nem lehet nem pénzbeli vagyoni hozzájárulás: a tag munkavégzésre, személyes közreműködésre vagy szolgáltatásra irányuló kötelezettségvállalása.

Ha az apport **átruházáskori értéke < a létesítő okiratban megjelölt érték**, a különbözet megfizetését a jogi személy az átruházástól számított **öt éven belül követelheti** a nem pénzbeli vagyoni hozzájárulást szolgáltató személytől.

Az apport értékelése az alapítók feladata, könyvvizsgáló vagy más szakértő igénybevétele nem kötelező Kft.-nél. **Rt.-nél a nem pénzbeli vagyoni hozzájárulás** szolgáltatása esetén az alapszabályhoz mellékelni kell könyvvizsgáló vagy az adott vagyontárgy értékeléséhez szükséges szakértelemmel rendelkező szakértő jelentését, amely tartalmazza a **nem pénzbeli vagyoni hozzájárulás értékelését**. Nincs szükség könyvvizsgálói vagy szakértői jelentésre, ha a nem pénzbeli vagyoni hozzájárulást nyújtó részvényes a szolgáltatás időpontjához képest három hónapnál nem régebbi, könyvvizsgáló által ellenőrzött beszámolóval rendelkezik, amely a hozzájárulás tárgyát képező vagyontárgy értékét tartalmazza, vagy ha a nem pénzbeli vagyoni hozzájárulás olyan vagyontárgyakkból áll, amelyeknek tőzsdén jegyzett ára van.

Gazdasági társaság alapításához – az (egyszemélyes) korlátolt felelősségű társaság és részvénytársaság kivételével – legalább két tag szükséges. Gazdasági társaság átalakulással is létrehozható. (Ez esetben egy már meglévő társaság például más társasági formában folytatja működését.) Természetes személy egyidejűleg egy gazdasági társaságban lehet a társaság korlátlanul felelős tagja. Kiskorú személy gazdasági társaság korlátlanul felelős tagja nem lehet. Közkereseti társaság, betéti társaság és egyéni cég nem lehet gazdasági társaság korlátlanul felelős tagja. (Az egyéni cég nem minősül gazdasági társaságnak.)

Gazdasági társaság alapítását a létesítő okirat közjegyzői okiratba foglalásától vagy ügyvédi vagy jogtanácsosi ellenjegyzésétől számított harminc napon belül be kell jelenteni a nyilvántartó bíróságnak. A cégbejegyzési eljárás **elektronikus nemperes eljárás**. A cég bejegyzése iránti kérelmet elektronikus úton kell benyújtani.

Ha a gazdasági társaság alapítása hatósági engedélyhez kötött, a bejelentést a jogerős engedély kézhezvételétől számított tizenöt napon belül kell teljesíteni. A gazdasági társaság a társasági szerződés ellenjegyzésének vagy közokiratba foglalásának napjától létrehozni kívánt gazdasági társaság előtársaságként működhet, a cégbírói bejegyzésig, vagy a bejegyzési kérelem jogerős elutasításáig.

Gazdasági társaság közkereseti társaság, betéti társaság, korlátolt felelősségű társaság vagy részvénytársaság formájában alapítható. Minden gazdasági társaság jogi személyiséggel rendelkezik.

Közkereseti társaság (kkt.) létesítésére irányuló társasági szerződés megkötésével a társaság tagjai arra vállalnak kötelezettséget, hogy a társaság gazdasági tevékenységének céljára a társaság részére vagyoni hozzájárulást teljesítenek, és a társaságnak a társasági vagyon által nem fedezett kötelezettségeiért korlátlanul és egyetemlegesen helytállnak.

A *betéti társaság (bt.)* létesítésére irányuló társasági szerződés megkötésével a társaság tagjai arra vállalnak kötelezettséget, hogy a társaság gazdasági tevékenységének céljára a társaság részére vagyoni hozzájárulást teljesítenek, továbbá legalább az egyik tag (a beltág) vállalja, hogy a társaságnak a társasági vagyon által nem fedezett kötelezettségeiért a többi beltaggal egyetemlegesen köteles helytállni, míg legalább egy másik tag (a kültag) a társasági kötelezettségeiért – ha a törvény eltérően nem rendelkezik – nem tartozik helytállási kötelezettséggel. A kültag nem lehet a társaság vezető tisztségviselője. A betéti társaságra a közkereseti társaságra vonatkozó rendelkezéseket kell megfelelően alkalmazni.

