



Rendszerszemléletű számvitel – Példatár és feladatgyűjtemény

Szerkesztette:
Dékán Tamásné Dr. Orbán Ildikó

A tananyag elkészítését a „A Debreceni Egyetem fejlesztése a felsőfokú oktatás minőségének és hozzáférhetőségének együttes javítása érdekében” az **EFOP-3.4.3-16-2016-00021** számú projekt támogatta. A projekt az Európai Unió támogatásával, az Európai Szociális Alap társfinanszírozásával valósul meg.

SZÉCHENYI 2020



MAGYARORSZÁG
KORMÁNYA

Európai Unió
Európai Szociális
Alap



BEFEKTETÉS A JÖVŐBE

Szerkesztő:
Dékán Tamásné Dr. Orbán Ildikó

Szerző:
Dékán Tamásné Dr. Orbán Ildikó

Lektor:
Dr. Rózsa Attila

Kézirat lezárva: 2021. december 12.

ISBN: 978-963-490-427-4

Kiadja: Debreceni Egyetem

ELŐSZÓ

A gazdálkodó szervezet egy önálló rendszer, mely több alrendszerből – többek között számviteli alrendszerből – épül fel. Ezek az alrendszerek egymással szoros kapcsolatban működnek. A gazdálkodó szervezet, mint önálló rendszer több szálon kapcsolódik a körülötte lévő rendszerekhez (gazdálkodó szervezetekhez). A számvitel feladata a gazdálkodó szervezet vagyonának, a vagyon változásának megfigyelése, mérése és rendszerezett feljegyzése. Alapvetően olyan beszámoló készítése, amely megbízható információt nyújt a gazdálkodó vagyonáról és annak változásáról (az eredményről). A rendszerszemléletű számvitelt úgy kell kialakítani, hogy az egyes alrendszerek és a rendszer külső kapcsolatai eredményre gyakorolt hatásai egyértelműen nyomon követhetőek legyenek.

A feladatgyűjtemény célja, hogy segítséget nyújtson a felsőoktatás gazdasági képzésein résztvevő Hallgatók számára a számvitelt rendszerben látni, a vállalat által készített beszámoló egyes részei közötti összefüggéseket értelmezni, megjeleníteni. A számviteli oktatás, elsősorban a mesterszakos hallgatók szakmai támogatása érdekében a feladatgyűjtemény lehetővé teszi a tananyag elsajátítását, és elsődlegesen a képzés gyakorlati aspektusaira fókuszál.

A tananyag elméleti vonatkozásainak erősítése, elmélyítése érdekében, a feladatgyűjtemény olyan gyakorlati feladatokat és gazdasági problémákat foglal magában, amivel az elméleti tudás gyakorlatba átültethetővé és hasznosíthatóvá válik. Ennek érdekében hangsúlyosan jelennek meg a gazdasági életben előforduló valós gyakorlati példák. A feladatgyűjtemény egyik fő célja a komplex számviteli gondolkodás megteremtése és erősítése a Hallgatókban.

A feladatgyűjtemény, természetéből adódóan, a felsőoktatásban használt tankönyvek kiegészítését célozza. Minden esetben egy modellvállalat induló vagyonát tartalmazó nyitómérlegből kiindulva kívánjuk az egyes gazdasági események hatását megjeleníteni a beszámoló egyes részein (mérleg, eredménykimutatás, cash-flow) keresztül.

A feladatok megoldásához a Szerzők sok sikert kívánnak a Kedves Olvasónak!

TARTALOMJEGYZÉK

ELŐSZÓ	3
I. A MODELLVÁLLALKOZÁS INDULÓ VAGYONA	6
II. GAZDASÁGI ESEMÉNYEK PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOKRA GYAKOROLT HATÁSAI	8
1. Osztalékok kezelése	8
1.1 <i>Pénzügyileg nem rendezett kapott osztalék, részesedés</i>	9
1.2 <i>Pénzügyileg rendezett kapott osztalék, részesedés</i>	11
1.3 <i>Pénzügyileg nem rendezett jóváhagyott osztalék, részesedés</i>	14
1.4 <i>Pénzügyileg rendezett jóváhagyott osztalék, részesedés</i>	15
1.5 <i>Pénzügyileg részben rendezett jóváhagyott osztalék, részesedés</i>	17
2. Apportba történő átadás – átvétel	19
2.1 <i>Növendék, hízó és egyéb állat (készlet) apportba történő átadása 1.</i>	20
2.2 <i>Növendék, hízó és egyéb állat (készlet) apportba történő átadása 2.</i>	23
2.3 <i>Tenyészállat (tárgyi eszköz) apportba történő átadása 1.</i>	26
2.4 <i>Tenyészállat (tárgyi eszköz) apportba történő átadása 2.</i>	29
2.5 <i>Növendék, hízó és egyéb állat (készlet) apportba történő átvétele</i>	32
2.6 <i>Tenyészállat (tárgyi eszköz) apportba történő átvétele</i>	34
2.7 <i>Önálló feladat</i>	36
3. Értékcsökkenések és értékvesztések	36
4. Céltartalék képzés és felhasználás	39
5. Befektetett eszközök értékesítése, beszerzése	42
5.1 <i>Tartós részesedés értékesítése</i>	42
5.2 <i>Tartós hitelviszonyt megtestesítő értékpapír értékesítése</i>	46
5.3 <i>Tárgyi eszköz értékesítése</i>	49
5.4 <i>Tartós részesedés beszerzése</i>	52
5.5 <i>Tartós hitelviszonyt megtestesítő értékpapír beszerzése</i>	54
5.6 <i>Tárgyi eszköz beszerzése</i>	56
5.7 <i>Önálló feladat</i>	58
6. Társasági adó	59
6.1 <i>Pénzügyileg rendezett társasági adó</i>	59

6.2	<i>Pénzügyileg részben rendezett társasági adó</i>	61
7.	Részvénykibocsátás, tőkebevonás - részvénybevonás, tőkekivonás	64
7.1	<i>Saját részvény, üzletrész visszavásárlása</i>	64
7.2	<i>Saját részvények, üzletrészek bevonása - tőkekivonás</i>	66
7.3	<i>Saját részvények, üzletrészek visszavásárlása és bevonása - tőkekivonás</i>	69
8.	Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír kibocsátásának bevétele - törlesztése	72
8.1	<i>Kötvénykibocsátás</i>	72
8.2	<i>Kötvénykibocsátás törlesztése</i>	75
9.	Hitelfelvétel - hiteltörlesztés	78
9.1	<i>Hitelfelvétel</i>	78
9.2	<i>Hiteltörlesztés</i>	81
10.	Véglegesen kapott és átadott pénzeszközök	84
10.1	<i>Véglegesen kapott pénzeszköz</i>	84
10.2	<i>Véglegesen adott pénzeszköz</i>	86
III.	GYAKORLÓ FELADAT	89
1.	Feladat	89
2.	Feladat	90
3.	Feladat	91
IRODALOMJEGYZÉK		92

I. A MODELLVÁLLALKOZÁS INDULÓ VAGYONA

A feladatok megoldása során egy modellvállalkozás, Modell Kft. év eleji induló vagyonát tartalmazó nyitómérlegből indulunk ki minden esetben.

A vállalat számviteli politikája szerint egyszerűsített éves beszámolót készít, összköltség típusú eredménykimutatást, és készít cash-flow kimutatást is. A Modell Kft. induló vagyonát tartalmazó nyitómérleg a következő:

1. táblázat A modellvállalkozás egyszerűsített éves beszámolója nyitómérlegének adatai

Modell Kft. Mérlege (eFt)			
2020.01.01			
A. Befektetett eszközök	45 000	D. Saját tőke	37000
I. Immateriális javak	10 000	I. Jegyzett tőke	10000
II. Tárgyi eszközök	30 000	II. Jegyzett, de be nem fizetett tőke (-)	
III. Befektetett pénzügyi eszközök	5 000	III. Tőketartalék	
		IV. Eredménytartalék	27000
		V. Lekötött tartalék	
B Forgóeszközök	54 000	VI. Értékelési tartalék	
I. Készletek	15 000	VII. Adózott eredmény	
II. Követelések	10 000	E. Céltartalék	2000
III. Értékpapírok	19 000	F. Kötelezettségek	60000
IV. Pénzeszközök	10 000	I. Hátrasorolt kötelezettségek	
		II. Hosszú lejáratú kötelezettségek	10000
		III. Rövid lejáratú kötelezettségek	50000
C. Aktív időbeli elhatárolások	1 000	G. Passzív időbeli elhatárolások	1000
Eszközök összesen	100 000	Források összesen	100000

Forrás: Saját feladat a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény alapján

A feladatok néhány tipikus, és cash-flow szempontból átgondolandó gazdasági eseményt, és annak a cash-flowra, eredményre, és vagyona gyakorolt hatását mutatják be. A könyvelési feladatokat követően a tranzakciók hatásai a következő kimutatások segítségével kerülnek bemutatásra.

A feladatok megoldása során társasági és általános forgalmi adóval csak abban az esetben kell számolni, ha a feladat azt kifejezetten kéri. Az adóhatások figyelmen kívül hagyása az alapfeladatok esetében jobban szolgálja az adott tranzakció hatásmechanizmusainak bemutatását.

2. táblázat A modellvállalkozás egyszerűsített éves beszámolója összköltség eljárással készülő eredménykimutatásának sémája

I. Értékesítés nettó árbevétele

II. Aktivált saját teljesítmények értéke
III. Egyéb bevételek
IV. Anyagjellegű ráfordítások
V. Személyi jellegű ráfordítások
VI. Értékcsökkenési leírás
VII. Egyéb ráfordítások
A. Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye
VIII. Pénzügyi műveletek bevételei
IX. Pénzügyi műveletek ráfordításai
B. Pénzügyi műveletek eredménye
C. Adózás előtti eredmény (+A+B)
X. Adófizetési kötelezettség
D. Adózott eredmény (+C-X)

A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény alapján az éves (és konszolidált éves) beszámolót készítő gazdasági társaságoknak a kiegészítő mellékletük részeként cash-flow kimutatást kell készíteniük. A modellvállalkozásunk egyszerűsített éves beszámolót készít, ez látható a mérleg és az eredménykimutatás sémájánál is, de a rendszerszemlélet, a tranzakciók hatásainak megértése érdekében a példák során cash-flow kimutatásra gyakorolt hatást is vizsgálunk. A cash-flow kimutatás tapasztalatunk szerint nehezebben összeállítható a hallgatók részéről, ezért tartottuk fontosnak a hatások bemutatását.

A cash flow-kimutatásban a vállalkozó az előző év és a tárgyév adatait köteles feltüntetni. A cash flow-kimutatás elkészítéséhez nem elegendőek a mérleg és az eredménykimutatás adatai. Elkészítésénél abból kell kiindulni, hogy a cash flow-kimutatás fő sorai az elnevezéseknek megfelelő pénzeszköz-változásokat tartalmazzák. Ehhez olyan korrekciós tételeket kell alkalmazni, amelyek segítségével - a levezetés alapján mutatkozó - halmozódások kiszűrésre kerülnek. A pénzmozgással nem járó befektetési és finanszírozási tételek korrekciót idéznek elő a működési cash flow-ban. A korrekciókat az érintett mérleg soroknál korrekciós sor beiktatásával kell végrehajtani. Ha valamely tétel a befektetési cash flow-ba tartozik (mint a kapott osztalék, a tárgyi eszközök eladásának bevétele), akkor azt a tételt a működési cash flow nem tartalmazhatja, annak eredményhatását ki kell szűrni. A véglegesen kapott pénzeszköz a finanszírozási cash flow-ba tartozik, így annak időbelileg elhatárolt összegét a működési cash flow passzív időbeli elhatárolások változása nem tartalmazhatja. A cash flow-kimutatáshoz kapcsolódóan a kiegészítő mellékletben részletezni kell az 1b. sorban szereplő korrekciókat jogcímenként, továbbá be kell mutatni az eltérések okát azokban az esetekben, ahol a mérleg sorok állományváltozásától eltérő összeg szerepel a 6-11. sorokban. (2000. évi C. tv)

3. táblázat A cash-flow kimutatás sémája

I. Működési cash flow (1-13. sorok)
1a. Adózás előtti eredmény +/-
1b. Korrekciók az adózás előtti eredményben +/-
1. Korrigált adózás előtti eredmény (1a+1b) +/-
2. Elszámolt amortizáció +
3. Elszámolt értékvesztés és visszairás +/-
4. Céltartalék képzés és felhasználás különbözete +/-
5. Befektetett eszközök értékesítésének eredménye +/-
6. Szállítói kötelezettség változása +/-
7. Egyéb rövid lejáratú kötelezettség változása +/-
8. Passzív időbeli elhatárolások változása +/-
9. Vevőkövetelés változása +/-
10. Forgóeszközök (vevőkövetelés és pénzeszköz nélkül) változása +/-
11. Aktív időbeli elhatárolások változása +/-
12. Fizetett adó (nyereség után) -
13. Fizetett osztalék, részesedés -
II. Befektetési cash flow (14-18. sorok)
14. Befektetett eszközök beszerzése -
15. Befektetett eszközök eladása +
16. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek törlesztése, megszüntetése, beváltása +
17. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek -
18. Kapott osztalék, részesedés +
III. Finanszírozási cash flow (19-26. sorok)
19. Részvénykibocsátás, tőkebevonás (tőkeemelés) bevétele +
20. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír kibocsátásának bevétele +
21. Hitel és kölcsön felvétele +
22. Véglegesen kapott pénzeszköz +
23. Részvénybevonás, tőke kivonás (tőkeleszállítás) -
24. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír visszafizetése -
25. Hitel és kölcsön törlesztése, visszafizetése -
26. Véglegesen átadott pénzeszköz -
IV. Pénzeszközök változása (I+II+III. sorok) +
27. Devizás pénzeszközök átértékelése +
V. Pénzeszközök mérleg szerinti változása (IV+27. sorok) +

Forrás: A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény

II. GAZDASÁGI ESEMÉNYEK PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOKRA GYAKOROLT HATÁSAI

1. Osztalékok kezelése

A következő példák segítségével a fizetett, és kapott osztalékok egyes eseteit, és azok hatásait kívánjuk megvizsgálni.

1.1 Pénzügyileg nem rendezett kapott osztalék, részesedés

A Kft. értesítést kapott, miszerint befektetése alapján a neki járó osztalékról közgyűlési határozat született, melynek összege 2000 eFt. A pénzügyi rendezés nem történt meg a tárgyévben.

Könyvelése (eFt):

T 368 (Egyéb követelések) K 97 (Pénzügyi műveletek bevételei) 2 000

Modell Kft. Összköltség eljárással készülő eredménykimutatása 2020.01.01-2020.12.31.	eFt
I. Értékesítés nettó árbevétele	
II. Aktivált saját teljesítmények értéke	
III. Egyéb bevételek	
IV. Anyagjellegű ráfordítások	
V. Személyi jellegű ráfordítások	
VI. Értékcsökkenési leírás	
VII. Egyéb ráfordítások	
A. Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye	-
VIII. Pénzügyi műveletek bevételei	2 000
IX. Pénzügyi műveletek ráfordításai	
B. Pénzügyi műveletek eredménye	2 000
C. Adózás előtti eredmény (+A+B)	2 000
X. Adófizetési kötelezettség	-
D. Adózott eredmény (+C-X)	2 000

A kapott osztalék a pénzügyi teljesítéstől függetlenül pénzügyi műveletek bevételeként jelenítendő meg az eredménykimutatásban, a közgyűlési határozat alapján.

Modell Kft. Mérlege (eFt)			
2020.12.31			
A. Befektetett eszközök	45 000	D. Saját tőke	39 000
I. Immateriális javak	10 000	I. Jegyzett tőke	10 000
II. Tárgyi eszközök	30 000	II. Jegyzett, de be nem fizetett tőke (-)	
III. Befektetett pénzügyi eszközök	5 000	III. Tőketartalék	
		IV. Eredménytartalék	27 000
		V. Lekötött tartalék	
B Forgóeszközök	56 000	VI. Értékelési tartalék	
I. Készletek	15 000	VII. Adózott eredmény	2 000
II. Követelések	12 000	E. Céltartalék	2 000
III. Értékpapírok	19 000	F. Kötelezettségek	60 000
IV. Pénzeszközök	10 000	I. Hátrasorolt kötelezettségek	
		II. Hosszú lejáratú kötelezettségek	10 000
		III. Rövid lejáratú kötelezettségek	50 000
C. Aktív időbeli elhatárolások	1 000	G. Passzív időbeli elhatárolások	1 000
Eszközök összesen	102 000	Források összesen	102 000

A mérleg Pénzeszközök sora nem változott, így a Cash-flow kimutatás nulla értéket kell, hogy mutasson.

Osztalékot, részesedést befektetési után kaphat a társaság, így logikusan a Befektetési cash-flowt kell, érintse. A Befektetési cash-flow rész viszont direkt módon kerül levezetésre, csak a pénzeszköz növekedéssel vagy csökkenéssel járó tételek kerülnek ott megjelenítésre. Tekintettel arra, hogy a kapott osztalék pénzügyileg nem rendezett, a Befektetési cash-flowban nem jelenhet meg. Működési cash-flowban kapott osztalék – annak befektetési jellege miatt - nem érezhető hatását, az nulla értéket vesz fel. Az Adózás előtti eredményben növekedést okozó kapott osztalék hatása a kapott osztalék követelésként történő megjelenítése miatt (követelés növekedése a 10. Forgóeszközök változása soron negatív előjellel jelenik meg a cash-flowban) a Működési cash-flowban automatikusan kiesik.

Modell Kft. Cash.flow kimutatása 2020.01.01-2020.12.31. (eFt)	
I. Működési cash flow (1-13. sorok)	-
1a. Adózás előtti eredmény +/-	2 000
1b. Korrekciók az adózás előtti eredményben +/-	
1. Korrigált adózás előtti eredmény (1a+1b) +/-	
2. Elszámolt amortizáció +	
3. Elszámolt értékvesztés és visszairás +/-	
4. Céltartalék képzés és felhasználás különbözete +/-	
5. Befektetett eszközök értékesítésének eredménye +/-	
6. Szállítói kötelezettség változása +/-	
7. Egyéb rövid lejáratú kötelezettség változása +/-	
8. Passzív időbeli elhatárolások változása +/-	
9. Vevőkövetelés változása +/-	
10. Forgóeszközök (vevőkövetelés és pénzeszköz nélkül) változása +/-	- 2 000
11. Aktív időbeli elhatárolások változása +/-	
12. Fizetett adó (nyereség után) -	
13. Fizetett osztalék, részesedés -	
II. Befektetési cash flow (14-18. sorok)	-
14. Befektetett eszközök beszerzése -	
15. Befektetett eszközök eladása +	
16. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek törlesztése, megszüntetése, beváltása +	
17. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek -	
18. Kapott osztalék, részesedés +	
III. Finanszírozási cash flow (19-26. sorok)	-
19. Részvénykibocsátás, tőkebevonás (tőkeemelés) bevétele +	
20. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír kibocsátásának bevétele +	
21. Hitel és kölcsön felvétele +	
22. Végrelegesen kapott pénzeszköz +	
23. Részvénybevonás, tőke kivonás (tőkeleszállítás) -	
24. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír visszafizetése -	
25. Hitel és kölcsön törlesztése, visszafizetése -	
26. Végrelegesen átadott pénzeszköz -	
IV. Pénzeszközök változása (I+II+III. sorok) +	-
27. Devizás pénzeszközök átvértékelése +	
V. Pénzeszközök mérleg szerinti változása (IV+27. sorok) +	-

1.2 Pénzügyileg rendezett kapott osztalék, részesedés

A Kft. értesítést kapott, miszerint befektetése alapján a neki járó osztalékról közgyűlési határozat született. Az osztalék összege 2000 eFt. Az előző, 1.1 példától eltérően azonban itt a kapott osztalék pénzügyileg rendezésre került.

Könyvelése (eFt):

T 38 (Pénzeszközök) K 97 (Pénzügyi műveletek bevételei) 2 000

A kapott osztalék a pénzügyi teljesítéstől függetlenül pénzügyi műveletek bevételeként jelenítendő meg az eredménykimutatásban, a közgyűlési határozat alapján. Így az eredménykimutatás az előző feladathoz hasonlóan alakul.

Modell Kft.	
Összköltség eljárással készülő	
eredménykimutatása 2020.01.01-2020.12.31.	eFt
I. Értékesítés nettó árbevétele	
II. Aktivált saját teljesítmények értéke	
III. Egyéb bevételek	
IV. Anyagjellegű ráfordítások	
V. Személyi jellegű ráfordítások	
VI. Értékcsökkenési leírás	
VII. Egyéb ráfordítások	
A. Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye	-
VIII. Pénzügyi műveletek bevételei	2 000
IX. Pénzügyi műveletek ráfordításai	
B. Pénzügyi műveletek eredménye	2 000
C. Adózás előtti eredmény (+A+B)	2 000
X. Adófizetési kötelezettség	-
D. Adózott eredmény (+C-X)	2 000

Modell Kft. Mérlege (eFt)			
2020.12.31			
A. Befektetett eszközök	45 000	D. Saját tőke	39 000
I. Immateriális javak	10 000	I. Jegyzett tőke	10 000
II. Tárgyi eszközök	30 000	II. Jegyzett, de be nem fizetett tőke (-)	
III. Befektetett pénzügyi eszközök	5 000	III. Tőketartalék	
		IV. Eredménytartalék	27 000
		V. Lekötött tartalék	
B Forgóeszközök	56 000	VI. Értékelési tartalék	
I. Készletek	15 000	VII. Adózott eredmény	2 000
II. Követelések	10 000	E. Céltartalék	2 000
III. Értékpapírok	19 000	F. Kötelezettségek	60 000
IV. Pénzeszközök	12 000	I. Hátrasorolt kötelezettségek	
		II. Hosszú lejáratú kötelezettségek	10 000
		III. Rövid lejáratú kötelezettségek	50 000
C. Aktív időbeli elhatárolások	1 000	G. Passzív időbeli elhatárolások	1 000
Eszközök összesen	102 000	Források összesen	102 000

Tekintettel a kapott osztalék pénzügyi rendezésére, a mérleg Pénzeszközök sora változott (+2000 eFt), így ennek hatása a Cash-flow kimutatásban is meg kell jelenjen. Osztalékot, részesedést befektetései után kaphat a társaság, ezért a Befektetési cash-flowban érezteti

a hatását a pénzügyileg rendezett kapott osztalék. A Befektetési cash-flow rész direkt módon kerül levezetésre, csak a pénzeszköz növekedéssel/csökkenéssel járó tételek kerülnek ott megjelenítésre, és ebben az esetben pontosan erről van szó. Befektetési cash-flowba tartozó tételeket a Működési cash-flow nem tartalmazhat, hatásukat ott ki kell szűrni. Az Adózás előtti eredményben megjelenő kapott osztalék hatását az 1b Korrekciók az adózás előtti eredményben soron korrigálni kell, így a Működési cash-flow nulla értéket vesz fel. A pénzügyileg rendezett kapott osztalék a Befektetési cash-flow 18. Kapott osztalék, részesedés során jelenik meg.