A törvény nem határozza meg a vagyoni hozzájárulás mértékét sem kkt., sem pedig bt. esetén!

A *korlátolt felelősségű társaság (kft.)* olyan gazdasági társaság, amely előre meghatározott összegű törzsbetétekből álló törzstőkével alakul, és amelynél a tag kötelezettsége a társasággal szemben törzsbetéteinek szolgáltatására és a társasági szerződésben megállapított egyéb vagyoni értékű szolgáltatásra terjed ki. A társaság kötelezettségeiért – ha a törvény eltérően nem rendelkezik – a tag nem köteles helytállni.

Kft. törzsbetétjére vonatkozó feltételek:

- A törzsbetétek összege a törzstőke, amely nem lehet kevesebb hárommillió forintnál.
- A törzsbetét a tag vagyoni hozzájárulása. A tagok törzsbetétei különböző mértékűek lehetnek; az egyes törzsbetétek mértéke nem lehet kevesebb százezer forintnál. Minden tagnak egy törzsbetéte lehet. Ha egy törzsbetét szolgáltatására több személy közösen vállal kötelezettséget, a kötelezettséget vállaló személyeket a törzsbetét szolgáltatásának kötelezettsége egyetemlegesen terheli.
- Az üzletész a törzsbetéthez kapcsolódó **tagsági jogok és kötelezettségek összessége, mely a társaság nyilvántartásba vételével keletkezik.**

Pénzbeli hozzájárulás befizetése: ha a társasági szerződés rendelkezései szerint a nyilvántartásba vételi kérelem benyújtásáig valamely tag a pénzbeli betét **50%-ánál kisebb összeget fizet be**, vagy a pénzbeli betét befizetésére a nyilvántartásba vételtől számítva **egy évnél hosszabb határidő van**, akkor nem fizethet osztalékot a társaság addig, ameddig a ki nem fizetett és a tagok törzsbetétére az osztalékfizetés szabályai szerint elszámolt nyereség a tagok által teljesített pénzbeli vagyoni hozzájárulással együtt el nem éri a törzstőke mértékét.

Nem pénzbeli betét, apport:

- Ha az **apport értéke < törzstőke fele**, a cégbejegyzéstől számítva **három éven belül**.
- Ha az **apport értéke ≥ törzstőke fele**, **alapításkor 100%-ban** rendelkezésre kell bocsátani.

Egyszemélyes kft. esetén: a teljes nem pénzbeli hozzájárulást cégbejegyzésig rendelkezésre kell bocsátani

A *részvénytársaság (rt.)* olyan gazdasági társaság, amely előre meghatározott számú és névértékű részvényből álló alaptőkével működik, és a részvényes kötelezettsége a részvénytársasággal szemben a részvény névértéké-

nek vagy kibocsátási értékének szolgáltatására terjed ki. A részvénytársaság kötelezettségeiért a részvényes – ha a törvény eltérően nem rendelkezik – nem köteles helytállni. Az a részvénytársaság, amelynek részvényeit a tőzsdére bevezették, **nyilvánosan működő részvénytársaságnak** (nyrt.) minősül. Azt a részvénytársaságot, amelynek részvényei nincsenek bevezetve tőzsdére, **zártkörűen működő részvénytársaságnak** (zrt.) nevezzük.

Rt. alaptőkéjére vonatkozó feltételek:

- Az összes részvény névértékének összege a **részvénytársaság alaptőkéje**.
- A zrt. alaptőkéje **nem lehet kevesebb ötmillió forintnál**.
- Az nyrt. alaptőkéje **nem lehet kevesebb húszmillió forintnál**.
- A pénzbeli hozzájárulás összege alapításkor nem lehet kevesebb az alaptőke **30%-ánál**.
- A részvény **névértéken alul történő kibocsátása semmis**.