Modell Kft. Cash.flow kimutatása 2020.01.01-2020.12.31. (eFt)	
I. Működési cash flow (1-13. sorok)	-
1a. Adózás előtti eredmény +/-	2 000
1b. Korrekciók az adózás előtti eredményben +/-	- 2 000
1. Korrigált adózás előtti eredmény (1a+1b) +/-	
2. Elszámolt amortizáció +	
3. Elszámolt értékvesztés és visszairás +/-	
4. Céltartalék képzés és felhasználás különbözete +/-	
5. Befektetett eszközök értékesítésének eredménye +/-	
6. Szállítói kötelezettség változása +/-	
7. Egyéb rövid lejáratú kötelezettség változása +/-	
8. Passzív időbeli elhatárolások változása +/-	
9. Vevőkövetelés változása +/-	
10. Forgóeszközök (vevőkövetelés és pénzeszköz nélkül) változása +/-	
11. Aktív időbeli elhatárolások változása +/-	
12. Fizetett adó (nyereség után) -	
13. Fizetett osztalék, részesedés -	
II. Befektetési cash flow (14-18. sorok)	2 000
14. Befektetett eszközök beszerzése -	
15. Befektetett eszközök eladása +	
16. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek törlesztése, megszüntetése, beváltása +	
17. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek -	
18. Kapott osztalék, részesedés +	2 000
III. Finanszírozási cash flow (19-26. sorok)	-
19. Részvénykibocsátás, tőkebevonás (tőkeemelés) bevétele +	
20. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír kibocsátásának bevétele +	
21. Hitel és kölcsön felvétele +	
22. Véglegesen kapott pénzeszköz +	
23. Részvénybevonás, tőke kivonás (tőkeleszállítás) -	
24. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír visszafizetése -	
25. Hitel és kölcsön törlesztése, visszafizetése -	
26. Véglegesen átadott pénzeszköz -	
IV. Pénzeszközök változása (I+II+III. sorok) +	2 000
27. Devizás pénzeszközök átvértékelése +	
V. Pénzeszközök mérleg szerinti változása (IV+27. sorok) +	2 000

Az „1b. Korrekciók az adózás előtti eredményben” sorban többek között a tulajdoni részesedések után kapott osztalékkal, részesedéssel, az apportba átadott eszközökön elért eredménnyel, a fejlesztési céllal véglegesen kapott, illetve véglegesen átadott

pénzeszközökkel, az eszközhöz kapcsolódó elengedett kötelezettségekkel kell az adózás előtti eredményt korrigálni. (2000. évi C. törvény)

1.3 Pénzügyileg nem rendezett jóváhagyott osztalék, részesedés

A Kft. tulajdonosai számára részesedés kifizetését tervezi, 500 eFt összegben. A jóváhagyás megtörtént, de kifizetésre a tárgyévben nem került sor.

Könyvelése (eFt):

T 413 (Eredménytartalék) K 479 (Rövid lejáratú kötelezettség) 500

A gazdasági eseménynek eredményhatása nincs, az eredménykimutatást nem érinti.

Modell Kft. Mérlege (eFt)			
2020.12.31			
A. Befektetett eszközök	45 000	D. Saját tőke	36 500
I. Immateriális javak	10 000	I. Jegyzett tőke	10 000
II. Tárgyi eszközök	30 000	II. Jegyzett, de be nem fizetett tőke (-)	
III. Befektetett pénzügyi eszközök	5 000	III. Tőketartalék	
		IV. Eredménytartalék	26 500
		V. Lekötött tartalék	
B Forgóeszközök	54 000	VI. Értékelési tartalék	
I. Készletek	15 000	VII. Adózott eredmény	
II. Követelések	10 000	E. Céltartalék	2 000
III. Értékpapírok	19 000	F. Kötelezettségek	60 500
IV. Pénzeszközök	10 000	I. Hátrasorolt kötelezettségek	
		II. Hosszú lejáratú kötelezettségek	10 000
		III. Rövid lejáratú kötelezettségek	50 500
C. Aktív időbeli elhatárolások	1 000	G. Passzív időbeli elhatárolások	1 000
Eszközök összesen	100 000	Források összesen	100 000

Az osztalék, részesedés jóváhagyása a saját tőkét csökkenti, az egyéb rövid lejáratú kötelezettségeket növeli, de a mérlegfőösszeget nem változtatja meg.

Tekintettel arra, hogy az egyéb rövid lejáratú kötelezettségek a Működési cash-flow 7. során jelennek meg, azok növekedése a cash-flowt növeli, anélkül, hogy ténylegesen pénzmozgással járt volna, így e hatás ellensúlyozására be kell iktatni egy 7b. Korrekció sort. A korrekció hatására a Működési cash-flow nulla értéket vesz fel.

Modell Kft. Cash.flow kimutatása 2020.01.01-2020.12.31. (eFt)	
I. Működési cash flow (1-13. sorok)	0
1a. Adózás előtti eredmény +/-	
1b. Korrekciók az adózás előtti eredményben +/-	
1. Korrigált adózás előtti eredmény (1a+1b) +/-	
2. Elszámolt amortizáció +	
3. Elszámolt értékvesztés és visszaírás +/-	
4. Céltartalék képzés és felhasználás különbözete +/-	
5. Befektetett eszközök értékesítésének eredménye +/-	
6. Szállítói kötelezettség változása +/-	
7. Egyéb rövid lejáratú kötelezettség változása +/-	500
7.b. Korrekció	-500
8. Passzív időbeli elhatárolások változása +/-	
9. Vevőkövetelés változása +/-	
10. Forgóeszközök (vevőkövetelés és pénzeszköz nélkül) változása +/-	
11. Aktív időbeli elhatárolások változása +/-	
12. Fizetett adó (nyereség után) -	
13. Fizetett osztalék, részesedés -	
II. Befektetési cash flow (14-18. sorok)	0
14. Befektetett eszközök beszerzése -	
15. Befektetett eszközök eladása +	
16. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek törlesztése, megszüntetése, beváltása +	
17. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek -	
18. Kapott osztalék, részesedés +	
III. Finanszírozási cash flow (19-26. sorok)	0
19. Részvénykibocsátás, tőkebevonás (tőkeemelés) bevétele +	
20. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír kibocsátásának bevétele +	
21. Hitel és kölcsön felvétele +	
22. Véglegesen kapott pénzeszköz +	
23. Részvénybevonás, tőke kivonás (tőkecsökkentés) -	
24. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír visszafizetése -	
25. Hitel és kölcsön törlesztése, visszafizetése -	
26. Véglegesen átadott pénzeszköz -	
IV. Pénzeszközök változása (I+II+III. sorok) +	0
27. Devizás pénzeszközök átvértékelése +	
V. Pénzeszközök mérleg szerinti változása (IV+27. sorok) +	0

1.4 Pénzügyileg rendezett jóváhagyott osztalék, részesedés

A Kft. tulajdonosai számára részesedés kifizetését tervezi, 500 eFt összegben. Tárgyévben a jóváhagyást követően a kifizetés is megtörtént.

Könyvelése (eFt):

T 413 (Eredménytartalék)	K 479 (Rövid lejáratú kötelezettség)	500
T 479 (Rövid lejáratú kötelezettség)	K 38 (Pénzeszközök)	500

A gazdasági eseménynek eredményhatása nincs, az eredménykimutatást nem érinti.

Modell Kft. Mérlege (eFt)			
2020.12.31			
A. Befektetett eszközök	45 000	D. Saját tőke	36 500
I. Immateriális javak	10 000	I. Jegyzett tőke	10 000
II. Tárgyi eszközök	30 000	II. Jegyzett, de be nem fizetett tőke (-)	
III. Befektetett pénzügyi eszközök	5 000	III. Tőketartalék	
		IV. Eredménytartalék	26 500
		V. Lekötött tartalék	
B Forgóeszközök	53 500	VI. Értékelési tartalék	
I. Készletek	15 000	VII. Adózott eredmény	
II. Követelések	10 000	E. Céltartalék	2 000
III. Értékpapírok	19 000	F. Kötelezettségek	60 000
IV. Pénzeszközök	9 500	I. Hátrasorolt kötelezettségek	
		II. Hosszú lejáratú kötelezettségek	10 000
		III. Rövid lejáratú kötelezettségek	50 000
C. Aktív időbeli elhatárolások	1 000	G. Passzív időbeli elhatárolások	1 000
Eszközök összesen	99 500	Források összesen	99 500

Az osztalék, részesedés jóváhagyása a saját tőkét csökkenti, és tekintettel arra, hogy ebben az esetben a kifizetés is megtörtént, egyidejűleg a pénzeszközök is csökkentek, így a mérlegfőösszeg is csökkent. A pénzeszközök állományának csökkenése (-500) a cash-flow kimutatásban is megjelenik (Működési cash-flow: -500).

A fizetett osztalék, részesedés a Működési cash-flow azon két sorából (12. és 13.) az egyik, ami direkt pénzváltozás esetén tartalmazhat összeget. A 13. Fizetett osztalék, részesedés soron csupán a tárgyévben pénzügyileg is rendezett osztalékot lehet szerepeltetni.

Modell Kft. Cash.flow kimutatása 2020.01.01-2020.12.31. (eFt)	
I. Működési cash flow (1-13. sorok)	-500
1a. Adózás előtti eredmény +/-	
1b. Korrekciók az adózás előtti eredményben +/-	
1. Korrigált adózás előtti eredmény (1a+1b) +/-	
2. Elszámolt amortizáció +	
3. Elszámolt értékvesztés és visszaírás +/-	
4. Céltartalék képzés és felhasználás különbözete +/-	
5. Befektetett eszközök értékesítésének eredménye +/-	
6. Szállítói kötelezettség változása +/-	
7. Egyéb rövid lejáratú kötelezettség változása +/-	
8. Passzív időbeli elhatárolások változása +/-	
9. Vevőkövetelés változása +/-	
10. Forgóeszközök (vevőkövetelés és pénzeszköz nélkül) változása +/-	
11. Aktív időbeli elhatárolások változása +/-	
12. Fizetett adó (nyereség után) -	
13. Fizetett osztalék, részesedés -	-500
II. Befektetési cash flow (14-18. sorok)	0
14. Befektetett eszközök beszerzése -	
15. Befektetett eszközök eladása +	
16. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek törlesztése, megszüntetése, beváltása +	
17. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek -	
18. Kapott osztalék, részesedés +	
III. Finanszírozási cash flow (19-26. sorok)	0
19. Részvénykibocsátás, tőkebevonás (tőkeemelés) bevétele +	
20. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír kibocsátásának bevétele +	
21. Hitel és kölcsön felvétele +	
22. Végrelegesen kapott pénzeszköz +	
23. Részvénybevonás, tőke kivonás (tőkelezárlás) -	
24. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír visszafizetése -	
25. Hitel és kölcsön törlesztése, visszafizetése -	
26. Végrelegesen átadott pénzeszköz -	
IV. Pénzeszközök változása (I+II+III. sorok) +	-500
27. Devizás pénzeszközök átvértékelése +	
V. Pénzeszközök mérleg szerinti változása (IV+27. sorok) +	-500

A „13. Fizetett osztalék, részesedés” sorban az adott időszakban fizetett osztalék, részesedés és a kamatozó részvények után fizetett kamat összegét kell kimutatni. Az osztalékfizetési kötelezettség állományváltozásával azt a cash flow-kimutatás sort kell korrigálni (növekedés esetén negatív előjellel, csökkenés esetén pozitív előjellel), amely az ilyen jellegű kötelezettséget tartalmazza. (2000. évi C. törvény)

1.5 Pénzügyileg részben rendezett jóváhagyott osztalék, részesedés

A Kft. tulajdonosai számára részesedés kifizetését tervezi, 500 eFt összegben, melyből a tárgyévben 300 eFt osztalék kifizetésre is került.

Könyvelése (eFt):

T 413 (Eredménytartalék)	K 479 (Rövid lejáratú kötelezettség)	500
T 479 (Rövid lejáratú kötelezettség)	K 38 (Pénzeszközök)	300

A gazdasági eseménynek eredményhatása nincs, az eredménykimutatást nem érinti.

Modell Kft. Mérlege (eFt)			
2020.12.31			
A. Befektetett eszközök	45 000	D. Saját tőke	36 500
I. Immateriális javak	10 000	I. Jegyzett tőke	10 000
II. Tárgyi eszközök	30 000	II. Jegyzett, de be nem fizetett tőke (-)	
III. Befektetett pénzügyi eszközök	5 000	III. Tőketartalék	
		IV. Eredménytartalék	26 500
		V. Lekötött tartalék	
B Forgóeszközök	53 700	VI. Értékelési tartalék	
I. Készletek	15 000	VII. Adózott eredmény	
II. Követelések	10 000	E. Céltartalék	2 000
III. Értékpapírok	19 000	F. Kötelezettségek	60 200
IV. Pénzeszközök	9 700	I. Hátrasorolt kötelezettségek	
		II. Hosszú lejáratú kötelezettségek	10 000
		III. Rövid lejáratú kötelezettségek	50 200
C. Aktív időbeli elhatárolások	1 000	G. Passzív időbeli elhatárolások	1 000
Eszközök összesen	99 700	Források összesen	99 700

Az osztalék, részesedés jóváhagyása a saját tőkét csökkenti, és tekintettel arra, hogy ebben az esetben részben a kifizetés is megtörtént, egyidejűleg a pénzeszközök is csökkentek, így a mérlegfőösszeg is csökkent. A pénzeszközök állományának csökkenése (-300) a cash-flow kimutatásban is megjelenik (Működési cash-flow: -300).

A 13. Fizetett osztalék, részesedés soron csupán a tárgyévben pénzügyileg is rendezett osztalékot lehet szerepeltetni. A ki nem fizetett résszel pedig a 7. Egyéb rövid lejáratú kötelezettségek változása sor kerül korrekcióra.

A „13. Fizetett osztalék, részesedés” sorban az adott időszakban fizetett osztalék, részesedés és a kamatozó részvények után fizetett kamat összegét kell kimutatni. Az osztalékfizetési kötelezettség állományváltozásával azt a cash flow-kimutatás sort kell

korrigálni (növekedés esetén negatív előjellel, csökkenés esetén pozitív előjellel), amely az ilyen jellegű kötelezettséget tartalmazza. (2000. évi C. törvény)

Modell Kft. Cash.flow kimutatása 2020.01.01-2020.12.31. (eFt)	
I. Működési cash flow (1-13. sorok)	-300
1a. Adózás előtti eredmény +/-	
1b. Korrekciók az adózás előtti eredményben +/-	
1. Korrigált adózás előtti eredmény (1a+1b) +/-	
2. Elszámolt amortizáció +	
3. Elszámolt értékvesztés és visszairás +/-	
4. Céltartalék képzés és felhasználás különbözete +/-	
5. Befektetett eszközök értékesítésének eredménye +/-	
6. Szállítói kötelezettség változása +/-	
7. Egyéb rövid lejáratú kötelezettség változása +/-	200
7.b. Korrekció	-200
8. Passzív időbeli elhatárolások változása +/-	
9. Vevőkövetelés változása +/-	
10. Forgóeszközök (vevőkövetelés és pénzeszköz nélkül) változása +/-	
11. Aktív időbeli elhatárolások változása +/-	
12. Fizetett adó (nyereség után) -	
13. Fizetett osztalék, részesedés -	-300
II. Befektetési cash flow (14-18. sorok)	0
14. Befektetett eszközök beszerzése -	
15. Befektetett eszközök eladása +	
16. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek törlesztése, megszüntetése, beváltása +	
17. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek -	
18. Kapott osztalék, részesedés +	
III. Finanszírozási cash flow (19-26. sorok)	0
19. Részvénykibocsátás, tőkebevonás (tőkeemelés) bevétele +	
20. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír kibocsátásának bevétele +	
21. Hitel és kölcsön felvétele +	
22. Véglegesen kapott pénzeszköz +	
23. Részvénybevonás, tőke kivonás (tőkeleszállítás) -	
24. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír visszafizetése -	
25. Hitel és kölcsön törlesztése, visszafizetése -	
26. Véglegesen átadott pénzeszköz -	
IV. Pénzeszközök változása (I+II+III. sorok) +	-300
27. Devizás pénzeszközök átvértékelése +	
V. Pénzeszközök mérleg szerinti változása (IV+27. sorok) +	-300

2. Apportba történő átadás – átvétel

Az apport nem pénzbeni vagyoni hozzájárulás, azaz bármely vagyontárgy más vállalkozás számára történő rendelkezésre bocsátásával az adott társaságban részesedést kíván szerezni a befektető. Ahogy a fogalmából is következik, nem pénzbeni vagyoni hozzájárulás, így a cash-flowra nincs hatással. Annak érdekében azonban, hogy a cash-

flow kimutatás nulla értéket mutasson, korrekcióra lehet szükség a Működési cash-flow részben.

Az apportba adás hatásainak bemutatása érdekében négy eset, az átvételre vonatkozóan két eset kerül bemutatásra.

2.1 Növendék, hízó és egyéb állat (készlet) apportba történő átadása 1.

A Kft. tulajdonosai 1 500 eFt összegben növendékállatokat kívánnak apportálni Minta Bt.-be. Az átadás megtörtént, a társasági szerződésben elfogadott érték 2 000 eFt. A cégbírósági bejegyzés nem történt meg.

Könyvelése (eFt):

T 368 (Apport technikai számla)	K 24 (Növendék, hízó és egyéb állat)	1 500
T 366 (Egyéb követelés)	K 368 (Apport technikai számla)	2 000
T 368 (Apport technikai számla)	K 96 (Egyéb bevételek)	500

(! Vegyük észre, hogy amennyiben a társasági szerződésben foglalt érték kevesebb, mint az átadott eszköz könyv szerinti értéke, a tranzakció eredménye veszteség, és az egyéb ráfordítás soron kerül kimutatásra. Ebben az esetben az adózás előtti eredmény negatív, és a cash-flowban minden ellenkező előjelű hatást fog mutatni.)

Tekintettel arra, hogy ebben az esetben a cégbírósági bejegyzésre nem került sor, részesedés még nem mutatható ki, a bejegyzésig a követelések között kell nyilvántartani a tételt.

Modell Kft.	
Összköltség eljárással készülő	
eredménykimutatása 2020.01.01-2020.12.31.	eFt
I. Értékesítés nettó árbevétele	
II. Aktivált saját teljesítmények értéke	
III. Egyéb bevételek	500
IV. Anyagjellegű ráfordítások	
V. Személyi jellegű ráfordítások	
VI. Értékcsökkenési leírás	
VII. Egyéb ráfordítások	
A. Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye	500
VIII. Pénzügyi műveletek bevételei	
IX. Pénzügyi műveletek ráfordításai	
B. Pénzügyi műveletek eredménye	
C. Adózás előtti eredmény (+A+B)	500
X. Adófizetési kötelezettség	0
D. Adózott eredmény (+C-X)	500

Mivel a technikai számla zárásaként bevétel keletkezett, az eredménykimutatás tartalmazza ezt a hatást.

Modell Kft. Mérlege (eFt)			
2020.12.31			
A. Befektetett eszközök	45 000	D. Saját tőke	37 500
I. Immateriális javak	10 000	I. Jegyzett tőke	10 000
II. Tárgyi eszközök	30 000	II. Jegyzett, de be nem fizetett tőke (-)	
III. Befektetett pénzügyi eszközök	5 000	III. Tőketartalék	
		IV. Eredménytartalék	27 000
		V. Lekötött tartalék	
B Forgóeszközök	54 500	VI. Értékelési tartalék	
I. Készletek	13 500	VII. Adózott eredmény	500
II. Követelések	12 000	E. Céltartalék	2 000
III. Értékpapírok	19 000	F. Kötelezettségek	60 000
IV. Pénzeszközök	10 000	I. Hátrasorolt kötelezettségek	
		II. Hosszú lejáratú kötelezettségek	10 000
		III. Rövid lejáratú kötelezettségek	50 000
C. Aktív időbeli elhatárolások	1 000	G. Passzív időbeli elhatárolások	1 000
Eszközök összesen	100 500	Források összesen	100 500

A tranzakció nyereséggel zárult, így a mérlegfőösszeg is növekedett (eszközkerforgással egyidejű eszközbevonás). A cégbirósági bejegyzésig csak követeléseként tartjuk számon a tételt.

Modell Kft. Cash.flow kimutatása 2020.01.01-2020.12.31. (eFt)	
I. Működési cash flow (1-13. sorok)	0
1a. Adózás előtti eredmény +/-	500
1b. Korrekciók az adózás előtti eredményben +/-	
1. Korrigált adózás előtti eredmény (1a+1b) +/-	
2. Elszámolt amortizáció +	
3. Elszámolt értékvesztés és visszairás +/-	
4. Céltartalék képzés és felhasználás különbözete +/-	
5. Befektetett eszközök értékesítésének eredménye +/-	
6. Szállítói kötelezettség változása +/-	
7. Egyéb rövid lejáratú kötelezettség változása +/-	
8. Passzív időbeli elhatárolások változása +/-	
9. Vevőkövetelés változása +/-	
10. Forgóeszközök (vevőkövetelés és pénzeszköz nélkül) változása +/-	-500
11. Aktív időbeli elhatárolások változása +/-	
12. Fizetett adó (nyereség után) -	
13. Fizetett osztalék, részesedés -	
II. Befektetési cash flow (14-18. sorok)	0
14. Befektetett eszközök beszerzése -	
15. Befektetett eszközök eladása +	
16. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek törlesztése, megszüntetése, beváltása +	
17. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek -	
18. Kapott osztalék, részesedés +	
III. Finanszírozási cash flow (19-26. sorok)	0
19. Részvénykibocsátás, tőkebevonás (tőkeemelés) bevétele +	
20. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír kibocsátásának bevétele +	
21. Hitel és kölcsön felvétele +	
22. Végrelegesen kapott pénzeszköz +	
23. Részvénybevonás, tőke kivonás (tőkeleszállítás) -	
24. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír visszafizetése -	
25. Hitel és kölcsön törlesztése, visszafizetése -	
26. Végrelegesen átadott pénzeszköz -	
IV. Pénzeszközök változása (I+II+III. sorok) +	0
27. Devizás pénzeszközök átváltása +	
V. Pénzeszközök mérleg szerinti változása (IV+27. sorok) +	0

Az eredményhatás miatt a Működési cash-flow 1a. során megjelent a tranzakció nyeresége, aminek a hatását semlegesíteni kell, hiszen az apportnak nincs hatása a pénzváltozásra. Ebben az esetben azonban külön korrekciós sor beiktatására nincsen szükség, hiszen a forgóeszközök ellentétes irányú hatásának köszönhetően (követelés nőtt 2 000 eFt-al, készlet csökkent 1 500 eFt-al, azaz a forgóeszközök összességében

nőttek 500 eFt-al, ami a cash-flowban negatív előjellel jelenik meg a 10. Forgóeszközök változása soron: -500) automatikusan helyreáll a cash-flow.

2.2 Növendék, hízó és egyéb állat (készlet) apportba történő átadása 2.

Ebben az esetben minden a 2.1. ponttal azonos módon történik, azzal a különbséggel, hogy a cégbírósági bejegyzés itt meg is történik tárgyévben.

A Kft. tulajdonosai 1 500 eFt összegben növendékállatokat kívánnak apportálni Minta Bt.-be. Az átadás megtörtént, a társasági szerződésben elfogadott érték 2 000 eFt. A cégbírósági bejegyzés megtörtént.

Könyvelése (eFt):

T 368 (Apport technikai számla)	K 24 (Növendék, hízó és egyéb állat)	1 500
T 17 (Tartós részesedések)	K 368 (Apport technikai számla)	2 000
T 368 (Apport technikai számla)	K 96 (Egyéb bevételek)	500

(! Vegyük észre, hogy amennyiben a társasági szerződésben foglalt érték kevesebb, mint az átadott eszköz könyv szerinti értéke, a tranzakció eredménye veszteség, és az egyéb ráfordítás soron kerül kimutatásra. Ebben az esetben az adózás előtti eredmény negatív, és a cash-flowban minden ellenkező előjelű hatást fog mutatni.)

Modell Kft.	
Összköltség eljárással készülő	
eredménykimutatása 2020.01.01-2020.12.31.	eFt
I. Értékesítés nettó árbevétele	
II. Aktivált saját teljesítmények értéke	
III. Egyéb bevételek	500
IV. Anyagjellegű ráfordítások	
V. Személyi jellegű ráfordítások	
VI. Értékcsökkenési leírás	
VII. Egyéb ráfordítások	
A. Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye	500
VIII. Pénzügyi műveletek bevételei	
IX. Pénzügyi műveletek ráfordításai	
B. Pénzügyi műveletek eredménye	
C. Adózás előtti eredmény (+A+B)	500
X. Adófizetési kötelezettség	0
D. Adózott eredmény (+C-X)	500

Mivel az apport technikai számla zárásaként bevétel keletkezett, az eredménykimutatás tartalmazza ezt a hatást.

Modell Kft. Mérlege (eFt)			
2020.12.31			
A. Befektetett eszközök	47 000	D. Saját tőke	37 500
I. Immateriális javak	10 000	I. Jegyzett tőke	10 000
II. Tárgyi eszközök	30 000	II. Jegyzett, de be nem fizetett tőke (-)	
III. Befektetett pénzügyi eszközök	7 000	III. Tőketartalék	
		IV. Eredménytartalék	27 000
		V. Lekötött tartalék	
B Forgóeszközök	52 500	VI. Értékelési tartalék	
I. Készletek	13 500	VII. Adózott eredmény	500
II. Követelések	10 000	E. Céltartalék	2 000
III. Értékpapírok	19 000	F. Kötelezettségek	60 000
IV. Pénzeszközök	10 000	I. Hátrasorolt kötelezettségek	
		II. Hosszú lejáratú kötelezettségek	10 000
		III. Rövid lejáratú kötelezettségek	50 000
C. Aktív időbeli elhatárolások	1 000	G. Passzív időbeli elhatárolások	1 000
Eszközök összesen	100 500	Források összesen	100 500

A tranzakció nyereséggel zárult, így a mérlegfőösszeg is növekedett (eszközkerforgással egyidejű eszközbevonás). A cégbírósági bejegyzés megtörtént, így a befektetett pénzügyi eszközök között jelenik meg a tartós részesedés értéke (már nem követelésként).

Modell Kft. Cash.flow kimutatása 2020.01.01-2020.12.31. (eFt)	
I. Működési cash flow (1-13. sorok)	0
1a. Adózás előtti eredmény +/-	500
1b. Korrekciók az adózás előtti eredményben +/-	- 500
1. Korrigált adózás előtti eredmény (1a+1b) +/-	
2. Elszámolt amortizáció +	
3. Elszámolt értékvesztés és visszairás +/-	
4. Céltartalék képzés és felhasználás különbözete +/-	
5. Befektetett eszközök értékesítésének eredménye +/-	
6. Szállítói kötelezettség változása +/-	
7. Egyéb rövid lejáratú kötelezettség változása +/-	
8. Passzív időbeli elhatárolások változása +/-	
9. Vevőkövetelés változása +/-	
10. Forgóeszközök (vevőkövetelés és pénzeszköz nélkül) változása +/-	1 500
10.b. Korrekció	- 1 500
11. Aktív időbeli elhatárolások változása +/-	
12. Fizetett adó (nyereség után) -	
13. Fizetett osztalék, részesedés -	
II. Befektetési cash flow (14-18. sorok)	
14. Befektetett eszközök beszerzése -	
15. Befektetett eszközök eladása +	
16. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek törlesztése, megszüntetése, beváltása +	
17. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek -	
18. Kapott osztalék, részesedés +	
III. Finanszírozási cash flow (19-26. sorok)	
19. Részvénykibocsátás, tőkebevonás (tőkeemelés) bevétele +	
20. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír kibocsátásának bevétele +	
21. Hitel és kölcsön felvétele +	
22. Véglegesen kapott pénzeszköz +	
23. Részvénybevonás, tőke kivonás (tőkeleszállítás) -	
24. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír visszafizetése -	
25. Hitel és kölcsön törlesztése, visszafizetése -	
26. Véglegesen átadott pénzeszköz -	
IV. Pénzeszközök változása (I+II+III. sorok) +	0
27. Devizás pénzeszközök átértékelése +	
V. Pénzeszközök mérleg szerinti változása (IV+27. sorok) +	0

Az eredményhatás miatt a Működési cash-flow 1a. során megjelent a tranzakció nyeresége, aminek a hatását semlegesíteni kell, hiszen az apportnak nincs hatása a pénzváltozásra. Az „1b. Korrekciók az adózás előtti eredményben” sorban többek között a tulajdoni részesedések után kapott osztalékkal, részesedéssel, az apportba átadott eszközökön elért eredménnyel, a fejlesztési céllal véglegesen kapott, illetve véglegesen átadott pénzeszközökkel, az eszközökhöz kapcsolódó elengedett kötelezettségekkel kell az adózás előtti eredményt korrigálni. (2000. évi C. törvény)

Ebben az esetben azonban tartós részesedés, azaz befektetett eszköz növekedett, ami csak és kizárólag a Befektetési cash-flow részben jelenhet meg, ezért a tranzakció hatását a Működési cash-flow részben eliminálni kell, azaz jelen esetben ki kell szűrni az eredménynövekedés és a készletcsökkenés hatását (+ cash-flow hatás) is, az adott sorok alatt elhelyezett korrekciós sor segítségével. A Befektetési cash-flowban viszont csak pénzmozgással egyidejű befektetett eszköz változás jelenhet meg. Tekintettel arra, hogy itt a befektetett eszköz növekedés nem járt pénzmozgással, a Befektetési cash-flowban nem érezhető hatását a tranzakció.

2.3 Tenyészállat (tárgyi eszköz) apportba történő átadása 1.

A Kft. tulajdonosai 1 500 eFt összegben ez esetben tenyészállatokat kívánnak apportálni Minta Bt.-be. Az átadás megtörtént, a társasági szerződésben elfogadott érték 2 000 eFt. A cégbíróági bejegyzés nem történt meg. (Minden paraméter azonos a 2.1. esettel, kivéve, hogy jelen esetben tárgyi eszközt apportál a Kft.)

Könyvelése (eFt):

T 368 (Apport technikai számla)	K 15 (Tenyészállatok)	1 500
T 366 (Egyéb követelés)	K 368 (Apport technikai számla)	2 000
T 368 (Apport technikai számla)	K 96 (Egyéb bevételek)	500

(! Vegyük észre, hogy amennyiben a társasági szerződésben foglalt érték kevesebb, mint az átadott eszköz könyv szerinti értéke, a tranzakció eredménye veszteség, és az egyéb ráfordítás soron kerül kimutatásra. Ebben az esetben az adózás előtti eredmény negatív, és a cash-flowban minden ellenkező előjelű hatást fog mutatni.)

Míg a növendék, hízó és egyéb állat forgóeszközök között szerepel, a tenyészállatok a tárgyi eszközök, azaz befektetett eszközök közé tartoznak, ami nagyban befolyásolja a kimutatásokban való megjelenítést.

Tekintettel arra, hogy ebben az esetben a cégbíróági bejegyzésre nem került sor, részesedés még nem mutatható ki, a bejegyzésig a követelések között kell nyilvántartani a tételt.

Mivel az apport technikai számla zárásaként bevétel keletkezett, az eredménykimutatás tartalmazza ezt a hatást.

Modell Kft.	
Összköltség eljárással készülő	
eredménykimutatása 2020.01.01-2020.12.31.	
	eFt
I. Értékesítés nettó árbevétele	
II. Aktivált saját teljesítmények értéke	
III. Egyéb bevételek	500
IV. Anyagjellegű ráfordítások	
V. Személyi jellegű ráfordítások	
VI. Értékcsökkenési leírás	
VII. Egyéb ráfordítások	
A. Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye	500
VIII. Pénzügyi műveletek bevételei	
IX. Pénzügyi műveletek ráfordításai	
B. Pénzügyi műveletek eredménye	
C. Adózás előtti eredmény (+A+B)	500
X. Adófizetési kötelezettség	0
D. Adózott eredmény (+C-X)	500

Modell Kft. Mérlege (eFt)			
2020.12.31			
A. Befektetett eszközök	43 500	D. Saját tőke	37 500
I. Immateriális javak	10 000	I. Jegyzett tőke	10 000
II. Tárgyi eszközök	28 500	II. Jegyzett, de be nem fizetett tőke (-)	
III. Befektetett pénzügyi eszközök	5 000	III. Tőketartalék	
		IV. Eredménytartalék	27 000
		V. Lekötött tartalék	
B Forgóeszközök	56 000	VI. Értékelési tartalék	
I. Készletek	15 000	VII. Adózott eredmény	500
II. Követelések	12 000	E. Céltartalék	2 000
III. Értékpapírok	19 000	F. Kötelezettségek	60 000
IV. Pénzeszközök	10 000	I. Hátrasorolt kötelezettségek	
		II. Hosszú lejáratú kötelezettségek	10 000
		III. Rövid lejáratú kötelezettségek	50 000
C. Aktív időbeli elhatárolások	1 000	G. Passzív időbeli elhatárolások	1 000
Eszközök összesen	100 500	Források összesen	100 500

A tranzakció nyereséggel zárult, így a mérlegfőösszeg is növekedett (eszközkerforgással egyidejű eszközbevonás). A cégbírósaági bejegyzésig csak követeléseként tartjuk számon a tételt, így a tárgyi eszköz állomány csökkenésével egyidejűleg követelés keletkezett a Kft-nél.

A cash-flowra gyakorolt hatást a következő táblázat mutatja.

Modell Kft. Cash.flow kimutatása 2020.01.01-2020.12.31. (eFt)	
I. Működési cash flow (1-13. sorok)	0
1a. Adózás előtti eredmény +/-	500
1b. Korrekciók az adózás előtti eredményben +/-	-500
1. Korrigált adózás előtti eredmény (1a+1b) +/-	
2. Elszámolt amortizáció +	
3. Elszámolt értékvesztés és visszaírás +/-	
4. Céltartalék képzés és felhasználás különbözete +/-	
5. Befektetett eszközök értékesítésének eredménye +/-	
6. Szállítói kötelezettség változása +/-	
7. Egyéb rövid lejáratú kötelezettség változása +/-	
8. Passzív időbeli elhatárolások változása +/-	
9. Vevőkövetelés változása +/-	
10. Forgóeszközök (vevőkövetelés és pénzeszköz nélkül) változása +/-	-2000
10b. Korrekció	2000
11. Aktív időbeli elhatárolások változása +/-	
12. Fizetett adó (nyereség után) -	
13. Fizetett osztalék, részesedés -	
II. Befektetési cash flow (14-18. sorok)	0
14. Befektetett eszközök beszerzése -	
15. Befektetett eszközök eladása +	
16. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek törlesztése, megszüntetése, beváltása +	
17. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek -	
18. Kapott osztalék, részesedés +	
III. Finanszírozási cash flow (19-26. sorok)	0
19. Részvénykibocsátás, tőkebevonás (tőkeemelés) bevétele +	
20. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír kibocsátásának bevétele +	
21. Hitel és kölcsön felvétele +	
22. Végrelegesen kapott pénzeszköz +	
23. Részvénybevonás, tőke kivonás (tőkeleszállítás) -	
24. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír visszafizetése -	
25. Hitel és kölcsön törlesztése, visszafizetése -	
26. Végrelegesen átadott pénzeszköz -	
IV. Pénzeszközök változása (I+II+III. sorok) +	0
27. Devizás pénzeszközök átvértékelése +	
V. Pénzeszközök mérleg szerinti változása (IV+27. sorok) +	0

Az eredményhatás miatt a Működési cash-flow 1a. során megjelent a tranzakció nyeresége, aminek a hatását semlegesíteni kell, hiszen az apportnak nincs hatása a pénzváltozásra. Ugyancsak korrigálni kell a Követelések növekedését a 10. Forgóeszközök változása soron. Ráadásul ebben az esetben tárgyi eszköz apportjáról van szó, és a befektetési részhez tartozó tétel miatt a működés területén korrekcióra van

szükség, mind a keletkezett eredményhatás, mind a követelésnövekedés cash-flowra gyakorolt negatív hatásának ellensúlyozása érdekében.

A Befektetési cash-flow szintén nem tartalmazza a tételt, hiszen ott csak pénzmozgással járó, azaz direkt elemek jelenhetnek meg.

2.4 Tenyészállat (tárgyi eszköz) apportba történő átadása 2.

Ebben az esetben minden a 2.3. ponttal azonos módon történik, azzal a különbséggel, hogy a cégbírósági bejegyzés itt meg is történik tárgyévben.

A Kft. tulajdonosai 1 500 eFt összegben tenyészállatokat kívánnak apportálni Minta Bt.-be. Az átadás megtörtént, a társasági szerződésben elfogadott érték 2 000 eFt. A cégbírósági bejegyzés megtörtént.

Könyvelése (eFt):

T 368 (Apport technikai számla)	K 15 (Tenyészállatok)	1 500
T 17 (Tartós részesedések)	K 368 (Apport technikai számla)	2 000
T 368 (Apport technikai számla)	K 96 (Egyéb bevételek)	500

(! Vegyük észre, hogy amennyiben a társasági szerződésben foglalt érték kevesebb, mint az átadott eszköz könyv szerinti értéke, a tranzakció eredménye veszteség, és az egyéb ráfordítás soron kerül kimutatásra. Ebben az esetben az adózás előtti eredmény negatív, és a cash-flowban minden ellenkező előjelű hatást fog mutatni.)

Mivel az apport technikai számla zárásaként bevétel keletkezett, az eredménykimutatás tartalmazza ezt a hatást.

Modell Kft.	
Összköltség eljárással készülő	
eredménykimutatása 2020.01.01-2020.12.31.	eFt
I. Értékesítés nettó árbevétele	
II. Aktivált saját teljesítmények értéke	
III. Egyéb bevételek	500
IV. Anyagjellegű ráfordítások	
V. Személyi jellegű ráfordítások	
VI. Értékcsökkenési leírás	
VII. Egyéb ráfordítások	
A. Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye	500
VIII. Pénzügyi műveletek bevételei	
IX. Pénzügyi műveletek ráfordításai	
B. Pénzügyi műveletek eredménye	
C. Adózás előtti eredmény (+A+B)	500
X. Adófizetési kötelezettség	0
D. Adózott eredmény (+C-X)	500

Modell Kft. Mérlege (eFt)			
2020.12.31			
A. Befektetett eszközök	45 500	D. Saját tőke	37 500
I. Immateriális javak	10 000	I. Jegyzett tőke	10 000
II. Tárgyi eszközök	28 500	II. Jegyzett, de be nem fizetett tőke (-)	
III. Befektetett pénzügyi eszközök	7 000	III. Tőketartalék	
		IV. Eredménytartalék	27 000
		V. Lekötött tartalék	
B Forgóeszközök	54 000	VI. Értékelési tartalék	
I. Készletek	15 000	VII. Adózott eredmény	500
II. Követelések	10 000	E. Céltartalék	2 000
III. Értékpapírok	19 000	F. Kötelezettségek	60 000
IV. Pénzeszközök	10 000	I. Hátrasorolt kötelezettségek	
		II. Hosszú lejáratú kötelezettségek	10 000
		III. Rövid lejáratú kötelezettségek	50 000
C. Aktív időbeli elhatárolások	1 000	G. Passzív időbeli elhatárolások	1 000
Eszközök összesen	100 500	Források összesen	100 500

A tenyészállat, tárgyi eszköz apportba történő átadásának tranzakciója nyereséggel zárult, így a mérlegfőösszeg is növekedett (eszközkerforgással egyidejű eszközbevonás). A cégbírósági bejegyzés megtörtént, így a befektetett pénzügyi eszközök között jelenik meg a tartós részesedés értéke (már nem követelésként).

Modell Kft. Cash.flow kimutatása 2020.01.01-2020.12.31. (eFt)	
I. Működési cash flow (1-13. sorok)	0
1a. Adózás előtti eredmény +/-	500
1b. Korrekciók az adózás előtti eredményben +/-	-500
1. Korrigált adózás előtti eredmény (1a+1b) +/-	
2. Elszámolt amortizáció +	
3. Elszámolt értékvesztés és visszaírás +/-	
4. Céltartalék képzés és felhasználás különbözete +/-	
5. Befektetett eszközök értékesítésének eredménye +/-	
6. Szállítói kötelezettség változása +/-	
7. Egyéb rövid lejáratú kötelezettség változása +/-	
8. Passzív időbeli elhatárolások változása +/-	
9. Vevőkövetelés változása +/-	
10. Forgóeszközök (vevőkövetelés és pénzeszköz nélkül) változása +/-	
11. Aktív időbeli elhatárolások változása +/-	
12. Fizetett adó (nyereség után) -	
13. Fizetett osztalék, részesedés -	
II. Befektetési cash flow (14-18. sorok)	0
14. Befektetett eszközök beszerzése -	
15. Befektetett eszközök eladása +	
16. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek törlesztése, megszüntetése, beváltása +	
17. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek -	
18. Kapott osztalék, részesedés +	
III. Finanszírozási cash flow (19-26. sorok)	0
19. Részvénykibocsátás, tőkebevonás (tőkeemelés) bevétele +	
20. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír kibocsátásának bevétele +	
21. Hitel és kölcsön felvétele +	
22. Véglegesen kapott pénzeszköz +	
23. Részvénybevonás, tőkekivonás (tőkeleszállítás) -	
24. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír visszafizetése -	
25. Hitel és kölcsön törlesztése, visszafizetése -	
26. Véglegesen átadott pénzeszköz -	
IV. Pénzeszközök változása (I+II+III. sorok) +	0
27. Devizás pénzeszközök átértékelése +	
V. Pénzeszközök mérleg szerinti változása (IV+27. sorok) +	0

Az eredményhatás miatt a Működési cash-flow 1a. során megjelent a tranzakció nyeresége, aminek a hatását semlegesíteni kell, hiszen az apportnak nincs hatása a pénzváltozásra.

Ebben az esetben azonban tartós részesedés, azaz befektetett eszköz növekedett, ami csak és kizárólag a Befektetési cash-flow részben jelenhet meg, ezért a tranzakció hatását a

Működési cash-flow részben eliminálni kell, azaz jelen esetben ki kell szűrni az eredménynövekedés A Befektetési cash-flowban viszont csak pénzmozgással egyidejű befektetett eszköz változás jelenhet meg. Tekintettel arra, hogy itt a befektetett eszköz növekedés nem járt pénzmozgással, a Befektetési cash-flowban nem érezhető hatását a tranzakció.

2.5 Növendék, hízó és egyéb állat (készlet) apportba történő átvétele

A 2.5. és 2.6. fejezetekben a forgóeszközök, és a befektetett eszközök apportba történő átvételének hatásait vizsgáljuk. (

A Kft. tulajdonosai 1 000 eFt összegben növendékállatokat vettek át a befektetőtől, a cégbírósági bejegyzés megtörtént.

Könyvelése (eFt):

T 24 (Növendék, hízó és egyéb állat) K 33 (Jegyzett, de be nem fizetett tőke)	1 000
T 33 (Jegyzett, de be nem fizetett tőke) K 411 (Jegyzett tőke)	1 000

Az apportba történő átvétel tőkeemeléssel jár. Ez a gazdasági esemény a Finanszírozási cash-flow területét érinti, így a Működési cash-flow részben eliminálni kell a hatását (annak nulla értéket kell felvennie). A Finanszírozási cash-flow azonban ezt a tételt szintén nem fogja tartalmazni, hiszen direkt pénzváltozásra nem került sor ez esetben.

Az apportba történő átvétel, tőkeemelés eredményhatással nem jár, így itt az eredménykimutatás bemutatásától eltekintünk.

Modell Kft. Mérlege (eFt)			
2020.12.31			
A. Befektetett eszközök	45 000	D. Saját tőke	38 000
I. Immateriális javak	10 000	I. Jegyzett tőke	11 000
II. Tárgyi eszközök	30 000	II. Jegyzett, de be nem fizetett tőke (-)	
III. Befektetett pénzügyi eszközök	5 000	III. Tőketartalék	
		IV. Eredménytartalék	27 000
		V. Lekötött tartalék	
B Forgóeszközök	55 000	VI. Értékelési tartalék	
I. Készletek	16 000	VII. Adózott eredmény	
II. Követelések	10 000	E. Céltartalék	2 000
III. Értékpapírok	19 000	F. Kötelezettségek	60 000
IV. Pénzeszközök	10 000	I. Hátrasorolt kötelezettségek	
		II. Hosszú lejáratú kötelezettségek	10 000
		III. Rövid lejáratú kötelezettségek	50 000
C. Aktív időbeli elhatárolások	1 000	G. Passzív időbeli elhatárolások	1 000
Eszközök összesen	101 000	Források összesen	101 000

A tranzakció hatására Kft-nél nőtt a forgóeszközök, és a saját tőke értéke, a mérlegfőösszeg növekedett.

Tekintettel arra, hogy növendékállat átvételére, növekedésére került sor, ami a 10. Forgóeszközök változása soron jelenik meg negatív előjellel, azaz a működési cash-flowhoz kötődik, de egyrészt nem jár pénzmozgással, másrészt pedig logikailag a finanszírozási területet érintené, a Működési cash-flowból kiszűrésre kerül a tétel hatása.

Modell Kft. Cash.flow kimutatása 2020.01.01-2020.12.31. (eFt)	
I. Működési cash flow (1-13. sorok)	0
1a. Adózás előtti eredmény +/-	
1b. Korrekciók az adózás előtti eredményben +/-	
1. Korrigált adózás előtti eredmény (1a+1b) +/-	
2. Elszámolt amortizáció +	
3. Elszámolt értékvesztés és visszaírás +/-	
4. Céltartalék képzés és felhasználás különbözete +/-	
5. Befektetett eszközök értékesítésének eredménye +/-	
6. Szállítói kötelezettség változása +/-	
7. Egyéb rövid lejáratú kötelezettség változása +/-	
8. Passzív időbeli elhatárolások változása +/-	
9. Vevőkövetelés változása +/-	
10. Forgóeszközök (vevőkövetelés és pénzeszköz nélkül) változása +/-	-1000
10b. Korrekció	1000
11. Aktív időbeli elhatárolások változása +/-	
12. Fizetett adó (nyereség után) -	
13. Fizetett osztalék, részesedés -	
II. Befektetési cash flow (14-18. sorok)	0
14. Befektetett eszközök beszerzése -	
15. Befektetett eszközök eladása +	
16. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek törlesztése, megszüntetése, beváltása +	
17. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek -	
18. Kapott osztalék, részesedés +	
III. Finanszírozási cash flow (19-26. sorok)	0
19. Részvénykibocsátás, tőkebevonás (tőkeemelés) bevétele +	
20. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír kibocsátásának bevétele +	
21. Hitel és kölcsön felvétele +	
22. Végrelegesen kapott pénzeszköz +	
23. Részvénybevonás, tőke kivonás (tőkezállítás) -	
24. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír visszafizetése -	
25. Hitel és kölcsön törlesztése, visszafizetése -	
26. Végrelegesen átadott pénzeszköz -	
IV. Pénzeszközök változása (I+II+III. sorok) +	0
27. Devizás pénzeszközök átvértékelése +	
V. Pénzeszközök mérleg szerinti változása (IV+27. sorok) +	0

A tétel megfelel a tőkebevonás esetének, ami Finanszírozási cash-flow tétel lenne, amennyiben pénzeszközváltozással járt volna. Ebben az esetben azonban, a nem pénzbeli vagyoni hozzájárulás jellegzetessége miatt nem érinti a Finanszírozási cash-flowt a tranzakció.