Pénzbeli hozzájárulás: **legalább 25%-át** kell befizetni a nyilvántartásba vételi kérelem benyújtásáig. (A többi a cégbejegyzéstől számítva egy éven belül.)

Apport:

- Ha az **apport értéke \geq a részvénytőke 25%-a**, rendelkezésre kell bocsátani a nyilvántartásba vételi kérelem benyújtásáig.
- Ha az **apport értéke $<$ a részvénytőke 25%-a**, elég a nyilvántartásba vételtől számított **három éven belül** teljesíteni.

Egyszemélyes rt.: az apportot a nyilvántartásba vételi kérelem benyújtásáig teljes egészében rendelkezésre kell bocsátani!

Részvényfajták

Törzsrészvény: az olyan részvény, amely nem tartozik az elsőbbségi, a dolgozói, a kamatozó, a visszaváltható vagy az alapszabályban nevesített egyéb részvényfajtába. A részvénytársaság által kibocsátott törzsrészvények össznévértékének mindenkor **meg kell haladnia a részvénytársaság alaptőkéjének a felét**.

Elsőbbségi részvény: más részvényfajtaival szemben a részvényesnek meghatározott előnyt biztosít. (Biztosíthat: osztalékelsőbbséget, a részvénytársaság jogutód nélkül történő megszűnése esetén a felosztásra kerülő vagyomból történő részesedés elsőbbségét, a szavazati joggal összefüggő elsőbbséget, vezető tisztségviselő vagy felügyelőbizottsági tag kijelölésére vonatkozó elsőbbséget, elővásárlási jogot, valamint az előbbiekből szerinti elsőbbségi jogosultságok közül egyidejűleg többet is.)

Dolgozói részvény: a részvénytársaságnál teljes, illetve részmunkaidőben foglalkoztatott munkavállalók számára – ingyenesen vagy a részvény névértékénél alacsonyabb, kedvezményes áron – bocsátható ki az alaptőke felemelésével egyidejűleg, **legfeljebb a felemelt alaptőke tizenöt százalékáig** lehet forgalomba hozni.

Kamatozó részvény: Az alapszabály az **alaptőke tíz százalékát meg nem haladó** mértékben rendelkezhet előre meghatározott mértékű kamatra jogosító részvény kibocsátásáról. A kamatozó részvény tulajdonosát a részvényhez fűződő egyéb jogokon felül a részvény névértéke után a tárgyévi adózott eredményből, illetve a szabad eredménytartalékkal kiegészített tárgyévi adózott eredményből az alapszabályban meghatározott módon számított kamat illeti meg. Nem fizethető a részvényesnek kamat, ha ennek következtében a részvénytársaság saját tőkéje nem érné el a részvénytársaság alaptőkéjét.

Visszaváltható részvény: Az alapszabály az **alaptőke húsz százalékát meg nem haladó** mértékben rendelkezhet olyan részvény kibocsátásáról, amely alapján a részvényre vonatkozóan

- a részvénytársaságot vételi jog,
 - a részvényest eladási jog, vagy
 - a részvénytársaságot vételi jog és a részvényest eladási jog
- illeti meg.

A társaság a visszaváltott részvényeket az alaptőke kötelező leszállításának szabályai szerint **bevonja**.

	kkt.	bt.	kft.	rt.
Vagyoni hozzájárulás minimuma	–	–	3000 eFt	Zrt: 5 millió Ft Nyrt: 20 millió Ft
Tagok felelőssége	Korlátlan és egyetemleges	Beltag: korlátlan és egyetemleges Kültag: korlátolt	Korlátolt, a bevitt vagyon mértékéig	Korlátolt, a bevitt vagyon mértékéig
Tagok személyes közreműködése	Kötelező	Beltag: kötelező Kültag: lehetséges	Lehetséges	–