2.6 Tenyészállat (tárgyi eszköz) apportba történő átvétele

A Kft. tulajdonosai 1 000 eFt összegben ez esetben tenyészállatokat vettek át a befektetőtől, a cégbírósági bejegyzés megtörtént.

Könyvelése (eFt):

T 15 (Tenyészállatok) K 33 (Jegyzett, de be nem fizetett tőke) 1 000

T 33 (Jegyzett, de be nem fizetett tőke) K 411 (Jegyzett tőke) 1 000

Az apportba történő átvétel, tőkeemelés eredményhatással nem jár, így itt az eredménykimutatás bemutatásától eltekintünk.

Modell Kft. Mérlege (eFt)			
2020.12.31			
A. Befektetett eszközök	46 000	D. Saját tőke	38 000
I. Immateriális javak	10 000	I. Jegyzett tőke	11 000
II. Tárgyi eszközök	31 000	II. Jegyzett, de be nem fizetett tőke (-)	
III. Befektetett pénzügyi eszközök	5 000	III. Tőketartalék	
		IV. Eredménytartalék	27 000
		V. Lekötött tartalék	
B Forgóeszközök	54 000	VI. Értékelési tartalék	
I. Készletek	15 000	VII. Adózott eredmény	
II. Követelések	10 000	E. Céltartalék	2 000
III. Értékpapírok	19 000	F. Kötelezettségek	60 000
IV. Pénzeszközök	10 000	I. Hátrasorolt kötelezettségek	
		II. Hosszú lejáratú kötelezettségek	10 000
		III. Rövid lejáratú kötelezettségek	50 000
C. Aktív időbeli elhatárolások	1 000	G. Passzív időbeli elhatárolások	1 000
Eszközök összesen	101 000	Források összesen	101 000

A tranzakció hatására Kft-nél nőtt a forgóeszközök, és a saját tőke értéke, a mérlegfőösszeg növekedett.

Az apportba történő átvétel tőkeemeléssel jár. Ez a gazdasági esemény a Finanszírozási cash-flow területét érinti, illetve a tárgyi eszközök növekedése miatt a Befektetési cash-flow részt is. Ezen cash-flow részek direkt levezetése miatt azonban ez a tétel vagy mindkét részen elhagyásra kerül, vagy a megfelelő soroknál ki kell szűrni a hatásokat. Mivel a cash-flow így mindhárom területen nulla értéket vesz fel, ezért e helyen a táblázat bemutatásától eltekintünk.

2.7 Önálló feladat

Gondolkozzunk el azon, hogy mi lesz a hatása a két utolsó, azaz a 2.5 és a 2.6 fejezetben leírt gazdasági eseménynek abban az esetben, ha cégbírósági bejegyzésre tárgyévben nem kerül sor!

3. Értékcsökkenések és értékvesztések

Jelen fejezetben a cash-flow kimutatás 2. Elszámolt amortizáció és 3. Elszámolt értékvesztés és visszairás tételek egy feladatban kerülnek megjelenítésre.

Az elszámolt amortizáció eredményt csökkent, de ezt az eredményhatást, mint pénzmozgással nem járó gazdasági esemény minden esetben ellensúlyozni kell pozitív előjellel a 2. Elszámolt amortizáció nevesített korrekciós soron.

A 3. Elszámolt értékvesztés és visszairás sorban az adott időszakban elszámolt értékvesztéseket, terven felüli értékcsökkenéseket pozitív előjellel, azok visszairását negatív előjellel kell figyelembe venni. Itt kell szerepeltetni azokat a ráfordításokat is (készletek hiánya, többlete, káreseménye, behajthatatlan követelések elszámolása, stb.), amelyek nem minősülnek értékvesztésnek, de jelentősen eltérítik a számviteli eredményt a pénzmozgástól. (2000. évi C. törvény).

Modell Kft-nél tárgyévben a következő gazdasági események történtek:

- 500 eFt értékben terv szerinti értékcsökkenést számolt el műszaki gépei után,
- 400 eFt-ot képvisel a szoftverek terven felüli értékcsökkenésének visszairása,
- 200 eFt értékvesztést számoltak el az anyagokra,
- 800 eFt összegben behajthatatlan követelés keletkezett,

Könyvelések (eFt):

T 57 (Értékcsökkenési leírás) K 139 (Műszaki gépek.. terv szerinti értékcsökkenés) 500

T 118 (Immateriális javak terven felüli értékcsökkenése) K 96 (Egyéb bevétel) 400

T 86 (Egyéb ráfordítások)	K 21-22 (Anyagok)	200
T 86 (Egyéb ráfordítások)	K 311 (Vevőkövetelések)	800

A terv szerinti értékcsökkenés az összköltség eljárással készülő eredménykimutatás VI. Értékcsökkenési leírás soron jelenik meg, a terven felüli értékcsökkenések és értékvesztések a VII. Egyéb ráfordítások soron, míg a terven felüli értékcsökkenés és az értékvesztés visszairása a III. Egyéb bevételek soron. A gazdasági események hatására Modell Kft. eredménye a vizsgált időszakban veszteséget mutat.

Modell Kft.	
Összköltség eljárással készülő eredménykimutatása	
2020.01.01-2020.12.31.	
	eFt
I. Értékesítés nettó árbevétele	
II. Aktivált saját teljesítmények értéke	
III. Egyéb bevételek	400
IV. Anyagjellegű ráfordítások	
V. Személyi jellegű ráfordítások	
VI. Értékcsökkenési leírás	500
VII. Egyéb ráfordítások	1000
A. Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye	-1100
VIII. Pénzügyi műveletek bevételei	
IX. Pénzügyi műveletek ráfordításai	
B. Pénzügyi műveletek eredménye	
C. Adózás előtti eredmény (+A+B)	-1100
X. Adófizetési kötelezettség	0
D. Adózott eredmény (+C-X)	-1100

A tárgyévi veszteség miatt a mérlegfőösszeg csökkent.

Modell Kft. Mérlege (eFt)			
2020.12.31			
A. Befektetett eszközök	44 900	D. Saját tőke	35 900
I. Immateriális javak	10 400	I. Jegyzett tőke	10 000
II. Tárgyi eszközök	29 500	II. Jegyzett, de be nem fizetett tőke (-)	
III. Befektetett pénzügyi eszközök	5 000	III. Tőketartalék	
		IV. Eredménytartalék	27 000
		V. Lekötött tartalék	
B Forgóeszközök	53 000	VI. Értékelési tartalék	
I. Készletek	14 800	VII. Adózott eredmény	- 1 100
II. Követelések	9 200	E. Céltartalék	2 000
III. Értékpapírok	19 000	F. Kötelezettségek	60 000
IV. Pénzeszközök	10 000	I. Hátrasorolt kötelezettségek	
		II. Hosszú lejáratú kötelezettségek	10 000
		III. Rövid lejáratú kötelezettségek	50 000
C. Aktív időbeli elhatárolások	1 000	G. Passzív időbeli elhatárolások	1 000
Eszközök összesen	98 900	Források összesen	98 900

A gazdasági események mindegyike olyan ráfordításokat, bevételeket jelent, amelyek nem járnak pénzmozgással, így az eredményt azok hatásaival korrigálni kell annak érdekében, hogy a cash-flow, azaz a pénzváltozás kimutatás a valóságnak megfelelően nulla értéket mutasson.

Bár a behajthatatlan követelés nem minősül értékvesztésnek, de a számviteli törvény értelmében mégis a 3. Elszámolt értékvesztés és visszairás soron kell korrigálni a hatásával, ez az érték nem szerepelhet a vevőkövetelés változásaként, így ott korrekcióra szorul. Ugyanígy, az értékvesztés címen a készletek értékében bekövetkezett változás sem a készletek, azaz a Forgóeszközök változása soron fog megjelenni a cash-flowban, hanem a 3. sor korrigálja ennek hatását az adózás előtti eredményben, így az is korrekcióra szorul.

I. Működési cash flow (1-13. sorok)	0
1a. Adózás előtti eredmény +/-	-1100
1b. Korrekciók az adózás előtti eredményben +/-	
1. Korrigált adózás előtti eredmény (1a+1b) +/-	
2. Elszámolt amortizáció +	500
3. Elszámolt értékvesztés és visszairás +/-	600
4. Céltartalék képzés és felhasználás különbözete +/-	
5. Befektetett eszközök értékesítésének eredménye +/-	
6. Szállítói kötelezettség változása +/-	
7. Egyéb rövid lejáratú kötelezettség változása +/-	
8. Passzív időbeli elhatárolások változása +/-	
9. Vevőkövetelés változása +/-	800
9b. Korrekció	-800
10. Forgóeszközök (vevőkövetelés és pénzeszköz nélkül) változása +/-	200
10b. Korrekció	-200
11. Aktív időbeli elhatárolások változása +/-	
12. Fizetett adó (nyereség után) -	
13. Fizetett osztalék, részesedés -	
II. Befektetési cash flow (14-18. sorok)	0
14. Befektetett eszközök beszerzése -	
15. Befektetett eszközök eladása +	
16. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek törlesztése, megszüntetése, beváltása +	
17. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek -	
18. Kapott osztalék, részesedés +	
III. Finanszírozási cash flow (19-26. sorok)	0
19. Részvénykibocsátás, tőkebevonás (tőkeemelés) bevétele +	
20. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír kibocsátásának bevétele +	
21. Hitel és kölcsön felvétele +	
22. Véglegesen kapott pénzeszköz +	
23. Részvénybevonás, tőkekivonás (tőkeleszállítás) -	
24. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír visszafizetése -	
25. Hitel és kölcsön törlesztése, visszafizetése -	
26. Véglegesen átadott pénzeszköz -	
IV. Pénzeszközök változása (I+II+III. sorok) +	0
27. Devizás pénzeszközök átvértékelése +	
V. Pénzeszközök mérleg szerinti változása (IV+27. sorok) +	0

4. Céltartalék képzés és felhasználás

A 4. Céltartalék képzés és felhasználás különbözet soron az adott időszaki céltartalék képzés többletét pozitív előjellel, a céltartalék felhasználás többletét negatív előjellel kell figyelembe venni. (2000. évi C. törvény)

Modell Kft-nél tárgyévben a következő gazdasági események történtek:

- 1 950 eFt összegű céltartalék került felhasználásra,

- és újabb 1 000 eFt összegű céltartalékot képeztek.

Könyvelések (eFt):

T 42 (Céltartalékok)	K 96 (Egyéb bevételek)	1 950
T 86 (Egyéb ráfordítások)	K 42 (Céltartalékok)	1 000

A céltartalékképzés ráfordítás, eredményt csökkent, a korábban képzett céltartalék elszámolása, felhasználása bevétel, tehát eredményt növelő tételként kerül könyvelésre,

Modell Kft.	
Összköltség eljárással készülő	
eredménykimutatása 2020.01.01-2020.12.31.	eFt
I. Értékesítés nettó árbevétele	
II. Aktivált saját teljesítmények értéke	
III. Egyéb bevételek	1950
IV. Anyagjellegű ráfordítások	
V. Személyi jellegű ráfordítások	
VI. Értékcsökkenési leírás	
VII. Egyéb ráfordítások	1000
A. Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye	950
VIII. Pénzügyi műveletek bevételei	
IX. Pénzügyi műveletek ráfordításai	
B. Pénzügyi műveletek eredménye	
C. Adózás előtti eredmény (+A+B)	950
X. Adófizetési kötelezettség	0
D. Adózott eredmény (+C-X)	950

A gazdasági esemény csak a mérleg forrásoldali átrendeződését eredményezte, a mérlegfőösszeg változatlanul hagyása mellett.

Modell Kft. Mérlege (eFt)			
2020.12.31			
A. Befektetett eszközök	45 000	D. Saját tőke	37 950
I. Immateriális javak	10 000	I. Jegyzett tőke	10 000
II. Tárgyi eszközök	30 000	II. Jegyzett, de be nem fizetett tőke (-)	
III. Befektetett pénzügyi eszközök	5 000	III. Tőketartalék	
		IV. Eredménytartalék	27 000
		V. Lekötött tartalék	
B Forgóeszközök	54 000	VI. Értékelési tartalék	
I. Készletek	15 000	VII. Adózott eredmény	950
II. Követelések	10 000	E. Céltartalék	1 050
III. Értékpapírok	19 000	F. Kötelezettségek	60 000
IV. Pénzeszközök	10 000	I. Hátrasorolt kötelezettségek	
		II. Hosszú lejáratú kötelezettségek	10 000
		III. Rövid lejáratú kötelezettségek	50 000
C. Aktív időbeli elhatárolások	1 000	G. Passzív időbeli elhatárolások	1 000
Eszközök összesen	100 000	Források összesen	100 000

A gazdasági esemény olyan ráfordítást, bevételt jelent, amely nem jár pénzmozgással, így az eredményt a hatásaival korrigálni kell annak érdekében, hogy a cash-flow, azaz a pénzváltozás kimutatás a valóságnak megfelelően nulla értéket mutasson.

Modell Kft. Cash.flow kimutatása 2020.01.01-2020.12.31. (eFt)	
I. Működési cash flow (1-13. sorok)	0
1a. Adózás előtti eredmény +/-	950
1b. Korrekciók az adózás előtti eredményben +/-	
1. Korrigált adózás előtti eredmény (1a+1b) +/-	
2. Elszámolt amortizáció +	0
3. Elszámolt értékvesztés és visszaírás +/-	
4. Céltartalék képzés és felhasználás különbözete +/-	-950
5. Befektetett eszközök értékesítésének eredménye +/-	
6. Szállítói kötelezettség változása +/-	
7. Egyéb rövid lejáratú kötelezettség változása +/-	
8. Passzív időbeli elhatárolások változása +/-	
9. Vevőkövetelés változása +/-	
10. Forgóeszközök (vevőkövetelés és pénzeszköz nélkül) változása +/-	
11. Aktív időbeli elhatárolások változása +/-	
12. Fizetett adó (nyereség után) -	
13. Fizetett osztalék, részesedés -	
II. Befektetési cash flow (14-18. sorok)	0
14. Befektetett eszközök beszerzése -	
15. Befektetett eszközök eladása +	
16. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek törlesztése, megszüntetése, beváltása +	
17. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek -	
18. Kapott osztalék, részesedés +	
III. Finanszírozási cash flow (19-26. sorok)	0
19. Részvénykibocsátás, tőkebevonás (tőkeemelés) bevétele +	
20. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír kibocsátásának bevétele +	
21. Hitel és kölcsön felvétele +	
22. Véglegesen kapott pénzeszköz +	
23. Részvénybevonás, tőke kivonás (tőkeleszállítás) -	
24. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír visszafizetése -	
25. Hitel és kölcsön törlesztése, visszafizetése -	
26. Véglegesen átadott pénzeszköz -	
IV. Pénzeszközök változása (I+II+III. sorok) +	0
27. Devizás pénzeszközök átvértékelése +	
V. Pénzeszközök mérleg szerinti változása (IV+27. sorok) +	0

5. Befektetett eszközök értékesítése, beszerzése

A befektetett eszközök értékesítése és beszerzése hatásainak bemutatása érdekében három-három eset kerül bemutatásra.

5.1 Tartós részesedés értékesítése

A Kft. 3 000 eFt könyv szerinti értékű tartós részesedést értékesít 2 300 eFt-ért.

Könyvelése (eFt):

T 368 (Értékpapír értékesítési számla)	K 17 (Tartós részesedés)	3 000
T 38 (Pénzeszközök)	K 368 (Értékpapír értékesítési számla)	2 300
T 87 (Pénzügyi műveletek ráfordítása)	K 368 (Értékpapír értékesítési számla)	700

Modell Kft.	
Összköltség eljárással készülő	
eredménykimutatása 2020.01.01-2020.12.31.	eFt
I. Értékesítés nettó árbevétele	
II. Aktivált saját teljesítmények értéke	
III. Egyéb bevételek	
IV. Anyagjellegű ráfordítások	
V. Személyi jellegű ráfordítások	
VI. Értékcsökkenési leírás	
VII. Egyéb ráfordítások	
A. Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye	
VIII. Pénzügyi műveletek bevételei	
IX. Pénzügyi műveletek ráfordításai	700
B. Pénzügyi műveletek eredménye	-700
C. Adózás előtti eredmény (+A+B)	-700
X. Adófizetési kötelezettség	0
D. Adózott eredmény (+C-X)	-700

Mivel a technikai számla zárásaként ráfordítás keletkezett, az eredménykimutatás tartalmazza ezt a hatást.

A tranzakció veszteséggel zárult, így a mérlegfőösszeg is csökkent (eszközkörforgással egyidejű eszköz kivonás), tekintettel arra, hogy mérlegben a befektetett pénzügyi eszközök csökkenése nagyobb mértékű volt, mint a pénzeszközök növekedése.

Modell Kft. Mérlege (eFt)			
2020.12.31			
A. Befektetett eszközök	42 000	D. Saját tőke	36 300
I. Immateriális javak	10 000	I. Jegyzett tőke	10 000
II. Tárgyi eszközök	30 000	II. Jegyzett, de be nem fizetett tőke (-)	
III. Befektetett pénzügyi eszközök	2 000	III. Tőketartalék	
		IV. Eredménytartalék	27 000
		V. Lekötött tartalék	
B Forgóeszközök	56 300	VI. Értékelési tartalék	
I. Készletek	15 000	VII. Adózott eredmény	- 700
II. Követelések	10 000	E. Céltartalék	2 000
III. Értékpapírok	19 000	F. Kötelezettségek	60 000
IV. Pénzeszközök	12 300	I. Hátrasorolt kötelezettségek	
		II. Hosszú lejáratú kötelezettségek	10 000
		III. Rövid lejáratú kötelezettségek	50 000
C. Aktív időbeli elhatárolások	1 000	G. Passzív időbeli elhatárolások	1 000
Eszközök összesen	99 300	Források összesen	99 300

Az eredményhatás miatt a Működési cash-flow 1a. során megjelent a tranzakció vesztesége. Az 5. Befektetett eszközök értékesítésének eredménye soron immateriális javak, tárgyi eszközök és befektetett pénzügyi eszközök között található értékpapírok értékesítésének nyeresége és vesztesége kerül korrekcióra a Működési Cash-flowban, tekintettel arra, hogy az ilyen jellegű gazdasági események hatását a Befektetési cash-flowban kell szerepeltetni (ott viszont csak abban az esetben, ha az pénzeszköz-változással is jár, tekintettel e cash-flow rész direkt levezetésére).

Az 5. Befektetett eszközök értékesítésének eredménye sorban a befektetett eszközök eladási ára (kamatozó értékpapír esetén a felhalmozott kamattal csökkentett eladási ára) és könyv szerinti értéke közötti nyereséget negatív előjellel, a veszteséget pedig pozitív előjellel kell figyelembe venni. (2000. évi C. törvény)

Jelen esetben az értékesítés pénzeszköz-változással járt, így hatása megjelent a Befektetési Cash-flowban is, a 15. Befektetett eszközök eladása soron, abban az összegben, amennyi ténylegesen befolyt a társaság számlájára.

A gazdasági esemény cash-flowra gyakorolt hatásainak fenti kezelésének eredményeként a Cash-flow végső soron megegyezik a mérlegben a nyitómérleghez képest bekövetkezett pénzeszköz-változással.

Modell Kft. Cash-flow kimutatása 2020.01.01-2020.12.31. (eFt)	
I. Működési cash flow (1-13. sorok)	0
1a. Adózás előtti eredmény +/-	-700
1b. Korrekciók az adózás előtti eredményben +/-	
1. Korrigált adózás előtti eredmény (1a+1b) +/-	
2. Elszámolt amortizáció +	
3. Elszámolt értékvesztés és visszairás +/-	
4. Céltartalék képzés és felhasználás különbözete +/-	
5. Befektetett eszközök értékesítésének eredménye +/-	700
6. Szállítói kötelezettség változása +/-	
7. Egyéb rövid lejáratú kötelezettség változása +/-	
8. Passzív időbeli elhatárolások változása +/-	
9. Vevőkövetelés változása +/-	
10. Forgóeszközök (vevőkövetelés és pénzeszköz nélkül) változása +/-	
11. Aktív időbeli elhatárolások változása +/-	
12. Fizetett adó (nyereség után) -	
13. Fizetett osztalék, részesedés -	
II. Befektetési cash flow (14-18. sorok)	2300
14. Befektetett eszközök beszerzése -	
15. Befektetett eszközök eladása +	2300
16. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek törlesztése, megszüntetése, beváltása +	
17. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek -	
18. Kapott osztalék, részesedés +	
III. Finanszírozási cash flow (19-26. sorok)	0
19. Részvénykibocsátás, tőkebevonás (tőkeemelés) bevétele +	
20. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír kibocsátásának bevétele +	
21. Hitel és kölcsön felvétele +	
22. Végrelegesen kapott pénzeszköz +	
23. Részvénybevonás, tőke kivonás (tőkeleszállítás) -	
24. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír visszafizetése -	
25. Hitel és kölcsön törlesztése, visszafizetése -	
26. Végrelegesen átadott pénzeszköz -	
IV. Pénzeszközök változása (I+II+III. sorok) +	2300
27. Devizás pénzeszközök átvértékelése +	
V. Pénzeszközök mérleg szerinti változása (IV+27. sorok) +	2300

(! Vegyük észre, hogy amennyiben az ellenérték magasabb, mint az átadott eszköz könyv szerinti értéke, a tranzakció eredménye nyereség, és a pénzügyi műveletek bevételei soron kerül kimutatásra. Ebben az esetben az adózás előtti eredmény pozitív, és a cash-flowban minden ellenkező előjelű hatást fog mutatni.)

5.2 Tartós hitelviszonyt megtestesítő értékpapír értékesítése

Kicsit bonyolultabb a tartós hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok értékesítésének kezelése, a kamathatások miatt.

A Kft. ezesetben 3 000 eFt könyv szerinti értékű tartós részesedést értékesít 2 300 eFt-ért. Az előző kamatfizetés óta eltelt időre eső kamattartalom 400 eFt.

T 368 (Értékpapír értékesítési számla) K 18 (Tartós hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok) 3 000

T 38 (Pénzeszközök) K 368 (Értékpapír értékesítési számla) 2 300

T 368 (Értékpapír értékesítési számla) K 97 (Pénzügyi műveletek bevétele) 400

T 87 (Pénzügyi műveletek ráfordítása) K 368 (Értékpapír értékesítési számla) 1 100

Az 5.1. példában ugyanilyen paraméterekkel rendelkező tartós részesedés értékesítéséhez képest csupán a hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok jellegzetessége, a kamatozás miatt tér el. Ebben az esetben az értékpapír értékesítés eredménye nem csupán a 700 eFt, hanem az eladási árban lévő kamat (400 eFt) is. Az összes eredményhatás, az időarányosan járó kamat bevételként történő megjelenítése miatt azonban ez esetben ugyanannyi (700 eFt), mint az 5.1. feladat részesedés értékesítése esetén.