1. ábra: Gazdasági társaságok – összefoglaló

Cégbejegyzés

A cégnyilvánosságról, a bírósági cégeljárásról és a végelszámolásról szóló 2006. évi V. törvény szerint a cégbejegyzésre (változásbejegyzésre) irányuló kérelmet a cég szervezeti képviselője **jogi képviselő** útján köteles előterjeszteni. A cég valamennyi bejelentési kötelezettségét elektronikus úton teljesíti a cégbíróság felé. Kötelező cégbejegyzés esetén a bejegyzési kérelem előterjesztésének határideje – ha törvény kivételt nem tesz – a létesítő okirat aláírásától, illetve elfogadásától számított harminc nap. Ha a cég alapításához hatósági engedély szükséges, a bejegyzési kérelem előterjesztésének határideje az engedély kézhezvételétől számított tizenöt nap.

A cégbejegyzésre (változásbejegyzésre) irányuló kérelmet a cég székhelye szerint illetékes cégbíróság részére a cégformának megfelelő, a jogi képviselő által aláírt **elektronikus nyomtatványon** kell előterjeszteni. A cég bejegyzése iránti kérelmet elektronikus úton kell benyújtani. A cégbírósághoz elektronikus úton benyújtott kérelmek érkezéséről a törvényben meghatározott feltételek fennállása esetén a cégbíróság **elektronikus tanúsítványt**, illetve változásbejegyzési kérelem esetében igazolást küld a jogi képviselőnek. A cégbíróság által küldött elektronikus okirat **közokiratnak** minősül.

A bejegyzési kérelmet és annak mellékleteit a jogi képviselő elektronikus okirat formájában, elektronikus úton a céginformációs szolgálathoz küldi meg. A cégbíróság a **végzést** a jogi képviselő által a kérelemben megadott elektronikus kézbesítési címre küldi meg. Amennyiben az elektronikus úton történő adattovábbítás meghiúsul, a cégbíróság a végzést papír alapon – a postai kézbesítés szabályai alkalmazásával – küldi meg.

A cégbíróság a forgalom biztonsága, a hitelezői érdekek védelme érdekében – ha e törvény másként nem rendelkezik – köteles legkésőbb a cég bejegyzésére irányuló kérelem érkezésétől számított **tizenöt munkanapon** belül dönteni a bejegyzésről vagy a kérelem elutasításáról. A cégbíróság e határidőn belül kezdeményezi a bejegyzést elrendelő, illetőleg a bejegyzési kérelmet elutasító végzés jogi képviselő részére történő kézbesítését.

A **cégjegyzék** fennálló adatai, valamint a cégiratok teljeskörűen **nyilvánosak**. A cégnyilvánosságot a cégbíróság, a céginformációs szolgálat, valamint a Céglételemzésben történő közzététel biztosítja. A cégbíróságon a cégiratokat bárki ingyenesen megtekintheti, azokról feljegyzést készíthet. A cégjegyzék adatairól **cégmásolat**, **cégkivonat** vagy **cégbizonyítvány** kiadása kérhető. A cégmásolat a cégjegyzék valamennyi fennálló és törölt adatát, a cégkivonat a cégjegyzék fennálló adatait, a cégbizonyítvány pedig – a kérelemtől függően – a cégjegyzék egyes fennálló vagy törölt adatait tanúsítja hitelesen, illetve azt, hogy valamely meghatározott bejegyzés a cégjegyzékben nem szerepel(t).

Jegyzett tőke számviteli kezelése alapításkor

A jegyzett tőkét csak a cégbírósági bejegyzéssel egyidejűleg lehet nyilvántartásba venni azon társaságok esetében, amelyeket cégbírósági bejegyzési kötelezettség terhel, ezért a tulajdonosok által a társaság rendelkezésére bocsátott pénzeszközöket és eszközök alapító okiratban rögzített értékét egyéb rövid lejáratú kötelezettségként célszerű kimutatni.