Modell Kft.	
Összköltség eljárással készülő	
eredménykimutatása 2020.01.01-2020.12.31.	eFt
I. Értékesítés nettó árbevétele	
II. Aktivált saját teljesítmények értéke	
III. Egyéb bevételek	
IV. Anyagjellegű ráfordítások	
V. Személyi jellegű ráfordítások	
VI. Értékcsökkenési leírás	
VII. Egyéb ráfordítások	
A. Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye	
VIII. Pénzügyi műveletek bevételei	400
IX. Pénzügyi műveletek ráfordításai	1100
B. Pénzügyi műveletek eredménye	-700
C. Adózás előtti eredmény (+A+B)	-700
X. Adófizetési kötelezettség	0
D. Adózott eredmény (+C-X)	-700

Tekintettel arra, hogy ebben az esetben is ugyanolyan könyv szerinti értékű, és ugyancsak befektetett pénzügyi eszköz került értékesítésre, és az érte kapott összeg is ugyanannyi, az adózott eredményre gyakorolt hatás is ugyanannyi. A mérleg így pontosan az 5.1. feladatban bemutatott mérleggel azonos változást mutat.

Modell Kft. Mérlege (eFt)			
2020.12.31			
A. Befektetett eszközök	42 000	D. Saját tőke	36 300
I. Immateriális javak	10 000	I. Jegyzett tőke	10 000
II. Tárgyi eszközök	30 000	II. Jegyzett, de be nem fizetett tőke (-)	
III. Befektetett pénzügyi eszközök	2 000	III. Tőketartalék	
		IV. Eredménytartalék	27 000
		V. Lekötött tartalék	
B Forgóeszközök	56 300	VI. Értékelési tartalék	
I. Készletek	15 000	VII. Adózott eredmény	- 700
II. Követelések	10 000	E. Céltartalék	2 000
III. Értékpapírok	19 000	F. Kötelezettségek	60 000
IV. Pénzeszközök	12 300	I. Hátrasorolt kötelezettségek	
		II. Hosszú lejáratú kötelezettségek	10 000
		III. Rövid lejáratú kötelezettségek	50 000
C. Aktív időbeli elhatárolások	1 000	G. Passzív időbeli elhatárolások	1 000
Eszközök összesen	99 300	Források összesen	99 300

Az 5. Befektetett eszközök értékesítésének eredménye sorban a befektetett eszközök eladási ára (kamatozó értékpapír esetén a felhalmozott kamattal csökkentett eladási ára) és könyv szerinti értéke közötti nyereséget negatív előjellel, a veszteséget pedig pozitív előjellel kell figyelembe venni. (2000. évi C. törvény)

Az eredményhatás miatt a Működési cash-flow 1a. során megjelent a tranzakció vesztesége. A Működési Cash-flowban az 5. Befektetett eszközök értékesítésének eredménye soron kerül korrekcióra a befektetett pénzügyi eszközök között található értékpapírok értékesítésének nyeresége és vesztesége, azaz a realizált árfolyamkülönbözet, tekintettel arra, hogy az ilyen jellegű gazdasági események hatását a Befektetési cash-flowban kell szerepeltetni (ott viszont csak abban az esetben, ha az pénzeszköz-változással is jár, tekintettel e cash-flow rész direkt levezetésére). Ha az 1a. Adózás előtti eredmény sort tekintjük, láthatjuk, hogy az elszámolt kamatbevétel miatt ez eltér az 5. soron szereplő árfolyamveszteségtől, ezért a Működési cash-flow pontosan az 1a. és az 5. sor különbözetét, azaz azt a 400 eFt-ot fogja mutatni, ami a kamattartalomnak köszönhető. A Kamathatás mindig a Működési cash-flowban marad.

Jelen esetben az értékesítés pénzeszköz-változással járt, így hatása megjelent a Befektetési Cash-flowban is, a 15. Befektetett eszközök eladása soron, abban az összegben, amennyi ténylegesen befolyt a társaság számlájára, csökkentve a Működési cash-flow részben már megjelenített kamattartalommal. A Teljes pénzeszközváltozás azonban ugyanannyi tartós hitelviszonyt megtestesítő értékpapír értékesítésekor is, mint tartós részesedés értékesítésekor, a kamathatás csak az eredményt, és az egyes cash-flow részeket befolyásolja.

Modell Kft. Cash-flow kimutatása 2020.01.01-2020.12.31. (eFt)	
I. Működési cash flow (1-13. sorok)	400
1a. Adózás előtti eredmény +/-	-700
1b. Korrekciók az adózás előtti eredményben +/-	
1. Korrigált adózás előtti eredmény (1a+1b) +/-	
2. Elszámolt amortizáció +	
3. Elszámolt értékvesztés és visszairás +/-	
4. Céltartalék képzés és felhasználás különbözete +/-	
5. Befektetett eszközök értékesítésének eredménye +/-	1100
6. Szállítói kötelezettség változása +/-	
7. Egyéb rövid lejáratú kötelezettség változása +/-	
8. Passzív időbeli elhatárolások változása +/-	
9. Vevőkövetelés változása +/-	
10. Forgóeszközök (vevőkövetelés és pénzeszköz nélkül) változása +/-	
11. Aktív időbeli elhatárolások változása +/-	
12. Fizetett adó (nyereség után) -	
13. Fizetett osztalék, részesedés -	
II. Befektetési cash flow (14-18. sorok)	1900
14. Befektetett eszközök beszerzése -	
15. Befektetett eszközök eladása +	1900
16. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek törlesztése, megszüntetése, beváltása +	
17. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek -	
18. Kapott osztalék, részesedés +	
III. Finanszírozási cash flow (19-26. sorok)	0
19. Részvénykibocsátás, tőkebevonás (tőkeemelés) bevétele +	
20. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír kibocsátásának bevétele +	
21. Hitel és kölcsön felvétele +	
22. Véglegesen kapott pénzeszköz +	
23. Részvénybevonás, tőke kivonás (tőkeleszállítás) -	
24. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír visszafizetése -	
25. Hitel és kölcsön törlesztése, visszafizetése -	
26. Véglegesen átadott pénzeszköz -	
IV. Pénzeszközök változása (I+II+III. sorok) +	2300
27. Devizás pénzeszközök átvértékelése +	
V. Pénzeszközök mérleg szerinti változása (IV+27. sorok) +	2300

(! Vegyük észre, hogy természetesen erre az esetre is igaz az, hogy amennyiben az ellenérték magasabb, mint az átadott eszköz könyv szerinti értéke, a tranzakció

eredménye nyereség, és a pénzügyi műveletek bevételei soron kerül kimutatásra. Ebben az esetben az adózás előtti eredmény pozitív, és a cash-flowban minden ellenkező előjelű hatást fog mutatni.)

5.3 Tárgyi eszköz értékesítése

Ebben az esetben az értékesített eszköz könyv szerinti értéke (3 000), és eladási ára (2 300) ugyanannyi, mint az előző esetekben bemutatott értékpapírok értékesítése esetén azzal a különbséggel, hogy jelen esetben tárgyi eszköz kerül értékesítésre, illetve hogy a vevő csupán az ellenérték felét fizette ki tárgyévben.

Könyvelése (eFt):

T 368 (Tárgyi eszköz értékesítés tech. számla)	K 12-16 (Tárgyi eszközök)	3 000
T 311 (Vevőkövetelések)	K 368 (Tárgyi eszköz értékesítés tech. számla)	2 300
T 86 (Egyéb ráfordítások)	K 368 (Tárgyi eszköz értékesítés tech. számla)	700
T 38 (Pénzeszközök)	K 311 (Vevőkövetelések)	1 150

Mivel az értékesítés technikai számlájának zárásaként ráfordítás keletkezett, az eredménykimutatás tartalmazza ezt a hatást.

Az értékpapírok értékesítéséhez képest azonban a tárgyi eszközök (és immateriális javak) értékesítése az Üzemi/üzleti tevékenység eredményét érinti, veszteség esetén az egyéb ráfordítások soron (nyereség esetén az egyéb bevételek soron). A tárgyévi adózott eredmény azonban ebben az esetben is az 5.1 és 5.2. esetben leírtaknak megfelelően -700 eFt.

Modell Kft.	
Összköltség eljárással készülő	
eredménykimutatása 2020.01.01-2020.12.31.	eFt
I. Értékesítés nettó árbevétele	
II. Aktivált saját teljesítmények értéke	
III. Egyéb bevételek	
IV. Anyagjellegű ráfordítások	
V. Személyi jellegű ráfordítások	
VI. Értékcsökkenési leírás	
VII. Egyéb ráfordítások	700
A. Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye	-700
VIII. Pénzügyi műveletek bevételei	
IX. Pénzügyi műveletek ráfordításai	
B. Pénzügyi műveletek eredménye	0
C. Adózás előtti eredmény (+A+B)	-700
X. Adófizetési kötelezettség	0
D. Adózott eredmény (+C-X)	-700

Modell Kft. Mérlege (eFt)			
2020.12.31			
A. Befektetett eszközök	42 000	D. Saját tőke	36 300
I. Immateriális javak	10 000	I. Jegyzett tőke	10 000
II. Tárgyi eszközök	27 000	II. Jegyzett, de be nem fizetett tőke (-)	
III. Befektetett pénzügyi eszközök	5 000	III. Tőketartalék	
		IV. Eredménytartalék	27 000
		V. Lekötött tartalék	
B Forgóeszközök	56 300	VI. Értékelési tartalék	
I. Készletek	15 000	VII. Adózott eredmény	- 700
II. Követelések	11 150	E. Céltartalék	2 000
III. Értékpapírok	19 000	F. Kötelezettségek	60 000
IV. Pénzeszközök	11 150	I. Hátrasorolt kötelezettségek	
		II. Hosszú lejáratú kötelezettségek	10 000
		III. Rövid lejáratú kötelezettségek	50 000
C. Aktív időbeli elhatárolások	1 000	G. Passzív időbeli elhatárolások	1 000
Eszközök összesen	99 300	Források összesen	99 300

Tekintve, hogy ebben a példában a vevő csak az eladási ár felét fizette ki, a pénzeszközök a korábbi példák 2 300 eFt-os növekedéséhez képest csak 1 150 eFt-al növekedtek, az összeg másik fele a Követelések értékét növelte.

Tekintettel arra, hogy ebben az esetben is ugyanolyan könyv szerinti értékű, és ugyancsak befektetett eszköz került értékesítésre, és az érte kapott összeg is ugyanannyi, az adózott eredményre gyakorolt hatás is ugyanannyi. A mérlegfőösszeg így pontosan az 5.1. és az 5.2. feladatban bemutatott mérleggel azonos változást mutat.

Modell Kft. Cash-flow kimutatása 2020.01.01-2020.12.31. (eFt)	
I. Működési cash flow (1-13. sorok)	0
1a. Adózás előtti eredmény +/-	-700
1b. Korrekciók az adózás előtti eredményben +/-	
1. Korrigált adózás előtti eredmény (1a+1b) +/-	
2. Elszámolt amortizáció +	
3. Elszámolt értékvesztés és visszairás +/-	
4. Céltartalék képzés és felhasználás különbözete +/-	
5. Befektetett eszközök értékesítésének eredménye +/-	700
6. Szállítói kötelezettség változása +/-	
7. Egyéb rövid lejáratú kötelezettség változása +/-	
8. Passzív időbeli elhatárolások változása +/-	
9. Vevőkövetelés változása +/-	-800
9b. Korrekció	800
10. Forgóeszközök (vevőkövetelés és pénzeszköz nélkül) változása +/-	
11. Aktív időbeli elhatárolások változása +/-	
12. Fizetett adó (nyereség után) -	
13. Fizetett osztalék, részesedés -	
II. Befektetési cash flow (14-18. sorok)	1150
14. Befektetett eszközök beszerzése -	
15. Befektetett eszközök eladása +	1150
16. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek törlesztése, megszüntetése, beváltása +	
17. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek -	
18. Kapott osztalék, részesedés +	
III. Finanszírozási cash flow (19-26. sorok)	0
19. Részvénykibocsátás, tőkebevonás (tőkeemelés) bevétele +	
20. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír kibocsátásának bevétele +	
21. Hitel és kölcsön felvétele +	
22. Végrelegesen kapott pénzeszköz +	
23. Részvénybevonás, tőke kivonás (tőkeleszállítás) -	
24. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír visszafizetése -	
25. Hitel és kölcsön törlesztése, visszafizetése -	
26. Végrelegesen átadott pénzeszköz -	
IV. Pénzeszközök változása (I+II+III. sorok) +	1150
27. Devizás pénzeszközök átvértékelése +	
V. Pénzeszközök mérleg szerinti változása (IV+27. sorok) +	1150

Az 5. Befektetett eszközök értékesítésének eredménye sorban a befektetett eszközök eladási ára és könyv szerinti értéke közötti veszteséget pozitív előjellel kell figyelembe venni. (2000. évi C. törvény)

Az eredményhatás miatt a Működési cash-flow 1a. során megjelent a tranzakció vesztesége. A Működési Cash-flowban az 5. Befektetett eszközök értékesítésének eredménye soron kerül korrekcióra ez az eredményhatás, tekintettel arra, hogy az ilyen jellegű gazdasági események hatását a Befektetési cash-flowban kell szerepeltetni (ott viszont csak abban az esetben, ha az pénzeszköz-változással is jár, tekintettel e cash-flow rész direkt levezetésére).

Jelen esetben az értékesítés pénzeszköz-változással járt, így hatása a Befektetési Cash-flowban is, a 15. Befektetett eszközök eladása soron, abban az összegben, amennyi ténylegesen befolyt a társaság számlájára. Azonban mivel egy befektetett eszköznek, így Befektetési Cash-flownak minősülő eszközzel kapcsolatos követelés is fennmaradt, a követelésnövekedés cash-flow hatásait eliminálni kell egy korrekciós sor segítségével.

5.4 Tartós részesedés beszerzése

A Kft. 1 000 eFt névértékű részvényt vásárolt 2 000 eFt összegben tartós befektetési céllal.

Könyvelése (eFt)

T 17 (Tartós részesedések) K 38 (Pénzeszközök) 2 000

A részesedés vásárlás eredményhatással nem jár, így itt az eredménykimutatás bemutatásától eltekintünk.

Modell Kft. Mérlege (eFt)			
2020.12.31			
A. Befektetett eszközök	47 000	D. Saját tőke	37 000
I. Immateriális javak	10 000	I. Jegyzett tőke	10 000
II. Tárgyi eszközök	30 000	II. Jegyzett, de be nem fizetett tőke (-)	
III. Befektetett pénzügyi eszközök	7 000	III. Tőketartalék	
		IV. Eredménytartalék	27 000
		V. Lekötött tartalék	
B Forgóeszközök	52 000	VI. Értékelési tartalék	
I. Készletek	15 000	VII. Adózott eredmény	-
II. Követelések	10 000	E. Céltartalék	2 000
III. Értékpapírok	19 000	F. Kötelezettségek	60 000
IV. Pénzeszközök	8 000	I. Hátrasorolt kötelezettségek	
		II. Hosszú lejáratú kötelezettségek	10 000
		III. Rövid lejáratú kötelezettségek	50 000
C. Aktív időbeli elhatárolások	1 000	G. Passzív időbeli elhatárolások	1 000
Eszközök összesen	100 000	Források összesen	100 000

A tranzakció hatására Kft-nél nőtt a befektetett eszközök, és ugyanakkora összegben csökkent a pénzeszközök értéke, így a mérlegfőösszeg az eredetihez képest nem változott.

Modell Kft. Cash-flow kimutatása 2020.01.01-2020.12.31. (eFt)	
I. Működési cash flow (1-13. sorok)	0
1a. Adózás előtti eredmény +/-	0
1b. Korrekciók az adózás előtti eredményben +/-	
1. Korrigált adózás előtti eredmény (1a+1b) +/-	
2. Elszámolt amortizáció +	
3. Elszámolt értékvesztés és visszairás +/-	
4. Céltartalék képzés és felhasználás különbözete +/-	
5. Befektetett eszközök értékesítésének eredménye +/-	0
6. Szállítói kötelezettség változása +/-	
7. Egyéb rövid lejáratú kötelezettség változása +/-	
8. Passzív időbeli elhatárolások változása +/-	
9. Vevőkövetelés változása +/-	
10. Forgóeszközök (vevőkövetelés és pénzeszköz nélkül) változása +/-	
11. Aktív időbeli elhatárolások változása +/-	
12. Fizetett adó (nyereség után) -	
13. Fizetett osztalék, részesedés -	
II. Befektetési cash flow (14-18. sorok)	-2000
14. Befektetett eszközök beszerzése -	-2000
15. Befektetett eszközök eladása +	
16. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek törlesztése, megszüntetése, beváltása +	
17. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek -	
18. Kapott osztalék, részesedés +	
III. Finanszírozási cash flow (19-26. sorok)	0
19. Részvénykibocsátás, tőkebevonás (tőkeemelés) bevétele +	
20. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír kibocsátásának bevétele +	
21. Hitel és kölcsön felvétele +	
22. Véglegesen kapott pénzeszköz +	
23. Részvénybevonás, tőke kivonás (tőkecsökkentés) -	
24. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír visszafizetése -	
25. Hitel és kölcsön törlesztése, visszafizetése -	
26. Véglegesen átadott pénzeszköz -	
IV. Pénzeszközök változása (I+II+III. sorok) +	-2000
27. Devizás pénzeszközök átváltása +	
V. Pénzeszközök mérleg szerinti változása (IV+27. sorok) +	-2000

Befektetett pénzügyi eszköz beszerzése csak a Befektetési cash-flowt érintheti, az érte kifizetett összeg fog megjelenni negatív előjellel (direkt hatás: pénzeszközt adott át a Kft. az értékpapír fejében)

5.5 Tartós hitelviszonyt megtestesítő értékpapír beszerzése

A Kft. hitelviszonyt megtestesítő értékpapírt vásárolt 2 000 eFt összegben tartós befektetési céllal. A vételárban lévő kamat 300 eFt.

Könyvelése eFt:

T 18 (Tartós hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok)	K 38 (Pénzeszközök)	1 700
T 97 (Pénzügyi műveletek bevétele)	K 38 (Pénzeszközök)	300

A kamatozó értékpapír vásárlása a vételárban elismert kamat miatt jár eredményhatással.

Modell Kft.	
Összköltség eljárással készülő	
eredménykimutatása 2020.01.01-2020.12.31.	eFt
I. Értékesítés nettó árbevétele	
II. Aktivált saját teljesítmények értéke	
III. Egyéb bevételek	
IV. Anyagjellegű ráfordítások	
V. Személyi jellegű ráfordítások	
VI. Értékcsökkenési leírás	
VII. Egyéb ráfordítások	
A. Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye	0
VIII. Pénzügyi műveletek bevételei	-300
IX. Pénzügyi műveletek ráfordításai	
B. Pénzügyi műveletek eredménye	-300
C. Adózás előtti eredmény (+A+B)	-300
X. Adófizetési kötelezettség	0
D. Adózott eredmény (+C-X)	-300

Természetesen a Kft.-nél lévő kamatozó értékpapír után év végén elszámolják majd a járó kamatot, így év fordulónapon nem lesz negatív a pénzügyi műveletek bevételek sora, a példa csak a beszerzés hatásainak bemutatására vonatkozik.

A tranzakció hatására Kft-nél nőtt a befektetett eszközök értéke, de a kamatozó értékpapír beszerzése esetén a bekerülési érték a vételárban lévő kamatot nem tartalmazza, az pénzügyi műveletek bevételeit csökkentő tételként kerül kimutatásra. A részesedés vásárláshoz képest a mérlegfőösszeg pontosan a kamattartalommal lesz kevesebb hitelviszonyt megtestesítő, kamatozó értékpapír beszerzése esetén.

Modell Kft. Mérlege (eFt)			
2020.12.31			
A. Befektetett eszközök	46 700	D. Saját tőke	36 700
I. Immateriális javak	10 000	I. Jegyzett tőke	10 000
II. Tárgyi eszközök	30 000	II. Jegyzett, de be nem fizetett tőke (-)	
III. Befektetett pénzügyi eszközök	6 700	III. Tőketartalék	
		IV. Eredménytartalék	27 000
		V. Lekötött tartalék	
B Forgóeszközök	52 000	VI. Értékelési tartalék	
I. Készletek	15 000	VII. Adózott eredmény	- 300
II. Követelések	10 000	E. Céltartalék	2 000
III. Értékpapírok	19 000	F. Kötelezettségek	60 000
IV. Pénzeszközök	8 000	I. Hátrasorolt kötelezettségek	
		II. Hosszú lejáratú kötelezettségek	10 000
		III. Rövid lejáratú kötelezettségek	50 000
C. Aktív időbeli elhatárolások	1 000	G. Passzív időbeli elhatárolások	1 000
Eszközök összesen	99 700	Források összesen	99 700

Ahogy az az 5.2. Tartós hitelviszonyt megtestesítő értékpapír értékesítése példában bemutatásra került, az eladási árban, jelen esetben a vételárban lévő kamat mindig a Működési Cash-flow részben marad. Beszerzés esetén ezt a kamatrészt már az 1a. Adózás előtti eredmény sor mutatja. Befektetett pénzügyi eszköz beszerzése csak a Befektetési cash-flowt érintheti, az érte kifizetett összeg fog megjelenni negatív előjellel (direkt hatás: pénzeszközt adott át a Kft. az értékpapír fejében), a vételárban lévő kamattal csökkentett értékben. A két cash-flow rész összességében azt a pénzváltozást mutatja, ami az értékpapír beszerzésekor összesen kifizetésre került.

I. Működési cash flow (1-13. sorok)	-300
1a. Adózás előtti eredmény +/-	-300
1b. Korrekciók az adózás előtti eredményben +/-	
1. Korrigált adózás előtti eredmény (1a+1b) +/-	
2. Elszámolt amortizáció +	
3. Elszámolt értékvesztés és visszaírás +/-	
4. Céltartalék képzés és felhasználás különbözete +/-	
5. Befektetett eszközök értékesítésének eredménye +/-	
6. Szállítói kötelezettség változása +/-	
7. Egyéb rövid lejáratú kötelezettség változása +/-	
8. Passzív időbeli elhatárolások változása +/-	
9. Vevőkövetelés változása +/-	
10. Forgóeszközök (vevőkövetelés és pénzeszköz nélkül) változása +/-	
11. Aktív időbeli elhatárolások változása +/-	
12. Fizetett adó (nyereség után) -	
13. Fizetett osztalék, részesedés -	
II. Befektetési cash flow (14-18. sorok)	-1700
14. Befektetett eszközök beszerzése -	-1700
15. Befektetett eszközök eladása +	
16. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek törlesztése, megszüntetése, beváltása +	
17. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek -	
18. Kapott osztalék, részesedés +	
III. Finanszírozási cash flow (19-26. sorok)	0
19. Részvénykibocsátás, tőkebevonás (tőkeemelés) bevétele +	
20. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír kibocsátásának bevétele +	
21. Hitel és kölcsön felvétele +	
22. Véglegesen kapott pénzeszköz +	
23. Részvénybevonás, tőkekivonás (tőkeleszállítás) -	
24. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír visszafizetése -	
25. Hitel és kölcsön törlesztése, visszafizetése -	
26. Véglegesen átadott pénzeszköz -	
IV. Pénzeszközök változása (I+II+III. sorok) +	-2000
27. Devizás pénzeszközök átvértékelése +	
V. Pénzeszközök mérleg szerinti változása (IV+27. sorok) +	-2000

5.6 Tárgyi eszköz beszerzése

A Kft. tárgyi eszközt vásárolt 2 000 eFt összegben, amelyből a tárgyévben 1 700 eFt került kifizetésre.

Könyvelése (eFt):

T 12-16 (Tárgyi eszközök)	K 455 (Beruházási szállítók)	2 000
T 455 (Beruházási szállítók)	K 38 (Pénzeszközök)	1 700

A tárgyi eszköz vásárlás eredményhatással nem jár, ezért az eredménykimutatás nem kerül bemutatásra..

Modell Kft. Mérlege (eFt)			
2020.12.31			
A. Befektetett eszközök	47 000	D. Saját tőke	37 000
I. Immateriális javak	10 000	I. Jegyzett tőke	10 000
II. Tárgyi eszközök	32 000	II. Jegyzett, de be nem fizetett tőke (-)	
III. Befektetett pénzügyi eszközök	5 000	III. Tőketartalék	
		IV. Eredménytartalék	27 000
		V. Lekötött tartalék	
B Forgóeszközök	52 300	VI. Értékelési tartalék	
I. Készletek	15 000	VII. Adózott eredmény	-
II. Követelések	10 000	E. Céltartalék	2 000
III. Értékpapírok	19 000	F. Kötelezettségek	60 300
IV. Pénzeszközök	8 300	I. Hátrasorolt kötelezettségek	
		II. Hosszú lejáratú kötelezettségek	10 000
		III. Rövid lejáratú kötelezettségek	50 300
C. Aktív időbeli elhatárolások	1 000	G. Passzív időbeli elhatárolások	1 000
Eszközök összesen	100 300	Források összesen	100 300

A tranzakció hatására a Kft-nél nőtt a befektetett eszközök értéke, a beszerzési árból azonban csak egy rész került kifizetésre, így a pénzeszköz nem ugyanolyan mértékben csökkent, és maradt rövid lejáratú kötelezettsége a beszerzés kapcsán a Kft-nek.

Befektetett pénzügyi eszköz beszerzése csak a Befektetési cash-flowt érintheti, az érte kifizetett összeg fog megjelenni negatív előjellel (direkt hatás: pénzeszközt adott át a Kft. az értékpapír fejében). A ki nem fizetett rész, a beruházási szállító azonban bár megjelenik a Működési-cash flow részben, de az alapul szolgáló tétel befektetési jellege miatt eliminációra kerül.

I. Működési cash flow (1-13. sorok)	0
1a. Adózás előtti eredmény +/-	0
1b. Korrekciók az adózás előtti eredményben +/-	
1. Korrigált adózás előtti eredmény (1a+1b) +/-	
2. Elszámolt amortizáció +	
3. Elszámolt értékvesztés és visszaírás +/-	
4. Céltartalék képzés és felhasználás különbözete +/-	
5. Befektetett eszközök értékesítésének eredménye +/-	
6. Szállítói kötelezettség változása +/-	300
6b. Korrekciók	-300
7. Egyéb rövid lejáratú kötelezettség változása +/-	
8. Passzív időbeli elhatárolások változása +/-	
9. Vevőkövetelés változása +/-	
10. Forgóeszközök (vevőkövetelés és pénzeszköz nélkül) változása +/-	
11. Aktív időbeli elhatárolások változása +/-	
12. Fizetett adó (nyereség után) -	
13. Fizetett osztalék, részesedés -	
II. Befektetési cash flow (14-18. sorok)	-1700
14. Befektetett eszközök beszerzése -	-1700
15. Befektetett eszközök eladása +	
16. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek törlesztése, megszüntetése, beváltása +	
17. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek -	
18. Kapott osztalék, részesedés +	
III. Finanszírozási cash flow (19-26. sorok)	0
19. Részvénykibocsátás, tőkebevonás (tőkeemelés) bevétele +	
20. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír kibocsátásának bevétele +	
21. Hitel és kölcsön felvétele +	
22. Véglegesen kapott pénzeszköz +	
23. Részvénybevonás, tőke kivonás (tőkeleszállítás) -	
24. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír visszafizetése -	
25. Hitel és kölcsön törlesztése, visszafizetése -	
26. Véglegesen átadott pénzeszköz -	
IV. Pénzeszközök változása (I+II+III. sorok) +	-1700
27. Devizás pénzeszközök átvértékelése +	
V. Pénzeszközök mérleg szerinti változása (IV+27. sorok) +	-1700

5.7 Önálló feladat

Gondolkozzunk el azon, hogy mi lesz a hatása az 5.1, 5.2 és 5.3 feladatoknak nyereséggel történő értékesítés esetén!

6. Társasági adó

A társasági adónak csak a ténylegesen kifizetett összege jelenhet meg a Működési cash-flowban (12. Fizetett adó soron). Az esetlegesen megmaradt adótartozás a 7. Egyéb rövid lejáratú kötelezettségek soron kerül korrigálásra.

6.1 Pénzügyileg rendezett társasági adó

A Kft. tárgyévi adófizetési kötelezettsége 250 eFt, mely megfizetésre is került.

Könyvelése (eFt):

T 89 (Társasági adó)	K 461 (Társasági adó elszámolása)	250
T 461 (Társasági adó elszámolása)	K 38 (Pénzeszközök)	250

A társasági adófizetési kötelezettség eredményt terhel. Nem szabad megfeledkezni arról a tranzakció hatásainak figyelembevételénél, hogy míg a Cash-flow kimutatás Adózás előtti eredményt tartalmaz az 1b. soron, addig a mérlegbe már az Adózott eredmény fog kerülni.

Modell Kft. Összköltség eljárással készülő eredménykimutatása 2020.01.01-2020.12.31.	eFt
I. Értékesítés nettó árbevétele	
II. Aktivált saját teljesítmények értéke	
III. Egyéb bevételek	
IV. Anyagjellegű ráfordítások	
V. Személyi jellegű ráfordítások	
VI. Értékcsökkenési leírás	
VII. Egyéb ráfordítások	
A. Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye	
VIII. Pénzügyi műveletek bevételei	
IX. Pénzügyi műveletek ráfordításai	
B. Pénzügyi műveletek eredménye	
C. Adózás előtti eredmény (+A+B)	0
X. Adófizetési kötelezettség	250
D. Adózott eredmény (+C-X)	-250

A társasági adó az eredményt, így végső soron az Adózott eredményt, és a saját tőkét csökkenti, és tekintettel arra, hogy ebben az esetben a kifizetés is megtörtént, egyidejűleg a pénzeszközök is csökkentek, így a mérlegfőösszeg is csökkent. A pénzeszközök állományának csökkenése (-250) a cash-flow kimutatásban is megjelenik (Működési cash-flow: -250).

Modell Kft. Mérlege (eFt)			
2020.12.31			
A. Befektetett eszközök	45 000	D. Saját tőke	36 750
I. Immateriális javak	10 000	I. Jegyzett tőke	10 000
II. Tárgyi eszközök	30 000	II. Jegyzett, de be nem fizetett tőke (-)	
III. Befektetett pénzügyi eszközök	5 000	III. Tőketartalék	
		IV. Eredménytartalék	27 000
		V. Lekötött tartalék	
B Forgóeszközök	53 750	VI. Értékelési tartalék	
I. Készletek	15 000	VII. Adózott eredmény	- 250
II. Követelések	10 000	E. Céltartalék	2 000
III. Értékpapírok	19 000	F. Kötelezettségek	60 000
IV. Pénzeszközök	9 750	I. Hátrasorolt kötelezettségek	
		II. Hosszú lejáratú kötelezettségek	10 000
		III. Rövid lejáratú kötelezettségek	50 000
C. Aktív időbeli elhatárolások	1 000	G. Passzív időbeli elhatárolások	1 000
Eszközök összesen	99 750	Források összesen	99 750

A társasági adó a Működési cash-flow azon két sorából (12. és 13.) az egyik, ami direkt pénzváltozás esetén tartalmazhat összeget. A 12. Fizetett adó soron csupán a tárgyévben pénzügyileg is rendezett társasági adót lehet szerepeltetni.

Modell Kft. Cash.flow kimutatása 2020.01.01-2020.12.31. (eFt)		
I. Működési cash flow (1-13. sorok)		-250
1a. Adózás előtti eredmény +/-		0
1b. Korrekciók az adózás előtti eredményben +/-		
1. Korrigált adózás előtti eredmény (1a+1b) +/-		
2. Elszámolt amortizáció +		
3. Elszámolt értékvesztés és visszairás +/-		
4. Céltartalék képzés és felhasználás különbözete +/-		
5. Befektetett eszközök értékesítésének eredménye +/-		
6. Szállítói kötelezettség változása +/-		
7. Egyéb rövid lejáratú kötelezettség változása +/-		
7.b. Korrekció		
8. Passzív időbeli elhatárolások változása +/-		
9. Vevőkövetelés változása +/-		
10. Forgóeszközök (vevőkövetelés és pénzeszköz nélkül) változása +/-		
11. Aktív időbeli elhatárolások változása +/-		
12. Fizetett adó (nyereség után) -		-250
13. Fizetett osztalék, részesedés -		
II. Befektetési cash flow (14-18. sorok)		0
14. Befektetett eszközök beszerzése -		
15. Befektetett eszközök eladása +		
16. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek törlesztése, megszüntetése, beváltása +		
17. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek -		
18. Kapott osztalék, részesedés +		
III. Finanszírozási cash flow (19-26. sorok)		0
19. Részvénykibocsátás, tőkebevonás (tőkeemelés) bevétele +		
20. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír kibocsátásának bevétele +		
21. Hitel és kölcsön felvétele +		
22. Véglegesen kapott pénzeszköz +		
23. Részvénybevonás, tőke kivonás (tőke szállítás) -		
24. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír visszafizetése -		
25. Hitel és kölcsön törlesztése, visszafizetése -		
26. Véglegesen átadott pénzeszköz -		
IV. Pénzeszközök változása (I+II+III. sorok) +		-250
27. Devizás pénzeszközök ártértékelése +		
V. Pénzeszközök mérleg szerinti változása (IV+27. sorok) +		-250

6.2 Pénzügyileg részben rendezett társasági adó

A Kft. tárgyévi adófizetési kötelezettsége 250 eFt, melyből 200 eFt került megfizetésre.

Könyvelése (eFt):

T 89 (Társasági adó)	K 461 (Társasági adó elszámolása)	250
T 461 (Társasági adó elszámolása)	K 38 (Pénzeszközök)	200

A társasági adófizetési kötelezettség eredményt terhel. Nem szabad megfeledkezni arról a tranzakció hatásainak figyelembevételénél, hogy míg a Cash-flow kimutatás Adózás előtti eredményt tartalmaz az 1b. soron, addig a mérlegbe már az Adózott eredmény fog kerülni.

Modell Kft.	
Összköltség eljárással készülő	
eredménykimutatása 2020.01.01-2020.12.31.	eFt
I. Értékesítés nettó árbevétele	
II. Aktivált saját teljesítmények értéke	
III. Egyéb bevételek	
IV. Anyagjellegű ráfordítások	
V. Személyi jellegű ráfordítások	
VI. Értékcsökkenési leírás	
VII. Egyéb ráfordítások	
A. Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye	
VIII. Pénzügyi műveletek bevételei	
IX. Pénzügyi műveletek ráfordításai	
B. Pénzügyi műveletek eredménye	
C. Adózás előtti eredmény (+A+B)	0
X. Adófizetési kötelezettség	250
D. Adózott eredmény (+C-X)	-250

Modell Kft. Mérlege (eFt)			
2020.12.31			
A. Befektetett eszközök	45 000	D. Saját tőke	36 750
I. Immateriális javak	10 000	I. Jegyzett tőke	10 000
II. Tárgyi eszközök	30 000	II. Jegyzett, de be nem fizetett tőke (-)	
III. Befektetett pénzügyi eszközök	5 000	III. Tőketartalék	
		IV. Eredménytartalék	27 000
		V. Lekötött tartalék	
B Forgóeszközök	53 800	VI. Értékelési tartalék	
I. Készletek	15 000	VII. Adózott eredmény	- 250
II. Követelések	10 000	E. Céltartalék	2 000
III. Értékpapírok	19 000	F. Kötelezettségek	60 050
IV. Pénzeszközök	9 800	I. Hátrasorolt kötelezettségek	
		II. Hosszú lejáratú kötelezettségek	10 000
		III. Rövid lejáratú kötelezettségek	50 050
C. Aktív időbeli elhatárolások	1 000	G. Passzív időbeli elhatárolások	1 000
Eszközök összesen	99 800	Források összesen	99 800

A társasági adó az eredményt, így végső soron az Adózott eredményt, és a saját tőkét csökkenti. Tekintettel arra, hogy a kifizetés csak részben történt meg, maradt fenn rövid lejáratú kötelezettség is.

A társasági adó a Működési cash-flow azon két sorából (12. és 13.) az egyik, ami direkt pénzváltozás esetén tartalmazhat összeget. A 12. Fizetett adó soron csupán a tárgyévben pénzügyileg is rendezett társasági adót lehet szerepeltetni, a rövid lejáratú kötelezettségek között megmaradt, ki nem fizetett összeget a korrigálni kell.

Modell Kft. Cash.flow kimutatása 2020.01.01-2020.12.31. (eFt)	
I. Működési cash flow (1-13. sorok)	-200
1a. Adózás előtti eredmény +/-	0
1b. Korrekciók az adózás előtti eredményben +/-	
1. Korrigált adózás előtti eredmény (1a+1b) +/-	
2. Elszámolt amortizáció +	
3. Elszámolt értékvesztés és visszairás +/-	
4. Céltartalék képzés és felhasználás különbözete +/-	
5. Befektetett eszközök értékesítésének eredménye +/-	
6. Szállítói kötelezettség változása +/-	
7. Egyéb rövid lejáratú kötelezettség változása +/-	50
7.b. Korrekció	-50
8. Passzív időbeli elhatárolások változása +/-	
9. Vevőkövetelés változása +/-	
10. Forgóeszközök (vevőkövetelés és pénzeszköz nélkül) változása +/-	
11. Aktív időbeli elhatárolások változása +/-	
12. Fizetett adó (nyereség után) -	-200
13. Fizetett osztalék, részesedés -	
II. Befektetési cash flow (14-18. sorok)	0
14. Befektetett eszközök beszerzése -	
15. Befektetett eszközök eladása +	
16. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek törlesztése, megszüntetése, beváltása +	
17. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek -	
18. Kapott osztalék, részesedés +	
III. Finanszírozási cash flow (19-26. sorok)	0
19. Részvénykibocsátás, tőkebevonás (tőkeemelés) bevétele +	
20. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír kibocsátásának bevétele +	
21. Hitel és kölcsön felvétele +	
22. Véglegesen kapott pénzeszköz +	
23. Részvénybevonás, tőke kivonás (tőkeleszállítás) -	
24. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír visszafizetése -	
25. Hitel és kölcsön törlesztése, visszafizetése -	
26. Véglegesen átadott pénzeszköz -	
IV. Pénzeszközök változása (I+II+III. sorok) +	-200
27. Devizás pénzeszközök átváltása +	
V. Pénzeszközök mérleg szerinti változása (IV+27. sorok) +	-200

7. Részvénykibocsátás, tőkebevonás - részvénybevonás, tőkekivonás

A következő, 7., 8. és 9. fejezetekben néhány Finanszírozási cash-flowt érintő gazdasági esemény hatásmechanizmusa kerül bemutatásra.

7.1 Saját részvény, üzletrész visszavásárlása

A Kft. tervezett tőkeleszállítása miatt saját üzletrészeket vásárolt vissza 700 eFt összegben. Az üzletrészek névértéke 800 eFt. Az üzletrész bevonására fordulónapig nem került sor.

Könyvelése (eFt):

T 374 (Saját részvények, üzletrészek)	K 38 (Pénzeszközök)	700
T 413 (Eredménytartalék)	K 414 (Lekötött tartalék)	700

A visszavásárolt saját részvények, üzletrészek visszavásárláskori értékén jogszabály alapján lekötött tartalékot kell képezni. Ahogy az a könyvelési tételből is látszik, a lekötött tartalékokkal kapcsolatos gazdasági esemény nem jár pénzeszközváltozással, a cash-flowra nem gyakorol hatást.

A tranzakciónak eredményhatása nincs, így az eredménykimutatás nem kerül bemutatásra.

A magyar számviteli standardok alapján a saját részvények, üzletrészek Értékpapírnak minősülnek, és a Forgóeszközök között kerülnek kimutatásra a beszerzésük érdekében kifizetett összegben. Tekintettel arra, hogy a Pénzeszközök ugyanilyen értékben csökkentek, a mérlegfőösszeg összességében nem változott.

Modell Kft. Mérlege (eFt)			
2020.12.31			
A. Befektetett eszközök	45 000	D. Saját tőke	37 000
I. Immateriális javak	10 000	I. Jegyzett tőke	10 000
II. Tárgyi eszközök	30 000	II. Jegyzett, de be nem fizetett tőke (-)	
III. Befektetett pénzügyi eszközök	5 000	III. Tőketartalék	
		IV. Eredménytartalék	26 300
		V. Lekötött tartalék	700
B Forgóeszközök	54 000	VI. Értékelési tartalék	
I. Készletek	15 000	VII. Adózott eredmény	
II. Követelések	10 000	E. Céltartalék	2 000
III. Értékpapírok	19 700	F. Kötelezettségek	60 000
IV. Pénzeszközök	9 300	I. Hátrasorolt kötelezettségek	
		II. Hosszú lejáratú kötelezettségek	10 000
		III. Rövid lejáratú kötelezettségek	50 000
C. Aktív időbeli elhatárolások	1 000	G. Passzív időbeli elhatárolások	1 000
Eszközök összesen	100 000	Források összesen	100 000

A tőkeleszállítás érdekében visszavásárolt saját részvényekkel kapcsolatos tranzakció Finanszírozási cash-flowt érint, csakúgy, mint az azzal ellentétes folyamat, a részvények kibocsátása (lsd. 2. fejezet apporttal kapcsolatos feladatait). Ennek megfelelően a Működési cash-flowban ezen gazdasági események hatása nem szerepelhet. A saját részvények visszavásárlásakor kifizetett összeg akkor is megjelenik csökkentő tételként a Finanszírozási Cash-flowban a 23. Részvénybevonás, tőke kivonás (tőkeleszállítás) soron, ha a tényleges bevonásra nem tárgyévben kerül sor, hiszen az ezzel kapcsolatos pénzváltozás már megtörtént tárgyévben.

A „23. Részvénybevonás, tőke kivonás (tőkeleszállítás)” soron az adott időszakban jegyzett tőke leszállítás miatt a tulajdonosok részére kifizetett pénzösszeget kell kimutatni, valamint a bevont saját részvény, üzletrész visszavásárlási (nyilvántartás szerinti) értékét a visszavásárlás üzleti évében. A korábbi üzleti években visszavásárolt és a tárgyévben bevont saját részvény, üzletrész könyv szerinti értékével a „10. Forgóeszközök (vevőkövetelés és pénzeszköz nélkül) változása” sort kell negatív irányban korrigálni. (2000. évi C. törvény)

Modell Kft. Cash.flow kimutatása 2020.01.01-2020.12.31. (eFt)	
I. Működési cash flow (1-13. sorok)	0
1a. Adózás előtti eredmény +/-	
1b. Korrekciók az adózás előtti eredményben +/-	
1. Korrigált adózás előtti eredmény (1a+1b) +/-	
2. Elszámolt amortizáció +	
3. Elszámolt értékvesztés és visszairás +/-	
4. Céltartalék képzés és felhasználás különbözete +/-	
5. Befektetett eszközök értékesítésének eredménye +/-	
6. Szállítói kötelezettség változása +/-	
7. Egyéb rövid lejáratú kötelezettség változása +/-	
8. Passzív időbeli elhatárolások változása +/-	
9. Vevőkövetelés változása +/-	
10. Forgóeszközök (vevőkövetelés és pénzeszköz nélkül) változása +/-	-700
10b. Korrekciók	700
11. Aktív időbeli elhatárolások változása +/-	
12. Fizetett adó (nyereség után) -	
13. Fizetett osztalék, részesedés -	
II. Befektetési cash flow (14-18. sorok)	0
14. Befektetett eszközök beszerzése -	
15. Befektetett eszközök eladása +	
16. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek törlesztése, megszüntetése, beváltása +	
17. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek -	
18. Kapott osztalék, részesedés +	
III. Finanszírozási cash flow (19-26. sorok)	-700
19. Részvénykibocsátás, tőkebevonás (tőkeemelés) bevétele +	
20. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír kibocsátásának bevétele +	
21. Hitel és kölcsön felvétele +	
22. Véglegesen kapott pénzeszköz +	
23. Részvénybevonás, tőke kivonás (tőkeleszállítás) -	-700
24. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír visszafizetése -	
25. Hitel és kölcsön törlesztése, visszafizetése -	
26. Véglegesen átadott pénzeszköz -	
IV. Pénzeszközök változása (I+II+III. sorok) +	-700
27. Devizás pénzeszközök átvértékelése +	
V. Pénzeszközök mérleg szerinti változása (IV+27. sorok) +	-700

7.2 Saját részvények, üzletrészek bevonása - tőke kivonás

A korábbi üzleti években visszavásárolt és a tárgyévben bevont saját részvény, üzletrész könyv szerinti értékével a „10. Forgóeszközök (vevőkövetelés és pénzeszköz nélkül) változása” sort kell negatív irányban korrigálni. (2000. évi C. törvény)

A Kft. tervezett tőkeleszállítása miatt a korábbi évben visszavásárolt saját üzletrészek bevonása megtörtént. Ez esetben a példa jobb átláthatósága kedvéért nem az induló,

nyitómérlegből indulunk ki, hanem a 7.1. feladat zárómérlegéből, mintegy a következő üzleti év gazdasági eseményeit tükröztetve.

Könyvelése (eFt):

T 413 (Eredménytartalék)	K 374 (Saját részvények, üzletrészek)	700
T 411 (Jegyzett tőke)	K 413 (Eredménytartalék)	800
T 414 (Lekötött tartalék)	K 413 (Eredménytartalék)	700

A tranzakciónak eredményhatása nincs, így az eredménykimutatás nem kerül bemutatásra.

A saját részvények, üzletrészek bevonása, kivezetése, valamint a jegyzett tőke csökkentése is eredménytartalékkal szemben történik. A visszavásárolt saját részvények, üzletrészek visszavásárláskori értékén jogszabály alapján lekötött tartalékot kell képezni. A saját részvények, üzletrészek bevonásával a lekötött tartalékot meg kell szüntetni. A lekötött tartalékokkal kapcsolatos gazdasági esemény nem jár pénzeszközváltozással, a cash-flowra nem gyakorol hatást. Ne felejtsük el, hogy a Jegyzett tőke mindig névértéken kerül kimutatásra, így leszállításra is.

Modell Kft. Mérlege (eFt)			
2020.12.31			
A. Befektetett eszközök	45 000	D. Saját tőke	36 300
I. Immateriális javak	10 000	I. Jegyzett tőke	9 200
II. Tárgyi eszközök	30 000	II. Jegyzett, de be nem fizetett tőke (-)	
III. Befektetett pénzügyi eszközök	5 000	III. Tőketartalék	
		IV. Eredménytartalék	27 100
		V. Lekötött tartalék	-
B Forgóeszközök	53 300	VI. Értékelési tartalék	
I. Készletek	15 000	VII. Adózott eredmény	
II. Követelések	10 000	E. Céltartalék	2 000
III. Értékpapírok	19 000	F. Kötelezettségek	60 000
IV. Pénzeszközök	9 300	I. Hátrasorolt kötelezettségek	
		II. Hosszú lejáratú kötelezettségek	10 000
		III. Rövid lejáratú kötelezettségek	50 000
C. Aktív időbeli elhatárolások	1 000	G. Passzív időbeli elhatárolások	1 000
Eszközök összesen	99 300	Források összesen	99 300

A tőkeleszállítás érdekében visszavásárolt saját részvényekkel kapcsolatos tranzakció Finanszírozási cash-flowt érint, csakúgy, mint az azzal ellentétes folyamat, a részvények kibocsátása. Ennek megfelelően a Működési cash-flowban ezen gazdasági események hatása nem szerepelhet. Tekintettel arra, hogy a saját részvények visszavásárlása a kifizetett összeg miatt a visszavásárláskor gyakorolt hastást a cash-flowra, a tényleges bevonáskor már nem módosul a Finanszírozási Cash-flow.