Az újonnan létrehozott társaságnál a cégbejegyzés napjával kell kimutatni jegyzett tőkeként az alapító okiratban szereplő, bejegyzett tőke összegét a jegyzett, de még be nem fizetett tőkével szemben. Ezzel egyidejűleg az egyéb rövid lejáratú kötelezettségek összegét át kell vezetni a jegyzett, de még be nem fizetett tőke számlára, amelynek egyenlege így az alapító tagokkal szemben fennálló jegyzett tőkére vonatkozó követelést mutatja, ami a mérlegben a saját tőkén belül negatív előjellel fog megjelenni.

Az alapítás (tőkeemelés) elszámolása az alapított részéről

1. Az alapítás (tőkeemelés) során átvett pénzeszköz és eszközök nyilvántartásba vétele a teljesítéskor:
T 1-3. Eszközök – *K 479. Egyéb rövid lejáratú kötelezettség*
2. A cégbírósági bejegyzéssel egyidejűleg a jegyzett tőke nyilvántartásba vétele az alapító okiratban meghatározott összegben:
T 33. Jegyzett, de még be nem fizetett tőke – *K 411. Jegyzett tőke*
3. A tulajdonosok, alapító tagok által a cégbejegyzésig rendelkezésre bocsátott eszközök, pénzeszközök értékének átvezetése:
T 479. Egyéb rövid lejáratú kötelezettség – *K 3. Jegyzett, de még be nem fizetett tőke*

Az alapítás (tőkeemelés) elszámolása az alapító társaságnál

1. A tulajdonosok által rendelkezére bocsátott pénzeszköz
T 366. Egyéb követelések – *K 384. Elszámolási betétszámla*
2. Apportba adott eszközök elszámolása
 - 2a. Az apportba adott eszköz könyv szerinti értékének elszámolása
T 3. Technikai számla – *K 1., 2., 3. Eszközök (pénzeszközök kivételével)*
 - 2b. Az apportba adott eszközök létesítő okiratban meghatározott értékének elszámolása
T 366. Egyéb követelések – *K 3. Technikai számla*
 - 2c. Az apportba adott eszközök létesítő okirat szerinti értéke és könyv szerinti értéke közti különbözet elszámolása, ha
 - 2c/1. a létesítő okirat szerinti érték > könyv szerinti érték
T 3. Technikai számla – *K 96. Egyéb bevételek*
 - 2c/2. a létesítő okirat szerinti érték < könyv szerinti érték
T 86. Egyéb ráfordítások – *K 3. Technikai számla*
3. A cégbejegyzéssel egyidejűleg a részesedés elszámolása
T 17. Tartós részesedések – *K 366. Egyéb követelések*

1.2 Az előtársaság beszámolási kötelezettsége

A jogelőd nélkül alapított gazdasági társaság az **előtársasági időszakról** könyvvezetéssel alátámasztott **beszámolót köteles készíteni**. A beszámolási (beszámolókészítési, nyilvánosságra hozatali és közzétételi) kötelezettségnek a társaság cégjegyzékbe való bejegyzésének, illetve a cégbejegyzés iránti kérelem jogerős elutasításának, vagy a cégbejegyzési eljárás megszüntetésének napját követő harmadik hónap utolsó napjáig köteles eleget tenni. Ez az időszak meghosszabbodik mindaddig, amíg a cégbejegyzési eljárás folya-

matban van, ha a cégnyilvántartásról, a cégnyilvánosságról és a bírósági cégeljárásról szóló törvény szerint ismételt benyújtották a cégbejegyzési kérelmet.

A beszámoló fordulónapja

- a cégjegyzékbe való bejegyzés napja vagy
- a cégbejegyzés iránti kérelem jogerős elutasításának napja.

Az **előtársasági időszak egy beszámolási időszakot jelent**, függetlenül attól, hogy az esetleg nem egy naptári évet érint. **Nem kell az előtársasági időszakról, mint önálló üzleti évről külön beszámolót készíteni, ha ezen időszak alatt a vállalkozó vállalkozási tevékenységét nem kezdte meg és a bejegyzésre az üzleti év naptári évnek megfelelő, illetve a számviteli politikában választott mérlegfordulónapjáig sor került.** Ez esetben az első üzleti év a létesítő okirat ellenjegyzésének, illetve közokiratba foglalásának napjától a bejegyzett társaság üzleti évének fordulónapjáig tart.