Modell Kft. Cash.flow kimutatása 2020.01.01-2020.12.31. (eFt)	
I. Működési cash flow (1-13. sorok)	0
1a. Adózás előtti eredmény +/-	
1b. Korrekciók az adózás előtti eredményben +/-	
1. Korrigált adózás előtti eredmény (1a+1b) +/-	
2. Elszámolt amortizáció +	
3. Elszámolt értékvesztés és visszairás +/-	
4. Céltartalék képzés és felhasználás különbözete +/-	
5. Befektetett eszközök értékesítésének eredménye +/-	
6. Szállítói kötelezettség változása +/-	
7. Egyéb rövid lejáratú kötelezettség változása +/-	
8. Passzív időbeli elhatárolások változása +/-	
9. Vevőkövetelés változása +/-	
10. Forgóeszközök (vevőkövetelés és pénzeszköz nélkül) változása +/-	700
10b. Korrekciók	-700
11. Aktív időbeli elhatárolások változása +/-	
12. Fizetett adó (nyereség után) -	
13. Fizetett osztalék, részesedés -	
II. Befektetési cash flow (14-18. sorok)	0
14. Befektetett eszközök beszerzése -	
15. Befektetett eszközök eladása +	
16. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek törlesztése, megszüntetése, beváltása +	
17. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek -	
18. Kapott osztalék, részesedés +	
III. Finanszírozási cash flow (19-26. sorok)	0
19. Részvénykibocsátás, tőkebevonás (tőkeemelés) bevétele +	
20. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír kibocsátásának bevétele +	
21. Hitel és kölcsön felvétele +	
22. Véglegesen kapott pénzeszköz +	
23. Részvénybevonás, tőke kivonás (tőkeleszállítás) -	0
24. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír visszafizetése -	
25. Hitel és kölcsön törlesztése, visszafizetése -	
26. Véglegesen átadott pénzeszköz -	
IV. Pénzeszközök változása (I+II+III. sorok) +	0
27. Devizás pénzeszközök átvértékelése +	
V. Pénzeszközök mérleg szerinti változása (IV+27. sorok) +	0

7.3 Saját részvények, üzletrészek visszavásárlása és bevonása - tőke kivonás

Mi történik akkor, ha a saját részvények, üzletrészek visszavásárlása és bevonása is megtörténik a tárgyévben? Gyakorlatilag a 7,1, illetve a 7.2 feladat könyvelési sora valósul meg ugyanazon üzleti évben.

A Kft. tervezett tőkeleszállítása miatt saját üzletrészeket vásárolt vissza 700 eFt összegben. Az üzletrészek névértéke 800 eFt. Az üzletrész bevonására fordulónapig sor kerül.

Könyvelése (eFt):

T 374 (Saját részvények, üzletrészek)	K 38 (Pénzeszközök)	700
T 413 (Eredménytartalék)	K 414 (Lekötött tartalék)	700
T 413 (Eredménytartalék)	K 374 (Saját részvények, üzletrészek)	700
T 411 (Jegyzett tőke)	K 413 (Eredménytartalék)	800
T 414 (Lekötött tartalék)	K 413 (Eredménytartalék)	700

Könnyű belátni, hogy amennyiben a saját részvény, üzletrész visszavásárlása és bevonása is megtörténik tárgyévben, az Értékpapírok értéke nem változik összességében (először növekszik, majd le is csökken), csakúgy, mint vele párhuzamosa a Lekötött tartalék.

A tranzakciónak eredményhatása nincs, így az eredménykimutatás nem kerül bemutatásra.

A Mérlegben az induló adatokhoz képest a jegyzett tőke névértéken csökken (800 eFt), a részvényekért kifizetett ellenérték csökkenti a pénzeszközöket (700 eFt), és a kettő közötti különbséget pedig az eredménytartalékon csapódik le.

Modell Kft. Mérlege (eFt)			
2020.12.31			
A. Befektetett eszközök	45 000	D. Saját tőke	36 300
I. Immateriális javak	10 000	I. Jegyzett tőke	9 200
II. Tárgyi eszközök	30 000	II. Jegyzett, de be nem fizetett tőke (-)	
III. Befektetett pénzügyi eszközök	5 000	III. Tőketartalék	
		IV. Eredménytartalék	27 100
		V. Lekötött tartalék	-
B Forgóeszközök	53 300	VI. Értékelési tartalék	
I. Készletek	15 000	VII. Adózott eredmény	
II. Követelések	10 000	E. Céltartalék	2 000
III. Értékpapírok	19 000	F. Kötelezettségek	60 000
IV. Pénzeszközök	9 300	I. Hátrasorolt kötelezettségek	
		II. Hosszú lejáratú kötelezettségek	10 000
		III. Rövid lejáratú kötelezettségek	50 000
C. Aktív időbeli elhatárolások	1 000	G. Passzív időbeli elhatárolások	1 000
Eszközök összesen	99 300	Források összesen	99 300

A tőkeleszállítás érdekében visszavásárolt saját részvényekkel kapcsolatos tranzakció Finanszírozási cash-flowt érint, amennyiben a gazdasági eseménnyel kapcsolatosan pénzeszköz-változás történik.

Modell Kft. Cash.flow kimutatása 2020.01.01-2020.12.31. (eFt)	
I. Működési cash flow (1-13. sorok)	0
1a. Adózás előtti eredmény +/-	
1b. Korrekciók az adózás előtti eredményben +/-	
1. Korrigált adózás előtti eredmény (1a+1b) +/-	
2. Elszámolt amortizáció +	
3. Elszámolt értékvesztés és visszairás +/-	
4. Céltartalék képzés és felhasználás különbözete +/-	
5. Befektetett eszközök értékesítésének eredménye +/-	
6. Szállítói kötelezettség változása +/-	
7. Egyéb rövid lejáratú kötelezettség változása +/-	
8. Passzív időbeli elhatárolások változása +/-	
9. Vevőkövetelés változása +/-	
10. Forgóeszközök (vevőkövetelés és pénzeszköz nélkül) változása +/-	
10b. Korrekciók	
11. Aktív időbeli elhatárolások változása +/-	
12. Fizetett adó (nyereség után) -	
13. Fizetett osztalék, részesedés -	
II. Befektetési cash flow (14-18. sorok)	0
14. Befektetett eszközök beszerzése -	
15. Befektetett eszközök eladása +	
16. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek törlesztése, megszüntetése, beváltása +	
17. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek -	
18. Kapott osztalék, részesedés +	
III. Finanszírozási cash flow (19-26. sorok)	-700
19. Részvénykibocsátás, tőkebevonás (tőkeemelés) bevétele +	
20. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír kibocsátásának bevétele +	
21. Hitel és kölcsön felvétele +	
22. Véglegesen kapott pénzeszköz +	
23. Részvénybevonás, tőke kivonás (tőkeleszállítás) -	-700
24. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír visszafizetése -	
25. Hitel és kölcsön törlesztése, visszafizetése -	
26. Véglegesen átadott pénzeszköz -	
IV. Pénzeszközök változása (I+II+III. sorok) +	-700
27. Devizás pénzeszközök ártértékelése +	
V. Pénzeszközök mérleg szerinti változása (IV+27. sorok) +	-700

8. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír kibocsátásának bevétele - törlesztése

8.1 Kötvénykibocsátás

A Kft. 10 000 eFt összegben 4 éves futamidejű kötvényt bocsátott ki, október 1-én. A kötvények évente kerülnek visszaváltásra. Kamatfizetés évfordulókon történik. A bankköltség megfizetésre került, összege 200 eFt. Kamatláb 10%.

Könyvelése (eFt):

T 38 (Pénzeszközök)	K 443 (Tartozások kötvénykibocsátásból)	10 000
T 87 (Pénzügyi műveletek ráfordítása)	K 482 (Passzív időbeli elhatárolás)	250
(tárgyévet időarányosan terhelő kamat: $10\,000 * 0,1/12 * 3$)		
T 53 (Egyéb szolgáltatások értéke)	K 38 (Pénzeszközök)	200

Az eredménykimutatás az Üzemi/üzleti eredmény részen a bankköltség, a Pénzügyi műveletek eredménye részen a fizetendő kamat miatt csökken.

Modell Kft.	
Összköltség eljárással készülő	
eredménykimutatása 2020.01.01-2020.12.31.	eFt
I. Értékesítés nettó árbevétele	
II. Aktivált saját teljesítmények értéke	
III. Egyéb bevételek	
IV. Anyagjellegű ráfordítások	200
V. Személyi jellegű ráfordítások	
VI. Értékcsökkenési leírás	
VII. Egyéb ráfordítások	
A. Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye	-200
VIII. Pénzügyi műveletek bevételei	
IX. Pénzügyi műveletek ráfordításai	250
B. Pénzügyi műveletek eredménye	-250
C. Adózás előtti eredmény (+A+B)	-450
X. Adófizetési kötelezettség	0
D. Adózott eredmény (+C-X)	-450

A mérlegben a Pénzeszközök a kötvényekért befolyt ellenértékkel növekedett és a kifizetett bankköltséggel csökkent. A kötvénytartozás hosszú lejáratú kötelezettség. A fizetendő kamat összege pedig a passzív időbeli elhatárolásokat növeli.

Modell Kft. Mérlege (eFt)			
2020.12.31			
A. Befektetett eszközök	45 000	D. Saját tőke	36 550
I. Immateriális javak	10 000	I. Jegyzett tőke	10 000
II. Tárgyi eszközök	30 000	II. Jegyzett, de be nem fizetett tőke (-)	
III. Befektetett pénzügyi eszközök	5 000	III. Tőketartalék	
		IV. Eredménytartalék	27 000
		V. Lekötött tartalék	
B Forgóeszközök	63 800	VI. Értékelési tartalék	
I. Készletek	15 000	VII. Adózott eredmény	- 450
II. Követelések	10 000	E. Céltartalék	2 000
III. Értékpapírok	19 000	F. Kötelezettségek	70 000
IV. Pénzeszközök	19 800	I. Hátrasorolt kötelezettségek	
		II. Hosszú lejáratú kötelezettségek	20 000
		III. Rövid lejáratú kötelezettségek	50 000
C. Aktív időbeli elhatárolások	1 000	G. Passzív időbeli elhatárolások	1 250
Eszközök összesen	109 800	Források összesen	109 800

A Működési cash-flowban csak a bankköltség költségként elszámolt, és pénzben is rendezett összege szerepel végső soron, hiszen a fizetendő kamat passzív időbeli elhatárolásként történő megjelenítésével a pénzügyileg nem rendezett adóhatás automatikusan kiszűrődik.

A kötvényekért ténylegesen befolyt összeg a 20. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír kibocsátásnak bevétele soron jelenik meg. A „20. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír kibocsátásának bevétele” soron az adott időszakban rövid és hosszú lejáratú kötvények és más hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok kibocsátásából származó, befolyt pénzüsszeget kell kimutatni. (2000. évi C. törvény)

Modell Kft. Cash.flow kimutatása 2020.01.01-2020.12.31. (eFt)	
I. Működési cash flow (1-13. sorok)	-200
1a. Adózás előtti eredmény +/-	-450
1b. Korrekciók az adózás előtti eredményben +/-	
1. Korrigált adózás előtti eredmény (1a+1b) +/-	
2. Elszámolt amortizáció +	
3. Elszámolt értékvesztés és visszairás +/-	
4. Céltartalék képzés és felhasználás különbözete +/-	
5. Befektetett eszközök értékesítésének eredménye +/-	
6. Szállítói kötelezettség változása +/-	
7. Egyéb rövid lejáratú kötelezettség változása +/-	
8. Passzív időbeli elhatárolások változása +/-	250
9. Vevőkövetelés változása +/-	
10. Forgóeszközök (vevőkövetelés és pénzeszköz nélkül) változása +/-	
11. Aktív időbeli elhatárolások változása +/-	
12. Fizetett adó (nyereség után) -	
13. Fizetett osztalék, részesedés -	
II. Befektetési cash flow (14-18. sorok)	0
14. Befektetett eszközök beszerzése -	
15. Befektetett eszközök eladása +	
16. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek törlesztése, megszüntetése, beváltása +	
17. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek -	
18. Kapott osztalék, részesedés +	
III. Finanszírozási cash flow (19-26. sorok)	10 000
19. Részvénykibocsátás, tőkebevonás (tőkeemelés) bevétele +	
20. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír kibocsátásának bevétele +	10 000
21. Hitel és kölcsön felvétele +	
22. Véglegesen kapott pénzeszköz +	
23. Részvénybevonás, tőke kivonás (tőkeleszállítás) -	
24. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír visszafizetése -	
25. Hitel és kölcsön törlesztése, visszafizetése -	
26. Véglegesen átadott pénzeszköz -	
IV. Pénzeszközök változása (I+II+III. sorok) +	9800
27. Devizás pénzeszközök ártértékelése +	
V. Pénzeszközök mérleg szerinti változása (IV+27. sorok) +	9800

8.2 Kötvénykibocsátás törlesztése

A továbbiakban a 8.1 feladat következő évi hatásainak kezelése kerül bemutatásra. Tekintettel arra, hogy egy tavalyi évben elindított folyamatról van szó, aminek hatásai megjelentek a mérlegben, e helyen kivételesen nem az induló mérlegből, hanem az előző évi zárómérlegből indulunk ki, az kerül módosításra ennek az évnek a hatásaival.

A Kft. a következő év október 1-én az első évre jutó összeget törleszti a kötvénybirtokosok irányába. (Emlékeztetőül: A Kft. 10 000 eFt összegben 4 éves

futamidejű kötvényt bocsátott ki, előző évoktóber 1-én. A kötvények évente kerülnek visszaváltásra. Kamatfizetés évfordulókon történik. Kamatláb 10%.)

Könyvelése (eFt):

T 443 (Tartozások kötvénykibocsátásból) K 38 (Pénzeszközök) 2 500
(10 000/4 = 2 500)

T 87 (Pénzügyi műveletek ráfordítása) K 38 (Pénzeszközök) 1 000
(Éves kifizetett kamat: 10 000*0,1 = 1 000)

T 482 (Passzív időbeli elhatárolások) K 87 (Pénzügyi műveletek ráfordítása) 250
(Előző évi kamatelhatárolás megszüntetése)

T 87 (Pénzügyi műveletek ráfordítása) K 482 (Passzív időbeli elhatárolások) 187,5

(új kamatelhatárolás év végén: 10 000 (eredeti kötelezettség)– 2 500 (törlesztett összeg)= 7 500*0,1/12*3 = 187,5)

Modell Kft.	
Összköltség eljárással készülő eredménykimutatása 2020.01.01-2020.12.31.	eFt
I. Értékesítés nettó árbevétele	
II. Aktivált saját teljesítmények értéke	
III. Egyéb bevételek	
IV. Anyagjellegű ráfordítások	
V. Személyi jellegű ráfordítások	
VI. Értékcsökkenési leírás	
VII. Egyéb ráfordítások	
A. Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye	0
VIII. Pénzügyi műveletek bevételei	
IX. Pénzügyi műveletek ráfordításai	938
B. Pénzügyi műveletek eredménye	-938
C. Adózás előtti eredmény (+A+B)	-938
X. Adófizetési kötelezettség	0
D. Adózott eredmény (+C-X)	-938

Az eredménykimutatásban a ténylegesen kifizetett éves kamat, és az év végén elhatárolt fizetendő kamat jelenik meg ráfordításként, csökkentve az előző évben elhatárolt kamat feloldásával.

Figyeljünk arra, hogy a beszámolót részét képező kimutatások az összegeket ezer Ft-ra kerekítve tartalmazzák.

Modell Kft. Mérlege (eFt)			
2020.12.31			
A. Befektetett eszközök	45 000	D. Saját tőke	35 613
I. Immateriális javak	10 000	I. Jegyzett tőke	10 000
II. Tárgyi eszközök	30 000	II. Jegyzett, de be nem fizetett tőke (-)	
III. Befektetett pénzügyi eszközök	5 000	III. Tőketartalék	
		IV. Eredménytartalék	26 550
		V. Lekötött tartalék	
B Forgóeszközök	60 300	VI. Értékelési tartalék	
I. Készletek	15 000	VII. Adózott eredmény	- 938
II. Követelések	10 000	E. Céltartalék	2 000
III. Értékpapírok	19 000	F. Kötelezettségek	67 500
IV. Pénzeszközök	16 300	I. Hátrasorolt kötelezettségek	
		II. Hosszú lejáratú kötelezettségek	17 500
		III. Rövid lejáratú kötelezettségek	50 000
C. Aktív időbeli elhatárolások	1 000	G. Passzív időbeli elhatárolások	1 188
Eszközök összesen	106 300	Források összesen	106 300

A mérlegben a tavalyi adózott eredmény (veszteség) átkerült az eredménytartalékba, a pénzeszközök az idei évi törlesztőrészlettel (csakúgy, mint a hosszú lejáratú kötelezettségek) és kifizetett kamattal kerültek csökkentésre, a tavalyi évi elhatárolás feloldásra, az idei évi megképzésre került.

Ha az Adózás előtti eredményt korigáljuk a ki nem fizetett, azaz csak elhatárolt kamatok hatásával a 8. Passzív időbeli elhatárolások változása sor segítségével, akkor a Működési cash-flow a ténylegesen kifizetett kamatokot fogja mutatni, azaz csökken a pénzeszközök állománya ezen okból kifolyólag.

A Finanszírozási cash-flowt pedig a kötvény törlesztéseként ténylegesen kifizetett összeg csökkenti.

I. Működési cash flow (1-13. sorok)	-1000
1a. Adózás előtti eredmény +/-	-938
1b. Korrekciók az adózás előtti eredményben +/-	
1. Korrigált adózás előtti eredmény (1a+1b) +/-	
2. Elszámolt amortizáció +	
3. Elszámolt értékvesztés és visszairás +/-	
4. Céltartalék képzés és felhasználás különbözete +/-	
5. Befektetett eszközök értékesítésének eredménye +/-	
6. Szállítói kötelezettség változása +/-	
7. Egyéb rövid lejáratú kötelezettség változása +/-	
8. Passzív időbeli elhatárolások változása +/-	-63
9. Vevőkövetelés változása +/-	
10. Forgóeszközök (vevőkövetelés és pénzeszköz nélkül) változása +/-	
11. Aktív időbeli elhatárolások változása +/-	
12. Fizetett adó (nyereség után) -	
13. Fizetett osztalék, részesedés -	
II. Befektetési cash flow (14-18. sorok)	0
14. Befektetett eszközök beszerzése -	
15. Befektetett eszközök eladása +	
16. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek törlesztése, megszüntetése, beváltása +	
17. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek -	
18. Kapott osztalék, részesedés +	
III. Finanszírozási cash flow (19-26. sorok)	- 2 500
19. Részvénykibocsátás, tőkebevonás (tőkeemelés) bevétele +	
20. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír kibocsátásának bevétele +	
21. Hitel és kölcsön felvétele +	
22. Végrelegesen kapott pénzeszköz +	
23. Részvénybevonás, tőke kivonás (tőkeleszállítás) -	
24. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír visszafizetése -	- 2 500
25. Hitel és kölcsön törlesztése, visszafizetése -	
26. Végrelegesen átadott pénzeszköz -	
IV. Pénzeszközök változása (I+II+III. sorok) +	-3500
27. Devizás pénzeszközök átvértékelése +	
V. Pénzeszközök mérleg szerinti változása (IV+27. sorok) +	-3500

9. Hitelfelvétel - hiteltörlesztés

9.1 Hitelfelvétel

A Kft. műszaki gépet szeretne beszerezni, amihez beruházási hitelt vesz fel 5 800 eFt összegben, 5 évre, tárgyév december 31-én. A hitel a bankszámlára jóváírásra került. A műszaki gép beszerzési ára 6 000 eFt, a szállító számlája kiegyenlítésre is került. Az eszköz üzembehelyezése megtörtént.

Könyvelése (eFt):

T 38 (Pénzeszközök)	K 444 (Beruházási és fejlesztési hitelek)	5 800
T 16 (Beruházások)	K 455 (Beruházási szállító)	6 000
T 455 (Beruházási szállítók)	K 38 (Pénzeszközök)	6 000
T 13 (Műszaki gépek, benedezések)	K 16 (Beruházások)	6000

Az eredménykimutatást a tárgyi eszköz beszerzés és a hitelfelvétel sem érinti, így nem kerül e helyen bemutatásra. (Az évvégi hitelfelvétel miatt kamatlehatárolásra nem került sor tárgyévben)

A mérlegben a Pénzeszközök összértéke csökkent, hiszen a felvett hitel nem fedezte a beruházási szállító számláját, így 200 eFt saját pénzt is fel kellett használni a számla kiegyenlítéséhez. A tárgyi eszközök értéke növekedett a beruházás révén, illetve a finanszírozás érdekében felvett hitel összege hosszú lejáratú kötelezettségek között jelenik meg a mérlegben.

Modell Kft. Mérlege (eFt)			
2020.12.31			
A. Befektetett eszközök	51 000	D. Saját tőke	37 000
I. Immateriális javak	10 000	I. Jegyzett tőke	10 000
II. Tárgyi eszközök	36 000	II. Jegyzett, de be nem fizetett tőke (-)	
III. Befektetett pénzügyi eszközök	5 000	III. Tőketartalék	
		IV. Eredménytartalék	27 000
		V. Lekötött tartalék	
B Forgóeszközök	53 800	VI. Értékelési tartalék	
I. Készletek	15 000	VII. Adózott eredmény	
II. Követelések	10 000	E. Céltartalék	2 000
III. Értékpapírok	19 000	F. Kötelezettségek	65 800
IV. Pénzeszközök	9 800	I. Hátrasorolt kötelezettségek	
		II. Hosszú lejáratú kötelezettségek	15 800
		III. Rövid lejáratú kötelezettségek	50 000
C. Aktív időbeli elhatárolások	1 000	G. Passzív időbeli elhatárolások	1 000
Eszközök összesen	105 800	Források összesen	105 800

A „21. Hitel és kölcsön felvétele” soron az adott időszakban felvett hitelből és igénybe vett kölcsönből befolyt pénzüsszeget kell kimutatni. (2000. évi C. törvény)

Modell Kft. Cash.flow kimutatása 2020.01.01-2020.12.31. (eFt)	
I. Működési cash flow (1-13. sorok)	0
1a. Adózás előtti eredmény +/-	
1b. Korrekciók az adózás előtti eredményben +/-	
1. Korrigált adózás előtti eredmény (1a+1b) +/-	
2. Elszámolt amortizáció +	
3. Elszámolt értékvesztés és visszairás +/-	
4. Céltartalék képzés és felhasználás különbözete +/-	
5. Befektetett eszközök értékesítésének eredménye +/-	
6. Szállítói kötelezettség változása +/-	
7. Egyéb rövid lejáratú kötelezettség változása +/-	
8. Passzív időbeli elhatárolások változása +/-	
9. Vevőkövetelés változása +/-	
10. Forgóeszközök (vevőkövetelés és pénzeszköz nélkül) változása +/-	
11. Aktív időbeli elhatárolások változása +/-	
12. Fizetett adó (nyereség után) -	
13. Fizetett osztalék, részesedés -	
II. Befektetési cash flow (14-18. sorok)	- 6 000
14. Befektetett eszközök beszerzése -	- 6 000
15. Befektetett eszközök eladása +	
16. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek törlesztése, megszüntetése, beváltása +	
17. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek -	
18. Kapott osztalék, részesedés +	
III. Finanszírozási cash flow (19-26. sorok)	5 800
19. Részvénykibocsátás, tőkebevonás (tőkeemelés) bevétele +	
20. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír kibocsátásának bevétele +	
21. Hitel és kölcsön felvétele +	5 800
22. Véglegesen kapott pénzeszköz +	
23. Részvénybevonás, tőkekivonás (tőkeleszállítás) -	
24. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír visszafizetése -	
25. Hitel és kölcsön törlesztése, visszafizetése -	
26. Véglegesen átadott pénzeszköz -	
IV. Pénzeszközök változása (I+II+III. sorok) +	-200
27. Devizás pénzeszközök átértékelése +	
V. Pénzeszközök mérleg szerinti változása (IV+27. sorok) +	-200

A Működési cash-flow a tranzakció kapcsán nem módosult. A másik két cash-flow rész levezetése direkt módon történik, azaz a pénzváltozás esetén fog megjelenni ezen cash-flow részekben tétel. A beruházási szállító kiegyenlítése miatt a Befektetési cash-flow 14. Befektetett eszközök beszerzése során megjelenik a beszerzés érdekében kifizetett

összeg. A Finanszírozási cash-flow pedig a finanszírozási forrást mutatja meg a 21. Hitel és kölcsön felvétele soron, tekintettel arra, hogy a pénz megérkezett a Kft bankszámlájára.