A számviteli törvény előírása szerint: „Jegyzett tőke részvénytársaságnál, korlátolt felelősségű társaságnál, egyéb vállalkozónál (ha e tekintetben cégbírósági bejegyzési kötelezettség terheli) a cégbíróságon bejegyzett tőke a létesítő okiratban meghatározott összegben.” A számviteli törvény idézett megfogalmazása szerint **jegyzett tőkeként csak a cégbíróságon bejegyzett tőkét lehet kimutatni.**

Ha a vállalkozónak az előtársasági időszakról beszámolót kell készítenie, akkor beszámolási (beszámolóképzési, nyilvánosságra hozatali és közzétételi) kötelezettségének

- a vállalkozó cégjegyzékbe való bejegyzésének vagy
- a cégbejegyzés iránti kérelem jogerős elutasításának vagy
- a cégbejegyzési eljárás megszüntetésének

napját követő 90 napon belül köteles eleget tenni.

1.3 Alapítás-átszervezés aktivált értéke

Alapítás-átszervezés aktivált értékeként a vállalkozási tevékenység

- indításával,
- megkezdésével,
- jelentős bővítésével, átalakításával, átszervezésével kapcsolatos

beruházásnak, felújításnak nem minősülő, a külső vállalkozók által számlázott, valamint a saját tevékenység során felmerült olyan közvetlen önköltségbe tartozó **költségeket lehet kimutatni**, amelyek az alapítás-átszervezés befejezését követően a tevékenység során a bevételekben várhatóan megtérülnek. Idetartoznak a minőségbiztosítási rendszer bevezetésével kapcsolatos tevékenység költségei is, valamint ásványkincskutató tevékenység során felmerült költségek.

Fontos! Az alapítás-átszervezés aktivált értékét maximum 5 év alatt kell elszámolni terv szerinti értékcsökkenésként.

Ha a vállalkozás az alapítással, illetve az átszervezéssel kapcsolatos költséget aktiválja, akkor az alapítással, illetve az átszervezéssel kapcsolatos költségek nem az alapításhoz, illetve az átszervezéshez kapcsolódó időszak, hanem – a vállalkozás számviteli politikájának megfelelően – alapítás esetén a létesítő dokumentum dátumát, átszervezés esetén a „befejezést” követő időszak (maximum 5 év) eredményét csökkentik. Ebben az esetben a kapcsolódó költségek immateriális jószágként (alapítás-átszervezés aktivált értékeként) kerülnek kimutatásra, majd a követő időszakban terv szerinti értékcsökkenéseként kerülnek elszámolásra az eredmény terhére. Ezzel a megoldással az alapítás-átszervezés költségei nem egy időszakhoz tartozóan kerülnek elszámolásra, hanem az összemérés elvének megfelelően a követő időszakok bevételeivel szemben jelennek meg a számviteli nyilvántartásokban.

Ha a vállalkozás a kapcsolódó költségek aktiválása mellett dönt, akkor az alapítás-átszervezés aktivált értékének le nem írt összege osztalékfizetési korlátot jelent, ezért az alapítás-átszervezés

aktivált értékének költségként még el nem számolt részét (alapítás-átszervezés aktivált értékének le nem írt részét) az eredménytartalékból a lekötött tartalékba át kell vezetni:

T 413. Eredménytartalék – *K 414. Lekötött tartalék*

Az eredménytartalék kötelező lekötése miatt a vállalkozás tulajdonosai a saját döntés eredményeként kimutatott többleteredményt osztalékként, részesedésként nem tudják kivonni a vállalkozásból. **A későbbi időszakban az alapítás-átszervezés aktivált értéke után elszámolt terv szerinti értékcsökkenés összegében a korábban lekötött eredménytartalékot a lekötött tartalékból az eredménytartalékba vissza kell vezetni:**

T 414. Lekötött tartalék – *K 413. Eredménytartalék*

PÉLDA (ALAPÍTÁS)

Az „Alakuló” Kft. alapításával kapcsolatban a következő tételek merültek fel:

Ügyvédi díj számla alapján	80 EFt + 21,6 EFt áfa
Cégbejegyzési illeték	15 EFt
Arculatterv számla alapján	25 EFt + 6,75 EFt áfa
Létesítő okirat dátuma	2X10. december 1.

Kiegészítő információ: A vállalkozás az alapítás-átszervezéssel kapcsolatos költségeket 5 év alatt lineáris leírással számolja el, ha azok aktiválásra kerülnek.

a) eset: az alapítási költségeket **aktiválja**

Ügyvédi díj számla alapján:

T 111. Alapítás-átszervezés aktivált értéke – *K 454. Szállítók* 80

A kapcsolódó áfa elszámolása:

T 466. Előzetesen felszámított áfa – *K 454. Szállítók* 21,6

Cégbejegyzési illeték

T 111. Alapítás-átszervezés aktivált értéke – *K 454. Szállítók/38. Pénzeszközök* 15

Arculatterv számla alapján:

T 111. Alapítás-átszervezés aktivált értéke – *K 454. Szállítók* 25

A kapcsolódó áfa elszámolása:

T 466. Előzetesen felszámított áfa – *K 454. Szállítók* 6,75

Lekötött tartalék képzése:

T 413. Eredménytartalék – *K 414. Lekötött tartalék* 120

A tárgyévi terv szerinti értékcsökkenés elszámolása: $120 / 5 \text{ év} \times 1/12 = 2 \text{ EFt}$

T 571. Terv szerinti értékcsökkenés – *K 119. Immateriális javak terv szerinti écs.* 2

Lekötött tartalék visszavezetése:

T 414. Lekötött tartalék – *K 413. Eredménytartalék* 2

Eredményhatás a tárgyévben: –2 EFt

b) eset: az alapítási költségeket **nem aktiválja**

Ügyvédi díj számla alapján:

T 52. Igénybevett szolgáltatások értéke – *K 454. Szállítók* 80

A kapcsolódó áfa elszámolása:

<i>T 466. Előzetesen felszámított áfa</i>	<i>– K 454. Szállítók</i>	<i>21,6</i>
---	---------------------------	-------------

Cégbejegyzési illeték

<i>T 53. Egyéb szolgáltatások értéke</i>	<i>– K 454. Szállítók/38. Pénzeszközök</i>	<i>15</i>
--	--	-----------

Arculatterv számla alapján:

<i>T 52. Igénybevett szolgáltatások értéke</i>	<i>– K 454. Szállítók</i>	<i>25</i>
--	---------------------------	-----------

A kapcsolódó áfa elszámolása:

<i>T 466. Előzetesen felszámított áfa</i>	<i>– K 454. Szállítók</i>	<i>6,75</i>
---	---------------------------	-------------

Eredményhatás a tárgyévben: –120 E Ft

Megjegyzés: Abban az esetben tehát, amikor a vállalkozás aktiválja az alapítással kapcsolatos költségeket (a) eset), az alapítás évében éppen az alapítás-átszervezés le nem írt összegével lesz több az eredmény. Ebből következően a „látszat” „többleteredménnyel” csökkenteni kell az osztalék lehetséges forrását, azaz a többleteredményt az eredménytartalékból a lekötött tartalékba át kell vezetni.

2. BEVEZETÉS AZ IDŐBELI ELHATÁROLÁSOKBA

2.1 Fogalmak, kapcsolódó mérlegtételek, időbeli elhatárolások csoportosítása

Fogalma:

Az időbeli elhatárolások

- az *összemérés* és
- az *időbeli elhatárolások* elvéből következő,

a megbízható valós összkép – ezen belül elsősorban az eredmény – pontosítását célzó **elszámolások**.