9.2 Hiteltörlesztés

A továbbiakban a 9.1 feladat következő évi hatásainak kezelése kerül bemutatásra. Tekintettel arra, hogy egy tavalyi évben elindított folyamatról van szó, aminek hatásai megjelentek a mérlegben, e helyen kivételesen nem az induló mérlegből, hanem az előző évi (9.1. pontban bemutatott) zárómérlegből indulunk ki, az kerül módosításra ennek az évnek a hatásaival.

A Kft. az előző évben a műszaki gép beszerzéséhez beruházási hitelt vett fel 5 800 eFt összegben, 5 évre. Így az éves törlesztő részlet $5\,800 \text{ eFt} / 5 \text{ év} = 1\,160 \text{ eFt}$. A törlesztőrészlet kifizetésre került, a hitelszerződésben rögzített 10% kamattal együtt, tekintettel arra, hogy szerződés szerint a kamatfizetés évfordulókon történik. A műszaki gép tárgyévi értékcsökkenésének elszámolása megtörtént, futamidő 5 év (értékcsökkenés: $6\,000/5 = 1\,200 \text{ eFt}$ összegben).

Könyvelése (eFt):

T 444 (Beruházási és fejlesztési hitelek)	K 38 (Pénzeszközök)	1 160
T 87 (Pénzügyi műveletek ráfordítása)	K 38 (Pénzeszközök)	580
T 57 (Értékcsökkenési leírás)	K 139 (Műszaki gépek terv szerinti écs)	1 200

Modell Kft.	
Összköltség eljárással készülő	
eredménykimutatása 2020.01.01-2020.12.31.	eFt
I. Értékesítés nettó árbevétele	
II. Aktivált saját teljesítmények értéke	
III. Egyéb bevételek	
IV. Anyagjellegű ráfordítások	
V. Személyi jellegű ráfordítások	
VI. Értékcsökkenési leírás	1 200
VII. Egyéb ráfordítások	
A. Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye	- 1 200
VIII. Pénzügyi műveletek bevételei	
IX. Pénzügyi műveletek ráfordításai	580
B. Pénzügyi műveletek eredménye	-580
C. Adózás előtti eredmény (+A+B)	-1780
X. Adófizetési kötelezettség	0
D. Adózott eredmény (+C-X)	-1780

Az eredménykimutatásban a ténylegesen kifizetett éves kamat, és a tárgyévi értékcsökkenés jelenik meg. A két ráfordítás miatt az Adózott eredmény csökkent.

Modell Kft. Mérlege (eFt)			
2020.12.31			
A. Befektetett eszközök	49 800	D. Saját tőke	35 220
I. Immateriális javak	10 000	I. Jegyzett tőke	10 000
II. Tárgyi eszközök	34 800	II. Jegyzett, de be nem fizetett tőke (-)	
III. Befektetett pénzügyi eszközök	5 000	III. Tőketartalék	
		IV. Eredménytartalék	27 000
		V. Lekötött tartalék	
B Forgóeszközök	52 060	VI. Értékelési tartalék	
I. Készletek	15 000	VII. Adózott eredmény	- 1 780
II. Követelések	10 000	E. Céltartalék	2 000
III. Értékpapírok	19 000	F. Kötelezettségek	64 640
IV. Pénzeszközök	8 060	I. Hátrasorolt kötelezettségek	
		II. Hosszú lejáratú kötelezettségek	14 640
		III. Rövid lejáratú kötelezettségek	50 000
C. Aktív időbeli elhatárolások	1 000	G. Passzív időbeli elhatárolások	1 000
Eszközök összesen	102 860	Források összesen	102 860

A mérlegben a tárgyi eszközök értéke az elszámolt amortizáció miatt csökkent. A pénzeszközök változása több tételre vezethető vissza, egyrészt átutalták az éves törlesztő részletet, másrészt a kamatokat is. A törlesztés miatt a kötelezettségek értéke is csökkent.

Modell Kft. Cash.flow kimutatása 2020.01.01-2020.12.31. (eFt)	
I. Működési cash flow (1-13. sorok)	-580
1a. Adózás előtti eredmény +/-	-1780
1b. Korrekciók az adózás előtti eredményben +/-	
1. Korrigált adózás előtti eredmény (1a+1b) +/-	
2. Elszámolt amortizáció +	1 200
3. Elszámolt értékvesztés és visszairás +/-	
4. Céltartalék képzés és felhasználás különbözete +/-	
5. Befektetett eszközök értékesítésének eredménye +/-	
6. Szállítói kötelezettség változása +/-	
7. Egyéb rövid lejáratú kötelezettség változása +/-	
8. Passzív időbeli elhatárolások változása +/-	
9. Vevőkövetelés változása +/-	
10. Forgóeszközök (vevőkövetelés és pénzeszköz nélkül) változása +/-	
11. Aktív időbeli elhatárolások változása +/-	
12. Fizetett adó (nyereség után) -	
13. Fizetett osztalék, részesedés -	
II. Befektetési cash flow (14-18. sorok)	
14. Befektetett eszközök beszerzése -	
15. Befektetett eszközök eladása +	
16. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek törlesztése, megszüntetése, beváltása +	
17. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek -	
18. Kapott osztalék, részesedés +	
III. Finanszírozási cash flow (19-26. sorok)	- 1 160
19. Részvénykibocsátás, tőkebevonás (tőkeemelés) bevétele +	
20. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír kibocsátásának bevétele +	
21. Hitel és kölcsön felvétele +	
22. Végrelegesen kapott pénzeszköz +	
23. Részvénybevonás, tőke kivonás (tőkeleszállítás) -	
24. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír visszafizetése -	
25. Hitel és kölcsön törlesztése, visszafizetése -	-1160
26. Végrelegesen átadott pénzeszköz -	
IV. Pénzeszközök változása (I+II+III. sorok) +	-1740
27. Devizás pénzeszközök átvértékelése +	
V. Pénzeszközök mérleg szerinti változása (IV+27. sorok) +	-1740

A „25. Hitel és kölcsön törlesztése, visszafizetése” soron az igénybe vett hitel, kölcsön adott időszakban törlesztett összegét kell kimutatni. (2000. évi C. törvény)

A kamathatás a Működési cash-flowban marad, az adózás előtti eredményen keresztül. Az elszámolt értékcsökkenés cash-flowban történő rendezése pedig erre kijelölt,

nevesített korrekciós soron történik. Bár a Befektetett eszközök értéke a terv szerinti értékcsökkenés miatt kevesebb, ez a csökkenés nem érinti a Befektetési cash-flowt, hiszen nem járt pénzmozgással. A Finanszírozási cash-flowt a hitel törlesztéseként ténylegesen kifizetett összeg csökkenti.

10. Véglegesen kapott és átadott pénzeszközök

Bár a magyar vállalkozások többféle jogcímen és feltételekkel juthatnak támogatásokhoz, e helyen a példa kedvéért csupán a fejlesztési célú támogatásként kapott pénzeszközök elszámolásának rendszerszemléletű logikája kerül bemutatásra.

10.1 *Véglegesen kapott pénzeszköz*

A Kft. tárgyévben 1 500 eFt fejlesztési célú támogatásban részesült, a fejlesztés azonban még nem valósult meg, a támogatás nem került felhasználásra.

Könyvelése (eFt):

T 38 (Pénzeszközök)	K 96 (Egyéb bevételek)	1 500
T 96 (Egyéb bevételek)	K 48 (Passzív időbeli elhatárolások)	1 500

(A támogatás elhatárolt összegéből a később beszerzett eszköz értékcsökkenésével arányos összeg kerül majd évente feloldásra.)

Tekintettel arra, hogy a bevétel elhatárolásra került, az eredménykimutatásban egyelőre nem jelenik meg a támogatás.

A mérlegben a Pénzeszközök összértéke növekedett a támogatás megkapott összegével, a passzív időbeli elhatárolásokkal egyidejűleg.

Modell Kft. Mérlege (eFt)			
2020.12.31			
A. Befektetett eszközök	45 000	D. Saját tőke	37 000
I. Immateriális javak	10 000	I. Jegyzett tőke	10 000
II. Tárgyi eszközök	30 000	II. Jegyzett, de be nem fizetett tőke (-)	
III. Befektetett pénzügyi eszközök	5 000	III. Tőketartalék	
		IV. Eredménytartalék	27 000
		V. Lekötött tartalék	
B Forgóeszközök	55 500	VI. Értékelési tartalék	
I. Készletek	15 000	VII. Adózott eredmény	
II. Követelések	10 000	E. Céltartalék	2 000
III. Értékpapírok	19 000	F. Kötelezettségek	60 000
IV. Pénzeszközök	11 500	I. Hátrasorolt kötelezettségek	
		II. Hosszú lejáratú kötelezettségek	10 000
		III. Rövid lejáratú kötelezettségek	50 000
C. Aktív időbeli elhatárolások	1 000	G. Passzív időbeli elhatárolások	2 500
Eszközök összesen	101 500	Források összesen	101 500

A „22. Véglegesen kapott pénzeszköz” soron az adott időszakban jogszabály alapján, a tőke-, illetve eredménytartalék javára véglegesen vagy az eredmény javára fejlesztési célból kapott (befolyt) pénzüsszeget kell kimutatni. (2000. évi C. törvény)

Tekintettel arra, hogy a véglegesen kapott pénzüsszegek egyfajta finanszírozási formát jelentenek a vállalkozások számára, mindenképp a Finanszírozási cash-flow részét kell képezniük, így az esetlegesen e tételekkel kapcsolatban a Működési cash-flowban megjelenő hatásokat (Passzív időbeli elhatárolások változása) korrigálni kell. A Finanszírozási cash-flow pedig a pénzben befolyt finanszírozási forrást mutatja meg a 22. Véglegesen kapott pénzeszköz soron.

Modell Kft. Cash.flow kimutatása 2020.01.01-2020.12.31. (eFt)	
I. Működési cash flow (1-13. sorok)	0
1a. Adózás előtti eredmény +/-	
1b. Korrekciók az adózás előtti eredményben +/-	
1. Korrigált adózás előtti eredmény (1a+1b) +/-	
2. Elszámolt amortizáció +	
3. Elszámolt értékvesztés és visszairás +/-	
4. Céltartalék képzés és felhasználás különbözete +/-	
5. Befektetett eszközök értékesítésének eredménye +/-	
6. Szállítói kötelezettség változása +/-	
7. Egyéb rövid lejáratú kötelezettség változása +/-	
8. Passzív időbeli elhatárolások változása +/-	1 500
8b. Korrekció	- 1 500
9. Vevőkövetelés változása +/-	
10. Forgóeszközök (vevőkövetelés és pénzeszköz nélkül) változása +/-	
11. Aktív időbeli elhatárolások változása +/-	
12. Fizetett adó (nyereség után) -	
13. Fizetett osztalék, részesedés -	
II. Befektetési cash flow (14-18. sorok)	0
14. Befektetett eszközök beszerzése -	
15. Befektetett eszközök eladása +	
16. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek törlesztése, megszüntetése, beváltása +	
17. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek -	
18. Kapott osztalék, részesedés +	
III. Finanszírozási cash flow (19-26. sorok)	1500
19. Részvénykibocsátás, tőkebevonás (tőkeemelés) bevétele +	
20. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír kibocsátásának bevétele +	
21. Hitel és kölcsön felvétele +	
22. Véglegesen kapott pénzeszköz +	1500
23. Részvénybevonás, tőke kivonás (tőkezállítás) -	
24. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír visszafizetése -	
25. Hitel és kölcsön törlesztése, visszafizetése -	
26. Véglegesen átadott pénzeszköz -	
IV. Pénzeszközök változása (I+II+III. sorok) +	1500
27. Devizás pénzeszközök átvértékelése +	
V. Pénzeszközök mérleg szerinti változása (IV+27. sorok) +	1500

(Meg kell jegyezni, hogy amennyiben a támogatás jogszabály alapján tartalékban jelenik meg, nincs a Működési cash-flow részben korrekció, csupán a 22. Véglegesen kapott pénzeszköz soron jelenik meg az összeg.)

10.2 Véglegesen adott pénzeszköz

A Kft. eredménye terhére 800 eFt pénzüsszeget ad át véglegesen egy szervezet számára.

Könyvelése (eFt):

T 86 (Egyéb ráfordítások)

K 38 (Pénzeszközök)

800

Modell Kft. Összköltség eljárással készülő eredménykimutatása 2020.01.01-2020.12.31.	eFt
I. Értékesítés nettó árbevétele	
II. Aktivált saját teljesítmények értéke	
III. Egyéb bevételek	
IV. Anyagjellegű ráfordítások	
V. Személyi jellegű ráfordítások	
VI. Értékcsökkenési leírás	
VII. Egyéb ráfordítások	800
A. Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye	-800
VIII. Pénzügyi műveletek bevételei	
IX. Pénzügyi műveletek ráfordításai	
B. Pénzügyi műveletek eredménye	
C. Adózás előtti eredmény (+A+B)	-800
X. Adófizetési kötelezettség	0
D. Adózott eredmény (+C-X)	-800

Az eredménykimutatásban az átadott támogatás egyéb ráfordításként jelenik meg, azaz az Adózott eredményt csökkenti.

A mérlegben az Adózott eredmény csökkenése eszközoldalon a pénzeszközök csökkenésével járt.

Modell Kft. Mérlege (eFt)			
2020.12.31			
A. Befektetett eszközök	45 000	D. Saját tőke	36 200
I. Immateriális javak	10 000	I. Jegyzett tőke	10 000
II. Tárgyi eszközök	30 000	II. Jegyzett, de be nem fizetett tőke (-)	
III. Befektetett pénzügyi eszközök	5 000	III. Tőketartalék	
		IV. Eredménytartalék	27 000
		V. Lekötött tartalék	
B Forgóeszközök	53 200	VI. Értékelési tartalék	
I. Készletek	15 000	VII. Adózott eredmény	- 800
II. Követelések	10 000	E. Céltartalék	2 000
III. Értékpapírok	19 000	F. Kötelezettségek	60 000
IV. Pénzeszközök	9 200	I. Hátrasorolt kötelezettségek	
		II. Hosszú lejáratú kötelezettségek	10 000
		III. Rövid lejáratú kötelezettségek	50 000
C. Aktív időbeli elhatárolások	1 000	G. Passzív időbeli elhatárolások	1 000
Eszközök összesen	99 200	Források összesen	99 200

A „26. Véglegesen átadott pénzeszközök” soron az adott időszakban, jogszabály alapján, a tőke-, illetve eredménytartalék vagy az eredmény terhére véglegesen átadott pénzeszközöket kell kimutatni. (2000. évi C. törvény)

Tekintettel arra, hogy a véglegesen átadott pénzeszközöknek a Finanszírozási cash-flowban kell megjelennie, így az e tételekkel kapcsolatban a Működési cash-flowban megjelenő hatásokat (a ráfordításként történő elszámolás miatti eredményhatás) korrigálni kell. A Finanszírozási cash-flow pedig a pénzben kifizetett összeget a 26. Véglegesen átadott pénzeszköz soron mutatja.

Modell Kft. Cash.flow kimutatása 2020.01.01-2020.12.31. (eFt)	
I. Működési cash flow (1-13. sorok)	0
1a. Adózás előtti eredmény +/-	-800
1b. Korrekciók az adózás előtti eredményben +/-	800
1. Korrigált adózás előtti eredmény (1a+1b) +/-	
2. Elszámolt amortizáció +	
3. Elszámolt értékvesztés és visszairás +/-	
4. Céltartalék képzés és felhasználás különbözete +/-	
5. Befektetett eszközök értékesítésének eredménye +/-	
6. Szállítói kötelezettség változása +/-	
7. Egyéb rövid lejáratú kötelezettség változása +/-	
8. Passzív időbeli elhatárolások változása +/-	
9. Vevőkövetelés változása +/-	
10. Forgóeszközök (vevőkövetelés és pénzeszköz nélkül) változása +/-	
11. Aktív időbeli elhatárolások változása +/-	
12. Fizetett adó (nyereség után) -	
13. Fizetett osztalék, részesedés -	
II. Befektetési cash flow (14-18. sorok)	0
14. Befektetett eszközök beszerzése -	
15. Befektetett eszközök eladása +	
16. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek törlesztése, megszüntetése, beváltása +	
17. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek -	
18. Kapott osztalék, részesedés +	
III. Finanszírozási cash flow (19-26. sorok)	-800
19. Részvénykibocsátás, tőkebevonás (tőkeemelés) bevétele +	
20. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír kibocsátásának bevétele +	
21. Hitel és kölcsön felvétele +	
22. Véglegesen kapott pénzeszköz +	
23. Részvénybevonás, tőke kivonás (tőkeleszállítás) -	
24. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír visszafizetése -	
25. Hitel és kölcsön törlesztése, visszafizetése -	
26. Véglegesen átadott pénzeszköz -	-800
IV. Pénzeszközök változása (I+II+III. sorok) +	-800
27. Devizás pénzeszközök átértékelése +	
V. Pénzeszközök mérleg szerinti változása (IV+27. sorok) +	-800

III. GYAKORLÓ FELADAT

1. Feladat

New Zrt. mérlege az üzleti év elején a következő elemeket tartalmazza (eFt):

Mérleg 2019.01.01			
Szoftver*	20.000	Jegyzett tőke	20.000
Anyag	8.000	Eredménytartalék	20.000
Értékpapír	5.000	Szállító	8.000

Pénz	15.000	
------	--------	--

* Szoftver bruttó értéke 28.000 eFt.

a, Nyissa meg a társaság főkönyvi számláit!

b, Könyvelje el a következő gazdasági eseményeket:

- A vállalkozás 01.01-én eladja a szoftvert 25.000 eFt + áfa összegért. A vevő határidőben rendezti a számlát.
- 11.15-én az anyagot apportba adta, a társasági szerződés szerinti érték 10.000 eFt, mellyel többségi tulajdont szerzett a Simple Nyrt-ben.
- A társaság nyilvántartásában egy forgatási célú értékpapír szerepel. A kötvény március 1-én került kibocsátásra, éves kamat 12%, Céljainak megfelelően a társaság november 1-én értékesítette 1800 eFt-ért.
- Simple Nyrt. 200 eFt osztalékról döntött a New Zrt számára, mely kifizetésre is került.
- Elszámolta a társasági adót, mely kötelezettségéből semmi nem került rendezésre .

c, Kiegészítő információk: Az eredménykimutatást összköltség eljárással készíti. A készleteket folyamatosan könyveli. A társaság éves áfa-bevalló. Társasági adókulcs 9%, az adóalap azonos az adózás előtti eredménnyel. Tört szám esetén kerekítsen!

d, Készítse el a zárlati teendőket követően a Zrt. eredménykimutatását, mérlegét, cash-flow kimutatását!

2. Feladat

1, Claim Zrt. és Liability Zrt. mérlegében az üzleti év elején egyaránt 10.000 eFt készlet, 2.400 eFt vevőkövetelés, 10.000 eFt pénzeszköz, 10.000 eFt jegyzett tőke, és 5.000 eFt eredménytartalék, és 7.400 eFt rövid lejáratú kötelezettség található.

a, Nyissa meg a társaságok főkönyvi számláit!

b, Könyvelje el a következő gazdasági eseményeket:

- Claim Zrt. Liability Zrt-vel kapcsolatos 1.200 eFt vevőkövetelése fejében 2010.nov.1-én egy 1.320 eFt névértékű 1 hónapos futamidejű váltót fogadott el,
- Claim Zrt. Liability Zrt-vel kapcsolatos másik 1.200 eFt vevőkövetelése fejében 2010.nov.1-én egy 3 hónapos futamidejű váltót fogadott el, a váltókamat 12%.

c, Készítse el a zárlati teendőket követően a Zrt.-k eredménykimutatását, mérlegét, cash-flow kimutatását!

3. Feladat

Zrt. mérlege az üzleti év elején a következő elemeket tartalmazza (eFt):

- Tárgyi eszközök 20.000 (Bruttó értéke: 30.000)
- Beruházás 3.000
- Anyagok 4.000
- Félkésztermékek 1.000
- Áruk 2.000
- Pénz 10.000
- Jegyzett tőke 35.000
- Eredménytartalék 2.000
- Hosszú lejáratú hitel 2.000
- Beruházási szállító 1.000 (előző évben vásárolt gép áfa nélküli értéke)

a, Nyissa meg a társaság főkönyvi számláit!

b, Könyvelje el a következő gazdasági eseményeket:

- 01.20-én kifizette a beruházási szállítót.
- 08.10-én kifizette a hosszú lejáratú hitelt és annak kamatát (300 eFt)
- 10.20-án eladták az áruk 40%-át 1.000 eFt + áfa áron. A vevő időben el is utalta tartozását.
- Decemberben előre kifizetett, januári újságelőfizetés díja 10 eFt + áfa.

c, Kiegészítő információk: Költségeket csak 5-ben könyvel, folyamatos értéknylvántartás mellett, az eredménykimutatást összköltség eljárással készíti. A társaság éves áfa-fizető. Társasági adóval ne foglalkozzon.

d, Készítse el a zárlati teendőket követően a Zrt. eredménykimutatását, mérlegét, cash-flow kimutatását!

IRODALOMJEGYZÉK

Kozma A. (2001): Vázlatok a számvitel tanulásához 1-2. kötet, Debrecen

Dékán Tamásné Orbán I. (2019): Vázlatok a számvitel tanulásához 4. kötet, Debrecen, 2019, online verzió

Róth – Adorján – Lukács – Veit: Számvitel speciális kérdései 2017. Magyar Könyvvizsgálói Kamara

Mit kell tudni a Cash-flow kimutatásról? (2022) in: Speciális esetek a számvitelben. HVG kiadványok