Mérlegtételek

Mérlegtétel
C. Aktív időbeli elhatárolások
1. Bevételek aktív időbeli elhatárolása
2. Költségek, ráfordítások aktív időbeli elhatárolása
3. Halasztott ráfordítások

Mérlegtétel
G. Passzív időbeli elhatárolások
1. Bevételek passzív időbeli elhatárolása
2. Költségek, ráfordítások passzív időbeli elhatárolása
3. Halasztott bevételek

Időbeli elhatárolások rendszerezése, csoportosítása

Mint az a fogalmi meghatározásból is kiderül az időbeli elhatárolások **eredményt érintő elszámolások**. Érdemes tehát az időbeli elhatárolásokkal kapcsolatos ismeretanyagot az eredményen keresztül felvezetni. Az időbeli elhatárolásokat azok elszámolásának eredményre gyakorolt hatása alapján két csoportba sorolhatjuk:

- **eredményt növelő** időbeli elhatárolások, illetve
- **eredményt csökkentő** időbeli elhatárolások.

Az aktív időbeli elhatárolás állományba vétele *növeli*, a passzív időbeli elhatárolás elszámolása pedig *csökkenti* az eredményt. Az eredmény levezetésének egyszerűsített sémájából következően (EREDMÉNY = BEVÉTELEK – RÁFORDÍTÁSOK (Költségek)) az aktív és passzív időbeli elhatárolások a bevételeken és a ráfordításokon (költségeken) keresztül is korrigálhatják az eredményt.

Aktív időbeli elhatárolások (eredményt növelő időbeli elhatárolások):

1. „BEVÉTELT NÖVELŐ” aktív időbeli elhatárolások

T 391. *Bevételek aktív időbeli elhatárolása*

K 9. „Valamelyik” BEVÉTEL

2. „RÁFORDÍTÁST (költséget) CSÖKKENTŐ” aktív időbeli elhatárolások

T 392. *Költségek, ráfordítások aktív időbeli elhatárolása*

K 8/5. „Valamelyik” RÁFORDÍTÁS (KÖLTSÉG)

VAGY

T 393. *Halasztott ráfordítások*

K 8. „Valamelyik” RÁFORDÍTÁS

Passzív időbeli elhatárolások (eredményt csökkentő időbeli elhatárolások):

1. „BEVÉTELT CSÖKKENTŐ” passzív időbeli elhatárolások

T 9. „Valamelyik” BEVÉTEL

K 481. Bevételek passzív időbeli elhatárolása

VAGY

T 9. „Valamelyik” BEVÉTEL

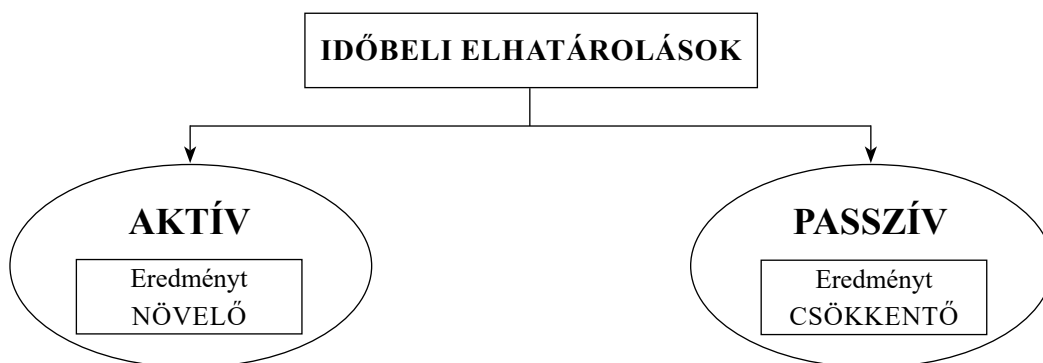
K 483. Halasztott bevételek

2. „RÁFORDÍTÁST (költséget) NÖVELŐ” PASSZÍV időbeli elhatárolások

T 8/5. „Valamelyik” RÁFORDÍTÁS (KÖLTSÉG)

K 482. Költségek, ráfordítások passzív időbeli elhatárolása

Időbeli elhatárolások csoportosítása *elszámolásuk eredményre gyakorolt hatásának* megfelelően:



Időbeli elhatárolások csoportosítása *egy másik szempontnak* megfelelően:

