DEBRECENI EGYETEM

SZÉCHENYI 2020

VÁZLATOK A SZÁMVITEL TANULÁSÁHOZ 4.

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.

DEBRECENI EGYETEM

SZÉCHENYI 2020

Szerző:

Dékán Tamásné Dr. Orbán Ildikó

Dr. Kozma András egyetemi tanár vázlatait is alapul véve

Lektor:

Dr. Bács Zoltán

Kézirat lezárva: 2019. 03. hó 20. nap

ISBN: 978-963-490-234-8

DEBRECENI EGYETEM

SZÉCHENYI 2020

VÁZLATOK A SZÁMVITEL TANULÁSÁHOZ

TARTALOMJEGYZÉK:

- A SZÁMVITELRŐL SZÓLÓ 2000. ÉVI C. TÖRVÉNY
- SAJÁTOS BESZÁMOLÁSI KÖTELEZETTSÉGEK
- ÖSSZEVONT (KONSZOLIDÁLT) ÉVES BESZÁMOLÓ

DEBRECENI EGYETEM

SZÉCHENYI 2020

TARTALOMJEGYZÉK

ELSŐ RÉSZ: A SZÁMVITELRŐL SZÓLÓ 2000. ÉVI C. TÖRVÉNY

MÁSODIK RÉSZ: SAJÁTOS BESZÁMOLÁSI KÖTELEZETTSÉGEK

1. A cégalapítás és az előtársasági időszak számviteli feladatai
2. Gazdasági társaság átalakulásának számviteli feladatai
3. Devizanemek közötti áttérés elszámolási szabályai
4. A csődeljárás, a felszámolási eljárás és a végelszámolási eljárás számviteli feladatai
5. Az ellenőrzés, önellenőrzés során megállapított hibák minősítése, rendezése és bemutatása

HARMADIK RÉSZ: ÖSSZEVONT (KONSZOLIDÁLT) ÉVES BESZÁMOLÓ

1. Alapfogalmak, a konszolidáció célja, feladatai
2. Az összevont (konszolidált) éves beszámoló formája, a konszolidáció folyamata
3. A konszolidáció előkészítése
4. Tőkeösszevonás (tőkekonszolidáció)
5. Adósságkonszolidálás
6. A konszolidálásba bevont vállalkozásokon belüli közbenső eredmények elhagyása, kiszűrése
7. A ráfordítások és bevételek konszolidálása
8. A közös vezetésű vállalkozások konszolidálása
9. A társult vállalkozások konszolidálása
10. Konszolidálás miatti társasági adókülönbözet kimutatása
11. Összevont (konszolidált) kiegészítő melléklet
    Összevont (konszolidált) üzleti jelentés

FELHASZNÁLT SZAKIRODALOM

1. Adorján – Lukács – Róth - Veit: Számvitel speciális kérdései. MKVK Oktatási Központ, Budapest, 2019.

2. Baricz R - Nagy G.: Az ellenőrzés megállapításának könyvviteli rendezése. Saldó. Budapest, 1993.

3. Kozma A.: Vázlatok a számvitel tanulásához 1-2-3. kötet. Keletlombard Kft, Debrecen, 2001.

4. Róth – Adorján – Lukács – Veit: Számviteli esettanulmányok 2001. MKVK Oktatási Központ, Budapest 2019.

5. Sztanó I. - Vörös M.: Konszern-számvitel alapjai. Perfekt. Budapest. 2001.

6. 2000. évi C. törvény a számvitelről

7. 2013. évi V. törvény a Polgári Törvénykönyvről

8. 2013. CLXXVI. törvény az egyes jogi személyek átalakulásáról, egyesüléséről, szétválásáról

9. 2006. évi IV. törvény a gazdasági társaságokról

10. 2006. évi V. törvény a cégnyilvánosságról, a bírósági cégeljárásról, és a végelszámolásról

11. 1991. évi IL. törvény a csődeljárásról, felszámolási eljárásról

ELSŐ RÉSZ

A SZÁMVITELRŐL SZÓLÓ 2000. ÉVI C. TÖRVÉNY

SZÁMVITELI INFORMÁCIÓIGÉNY

CÉL: INFORMÁCIÓIGÉNY KIELÉGÍTÉSE

→ KÜLSŐ ÉS BELSŐ ÉRINTETTEK

A SZÁMVITEL CÉLJA

- **A VÁLLALKOZÁS VAGYONI, PÉNZÜGYI ÉS JÖVEDELMI HELYZETÉRŐL MEGBÍZHATÓ ÉS VALÓS KÉPET ADNI A VELE KAPCSOLATBA KERÜLŐ MINDEN ÉRDEKHORDOZÓ SZÁMÁRA.**

- **AZ INFORMÁCIÓIGÉNY SÚLYPONTJAI**
  - **VAGYON → VÁLLALKOZÁS RENDELKEZÉSÉRE ÁLLÓ VAGYONTÁRGYAK**
  - **PÉNZÜGYI STABILITÁS → ESZKÖZÖK, ÉS AZOK FINANSZÍROZÁSA**
  - **JÖVEDELEM, JÖVEDEL-MEZŐSÉG, → NYERESÉGES MŰKÖDÉS**

A SZÁMVITEL FELADATA

- **KÖNYVVITELI, KÖNYVVEZETÉSI (REGISZTRÁCIÓS FUNKCIÓ): a vállalkozást érintő gazdasági események zárt rendszerben való rögzítése, feldolgozása és rendszerezése.**
- **ADATSZOLGÁLTATÁSI FUNKCIÓ: információszolgáltatás strukturált formában a külső/belső érintettek számára.**

- **A SZÁMVITELI PARADIGMA LÉNYEGE A KERET-JELLEGŰ SZABÁLYOZÁS!**

→ VÁLLALAT-SPECIFIKUS SZABÁLYOK A VÁLLALKOZÁSOK SZINTJÉN

A SZÁMVITELI HARMONIZÁCIÓ SZINTJEI

- **NEMZETKÖZI SZINT**
  - **IFRS: International Financial Reporting Standards, Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok**
  - **US GAAP: United States Generally Accepted Accounting Principles**
  - **Stb.**
- **REGIONÁLIS SZINT (EU)**
- **NEMZETI SZINT**

NEMZETKÖZI SZINT

- **A KÉT LEGFONTOSABB SZÁMVITELI-BESZÁMOLÁSI SZABVÁNYRENDSZER:**
  - **IFRS (kevésbé részletes, kb. 2.500 oldal)**
  - **US GAAP (részletesebb, kb. 20.000 oldal)**

- **ALAPVETŐ ELTÉRÉS A MAGYAR SZABÁLYOZÁSHOZ KÉPEST:**
  - **A 2000. ÉVI C. TV. (SZT., SZÁMVITELI TÖRVÉNY) a teljes számviteli munkát, így a könyvvezetést is szabályozza,**
  - **AZ IFRS ÉS A US GAAP a beszámoló követelményeit határozza meg.**

EU RENDELET - IAS RENDELET (1606/2002 EK rendelet)

- **MINDEN TŐZSDÉN JEGYZETT VÁLLALKOZÁS SZÁMÁRA KÖTELEZŐ KONSZOLIDÁLT ÉVES BESZÁMOLÓJÁT AZ IAS-EKKEL, IFRS-EKKEL ÖSSZHANGBAN KÉSZÍTENI 2005-TŐL.**

- **Az USA tőzsdéin jegyzett, US GAAP szerinti beszámolót készítők, valamint a tőzsdéken csak hitelviszonyt megtestesítő értékpapírokkal kereskedő társaságok 2007.01.01-ig felmentést kaptak.**
- **A tagállamok megengedhetik vagy előírhatják az IAS-ek, IFRS-ek alkalmazását a tőzsdén nem jegyzett vállalkozások számára is.**

AZ EU IRÁNYELVEI

Irányelv	Időpont	Téma
1.	1968.	Cégjogi irányelv
2.	1976.	Vállalati formák
4.	1978.	Az éves beszámoló formája, tartalma
7.	1983.	Konszolidált éves beszámoló
8.	1984.	Könyvvizsgálat (2006.-új)
	1986.	Bankok
	1991.	Biztosítók
	2001.	Valós értéken történő értékelés
	2003.	Az IFRS(IAS)-ek alkalmazása előtti akadályok elhárítása
	2013.	Meghatározott típusú vállalkozások éves pénzügyi kimutatásai, összevont (konszolidált) éves pénzügyi kimutatásai és a kapcsolódó beszámolók

A 2000. ÉVI C. TÖRVÉNY A SZÁMVITELRŐL

I. ÁLTALÁNOS RENDELKEZÉSEK

A törvény célja
A törvény hatálya
Értelmező rendelkezések, fogalmak

II. BESZÁMOLÁS ÉS KÖNYVVEZETÉS

Beszámolási kötelezettség
Üzleti év
Könyvvezetési kötelezettség
Számviteli alapelvek

III. AZ ÉVES BESZÁMOLÓ

Az éves beszámolóra vonatkozó ált.szabályok
Közbenső mérleg
A mérleg tagolása, tételeinek tartalma
A mérlegtételek értékelésének általános szabályai
Az eszközök bekerülési (beszerzési és előállítási) értéke
Az eszközök értékcsökkenése
Az eszközök értékvesztése
A mérlegben szereplő eszközök és források értékelése
A valós értéken történő értékelés
A mérlegtételek alátámasztása leltárral
Az eredménykimutatás tartalma, tagolása
Az eredménykimutatás tételeinek tartalma
Kiegészítő melléklet
Üzleti jelentés
Nem pénzügyi kimutatás

IV. EGYSZERŰSÍTETT ÉVES BESZÁMOLÓ

V. EGYSZERŰSÍTETT BESZÁMOLÓ

Általános szabályok
Az egyszerűsített mérleg tagolása, tételeinek tartalma
Az egyszerűsített mérleg tételeinek értékelése
Az egyszerűsített mérleg tételeinek alátámasztása leltárral
Az eredménylevezetés tartalma, tagolása
Az eredménylevezetés tételeinek tartalma

V/A. AZ IFRS-EK SZERINT ÉVES BESZÁMOLÓT KÉSZÍTŐ GAZDÁLKODÓKRA VONATKOZÓ ELTÉRŐ SZABÁLYOK

Értelmező rendelkezések, fogalmak
Saját tőke megfeleltetési tábla
Az IFRS-ek szerinti éves beszámolóra történő áttérés szabályai
Az e törvény szerinti éves beszámolóra történő áttérés (visszatérés) szabályai

A 2000. ÉVI C. TÖRVÉNY A SZÁMVITELRŐL

Átalakulás, egyesülés, szétválás különös előírásai
Végelszámolás, felszámolás, kényszertörlési eljárás különös szabályai
Összevont (konszolidált) éves beszámoló készítési kötelezettség
Egyéb speciális rendelkezések

VI. ÖSSZEVONT (KONSZOLIDÁLT) ÉVES BESZÁMOLÓ

Konszolidált éves beszámoló készítési kötelezettség
Az összevont (konszolidált) éves beszámoló formája, tartalma
Tőkeösszevonás (tőkekonszolidáció)
Adósságkonszolidálás
A konszolidálásba bevont vállalkozásokon belüli közbenső eredmények elhagyása, kiszűrése
Ráfordítások és bevételek konszolidálása
Közös vezetésű vállalkozások konszolidálása
Társult vállalkozások konszolidálása
Konszolidálás miatti társasági adókülönbözet kimutatása
Összevont (konszolidált) kiegészítő melléklet
Összevont (konszolidált) üzleti jelentés

VI/A. A KORMÁNYOK RÉSZÉRE FIZETETT ÖSSZEGEKRŐL SZÓLÓ JELENTÉS

VII. SAJÁTOS BESZÁMOLÁSI KÖTELEZETTSÉGEK

Előtársasági időszak
Átalakulások, áttérések
Gazdasági társaságok átalakulása,egyesülése szétválása
Egyéb átalakulás
Devizanemek közötti áttérés elszámolási szabályai

VIII. SZÁMVITELI SZOLGÁLTATÁS

IX. NYILVÁNOSSÁGRA HOZATAL ÉS KÖZZÉTÉTEL

Letétbe helyezés
Közzététel

X. KÖNYVVIZSGÁLAT

A könyvvizsgálat célja, a könyvvizsgálati kötelezettség
Könyvvizsgálói jelentés és a könyvvizsgálói záradék

A 2000. ÉVI C. TÖRVÉNY A SZÁMVITELRŐL

XI. KÖNYVVEZETÉS, BIZONYLATOLÁS

- Kettős könyvvitel
- Az egységes számlakeret
- Számlarend
- Egyszeres könyvvitel
- Könyvviteli rendszerek változtatása
- Könyvviteli zárlat
- A bizonylati elv és a bizonylati fegyelem
- Számviteli bizonylatok
- Szigorú számadási kötelezettség
- A bizonylatok megőrzése

XII. JOGKÖVETKEZMÉNYEK

XIII. AZ ORSZÁGOS SZÁMVITELI BIZOTTSÁG

- A bizottság létrehozása
- A bizottság feladata
- A bizottság működése

XIV. ZÁRÓ RENDELKEZÉSEK

- Hatálybalépés
- Az Európai Unió jogának való megfelelés
- A magyar számviteli standardok
- Átmeneti rendelkezések
- Felhatalmazás

MELLÉKLETEK

1. A MÉRLEG ELŐÍRT TAGOLÁSA
2. AZ EREDMÉNYKIMUTATÁS ELŐÍRT TAGOLÁSA (ÖSSZKÖLTSÉG ELJÁRÁSSAL)
3. AZ EREDMÉNYKIMUTATÁS ELŐÍRT TAGOLÁSA (FORGALMI KÖLTSÉG ELJÁRÁSSAL)
4. AZ EGYSZERŰSÍTETT MÉRLEG ELŐÍRT TAGOLÁSA
5. AZ EREDMÉNYLEVEZETÉS ELŐÍRT TAGOLÁSA
6. AZ ÖSSZEVONT (KONSZOLIDÁLT) MÉRLEG ÉS EREDMÉNYKIMUTATÁS SAJÁTOS SORAI
7. CASH FLOW-KIMUTATÁS

A 2000. ÉVI C. TÖRVÉNY A SZÁMVITELRŐL

I. ÁLTALÁNOS RENDELKEZÉSEK

A törvény célja
A törvény hatálya
Értelmező rendelkezések, fogalmak

A SZÁMVITELI TÖRVÉNY MEGHATÁROZZA

- **A HATÁLYA ALÁ TARTOZÓK**
  - **BESZÁMOLÁSI ÉS**
  - **KÖNYVVEZETÉSI KÖTE-LEZETTSÉGÉT,**
  - **AZ EZEK TELJESÍTÉSE SORÁN ÉRVÉNYESÍTENDŐ ELVEKET,**
  - **AZ ELVEKRE ÉPÜLŐ SZABÁLYOKAT,**

továbbá a:

- **NYILVÁNOSSÁGRA HOZATALRA,**
- **KÖZZÉTÉTELRE ÉS**
- **KÖNYVVIZSGÁLATRA vonatkozó követelményeket.**

A SZÁMVITELI TÖRVÉNY HATÁLYA ALÁ TARTOZIK*

- **A GAZDÁLKODÓ:**
  - **A VÁLLALKOZÓ,**
  - **AZ ÁLLAMHÁZTARTÁS SZERVEZETEI,**
  - **AZ EGYÉB SZERVEZET,**
  - **A MAGYAR NEMZETI BANK,**
  - **TOVÁBBÁ az általuk, illetve természetes személyek által alapított:**
    - **egészségügyi,**
    - **szociális és**
    - **oktatási intézmények.**

**** A törvény hatálya NEM TERJED KI az egyéni vállalkozóra, polgári jogi társaságra, építőközösségre, külföldi székhelyű vállalkozás magyarországi kereskedelmi képviseletére, bevételi nyilvántartást vezető kkt-re – bt-re – egyéni cégre – ügyvédi irodára.***

VÁLLALKOZÓ *

- **MINDEN OLYAN GAZDÁLKODÓ, AMELY**
  - **A SAJÁT NEVÉBEN ÉS KOCKÁZATÁRA,**
  - **NYERESÉG- ÉS VAGYONSZERZÉS CÉLJÁBÓL,**
  - **ÜZLETSZERŰEN,**
  - **ELLENÉRTÉK FEJÉBEN**

  TERMELŐ VAGY SZOLGÁLTATÓ TEVÉKENYSÉGET VÉGEZ, de nem az államháztartás szervezete vagy egyéb szervezet.

** A számviteli törvény alkalmazásában.*

VÁLLALKOZÓ

▲ **IDEÉRTVE:**

- **HITELINTÉZET,**
- **PÉNZÜGYI VÁLLALKOZÁS,**
- **BEFEKTETÉSI VÁLLALKOZÁS,**
- **BIZTOSÍTÓ**
- **NONPROFIT GAZDASÁGI TÁRSASÁG,**
- **EGYESÜLÉS,**
- **SZOCIÁLIS SZÖVETKEZET,**
- **ISKOLASZÖVETKEZET,**
- **KÖZÉRDEKŰ NYUGDÍJAS SZÖVETKEZET,**
- **EURÓPAI GAZDASÁGI EGYESÜLÉS,**
- **EURÓPAI RÉSZVÉNYTÁRSASÁG,**
- **EURÓPAI SZÖVETKEZET,**
- **VÍZITÁRSULAT,**
- **ERDŐBIRTOKOSSÁGI TÁRSULAT,**
- **KÜLFÖLD SZÉKHELYŰ VÁLLALKOZÁS MAGYARORSZÁGI FIÓKTELEPE,**
- **KEZELT VAGYON**
- **HA NEM TARTOZNAK A KÖVETKEZŐ PONTOKBAN FELSOROLT SZERVEZETEK KÖZÉ**

ÁLLAMHÁZTARTÁS SZERVEZETEI

- **AZ ÁLLAMHÁZTARTÁSRÓL SZÓLÓ TÖRVÉNY ALAPJÁN AZ ÁLLAMHÁZTARTÁS KÖZPONTI ÉS ÖNKORMÁNYZATI ALRENDSZERÉBE TARTOZÓ SZERVEK**

EGYÉB SZERVEZETEK

- LAKÁSSZÖVETKEZET,
- TÁRSASHÁZ,
- KÖZTESTÜLET,
- KÖZALAPÍTVÁNY,
- EGYHÁZI JOGI SZEMÉLY,
- EGYESÜLET,
- ALAPÍTVÁNY,
- ÜGYVÉDI IRODA, SZABADALMI ÜGYVIVŐ IRODA, VÉGREHAJTÓ IRODA, KÖZJEGYZŐI IRODA,
- MÉDIASZOLGÁLTATÁS-TÁMOGATÓ ÉS VAGYONKEZELŐ ALAP,
- SZÖVETKEZETI HITELINTÉZETEK INTEGRÁCIÓS SZERVEZETE
- MUNKAVÁLLALÓI RÉSZTULAJ-DONOSI PROGRAM KERETÉBEN LÉTREJÖTT SZERVEZET,
- KÖZÖS JOGKEZELŐ SZERVEZET
- VÍZKÖZMŰ TÁRSULAT,
- BEFEKTETÉSI ALAPOK, EGYÉB ALAPOK,
- TŐZSDE, KÖZPONTI ÉRTÉKTÁRI, KÖZPONTI SZERZŐDŐ FÉL TEVÉKENYSÉGET VÉGZŐ SZERVEZET,
- MAGÁNNYUGDÍJPÉNZTÁR,
- ÖNKÉNTES NYUGDÍJPÉNZTÁR,
- ÖNKÉNTES KÖLCSÖNÖS EGÉSZSÉG- ÉS ÖNSEGÉLYEZŐ PÉNZTÁR,
- KÖZRAKTÁR,
- KÜLÖN JOGSZABÁLYBAN MEG-HATÁROZOTT, JOGI SZEMÉLYNEK NEM MINŐSÜLŐ EGYÉB SZERVEZET.

A 2000. ÉVI C. TÖRVÉNY A SZÁMVITELRŐL

II. BESZÁMOLÁS ÉS KÖNYVVEZETÉS

Beszámolási kötelezettség
Üzleti év
Könyvvezetési kötelezettség
Számviteli alapelvek

BESZÁMOLÁSI KÖTELEZETTSÉG

- **A GAZDÁLKODÓ A**
  - **MŰKÖDÉSÉRŐL,**
  - **VAGYONI,**
  - **PÉNZÜGYI és**
  - **JÖVEDELMI HELYZETÉRŐL,**

  AZ ÜZLETI ÉV KÖNYVEINEK LEZÁRÁSÁT KÖVETŐEN, KÖNYVVEZETÉSSEL ALÁTÁMASZTOTT BESZÁMOLÓT KÖTELES – MAGYAR NYELVEN – KÉSZÍTENI.

ÜZLETI ÉV

- AZ ÜZLETI ÉV AZ AZ IDŐTARTAM, AMELYRŐL A BESZÁMOLÓT KELL KÉSZÍTENI.
- AZ ÜZLETI ÉV FŐSZABÁLY SZERINT MEGEGYEZIK A NAPTÁRI ÉVVEL (12 HÓ, SZT. ÁLTAL FELSOROLT KIVÉTELEKKEL).
- AZ ÜZLETI ÉV AKKOR TÉRHET EL A NAPTÁRI ÉVTŐL, HA AZT A MŰKÖDÉS JELLEMZŐI (ÜZLETMENET CIKLIKUSSÁGA, ANYAVÁLLALAT INFORMÁCIÓS IGÉNYE) INDOKOLTTÁ TESZIK.

- AZ ÜZLETI ÉV NEM TÉRHET EL A NAPTÁRI ÉVTŐL AZ ALÁBBI ESETEKBEN:
  - HITELINTÉZET,
  - PÉNZÜGYI VÁLLALKOZÁS,
  - BIZTOSÍTÓ,
  - MIKROGAZDÁLKODÓI EGYSZERŰSÍTETT ÉVES BESZÁMOLÓT KÉSZÍTŐ VÁLLALKOZÁS,
  - KISVÁLLALATI ADÓ HATÁLYA ALÁ TARTOZÓ VÁLLALKOZÁS.
- AZ ÜZLETI ÉV FORDULÓNAPJA MEGVÁLTOZTATÁSÁRA SOR KERÜLHET:
  - 3, BESZÁMOLÓVAL LEZÁRT ÉV UTÁN
  - KONSZOLIDÁLÁSBA TÖRTÉNŐ BEVONÁSKOR
  - ANYAVÁLLALAT SZEMÉLYÉBEN BEKÖVETKEZETT VÁLTOZÁS ESETÉN

KÖNYVVEZETÉSI KÖTELEZETTSÉG

▲ **A KÖNYVVEZETÉS AZ A TEVÉKENYSÉG, AMELYNEK KERETÉBEN A GAZDÁLKODÓ A**

- **VAGYONI,**
- **PÉNZÜGYI,**
- **JÖVEDELMI HELYZETÉRE HATÓ GAZDASÁGI ESEMÉNYEKRŐL**

- **A KETTŐS KÖNYVVITEL VAGY**
- **AZ EGYSZERES KÖNYVVITEL**

SZABÁLYAI SZERINT

- **FOLYAMATOS NYILVÁNTARTÁST VEZET ÉS**
- **AZT AZ ÜZLETI ÉV VÉGÉVEL LEZÁRJA.**

A SZÁMVITELI ALAPELVEK CSOPORTOSÍTÁSA

NEVESÍTETT ALAPELVEK

- **A VÁLLALKOZÁS FOLYTATÁSÁNAK ELVE**

Tartalmi	Tartalomra ható kiegészítő	Formai
ALAPELVEK		
• TELJESSÉG ELVE • VALÓDISÁG ELVE • ÓVATOSSÁG ELVE • ÖSSZEMÉRÉS ELVE	•EGYEDI ÉRTÉKELÉS ELVE • BRUTTÓ ELSZÁMOLÁS ELVE • IDŐBELI ELHATÁROLÁS ELVE • LÉNYEGESSÉG ELVE • KÖLTSÉG-HASZON ÖSSZE-VETÉS ELVE • TARTALOM ELSŐDLEGESSÉGE A FORMÁVAL SZEMBEN ELVE	• VILÁGOSSÁG ELVE • FOLYTONOSSÁG ELVE • KÖVETKEZETESSÉG ELVE

NEM NEVESÍTETT ALAPELVEK

- SEMLEGESSÉG ELVE
- HASZNOSÍTHATÓSÁG ELVE
- IDŐSZERŰSÉG ELVE

A 2000. ÉVI C. TÖRVÉNY A SZÁMVITELRŐL

III. AZ ÉVES BESZÁMOLÓ

Az éves beszámolóra vonatkozó ált.szabályok
Közbenső mérleg
A mérleg tagolása, tételeinek tartalma
A mérlegtételek értékelésének általános szabályai
Az eszközök bekerülési (beszerzési és előállítási) értéke
Az eszközök értékcsökkenése
Az eszközök értékvesztése
A mérlegben szereplő eszközök és források értékelése
A valós értéken történő értékelés
A mérlegtételek alátámasztása leltárral
Az eredménykimutatás tartalma, tagolása
Az eredménykimutatás tételeinek tartalma
Kiegészítő melléklet
Üzleti jelentés
Nem pénzügyi kimutatás

IV. EGYSZERŰSÍTETT ÉVES BESZÁMOLÓ

V. EGYSZERŰSÍTETT BESZÁMOLÓ

Általános szabályok
Az egyszerűsített mérleg tagolása, tételeinek tartalma
Az egyszerűsített mérleg tételeinek értékelése
Az egyszerűsített mérleg tételeinek alátámasztása leltárral
Az eredménylevezetés tartalma, tagolása
Az eredménylevezetés tételeinek tartalma

BESZÁMOLÁSI KÖTELEZETTSÉG

- **ADATSZOLGÁLTATÁSI FUNKCIÓ:** ***ADATOT SZOLGÁLTATNI STRUKTURÁLT FORMÁBAN…***

  CÉL: **INFORMÁCIÓS IGÉNY KIELÉGÍTÉSE!**

- ***BESZÁMOLÓ RÉSZEI:***
  - **MÉRLEG**
  - **EREDMÉNYKIMUTATÁS**
  - **KIEGÉSZÍTŐ MELLÉKLET**

- ***ÜZLETI JELENTÉS:*** **a vállalkozás saját elemzései a vállalkozás jelenbeli és jövőbeli működéséről, egyéb információk**

- ***BESZÁMOLÓ PÉNZNEME:***
  - **EFT,**
  - **MFT,**
  - **DEVIZA (EURO, USA DOLLÁR, VAGY A TEVÉKENYSÉG ELSŐDLEGES GAZDASÁGI KÖRNYEZETÉNEK PÉNZNEME)**

BESZÁMOLÁSI ÉS KÖNYVVEZETÉSI KÖTELEZETTSÉG

BESZÁMOLÁSI KÖTELEZETTSÉG FORMÁJA	KÖNYVVEZETÉSI KÖTELEZETTSÉG	A BESZÁMOLÓ FORMÁJÁT MEGHATÁROZÓ TÉNYEZŐK
ÉVES BESZÁMOLÓ	KETTŐS KÖNYVVITEL	KÉT EGYMÁST KÖVETŐ ÉVBEN A KÖVETKEZŐ HÁROM MUTATÓBÓL LEGALÁBB KETTŐ: 1. MÉRLEGFŐÖSSZEG > 1200 MFt 2. ÉVES NETTÓ ÁRBEVÉTEL > 2400 MFt 3. ÁTLAGOSAN FOGLALKOZTATOTTAK SZÁMA > 50 FŐ
EGYSZERŰSÍTETT ÉVES BESZÁMOLÓ	KETTŐS KÖNYVVITEL	KÉT EGYMÁST KÖVETŐ ÉVBEN A KÖVETKEZŐ HÁROM MUTATÓBÓL LEGALÁBB KETTŐ: 1. MÉRLEGFŐÖSSZEG < 1200 MFt 2. ÉVES NETTÓ ÁRBEVÉTEL < 2400 MFt 3. ÁTLAGOSAN FOGLALKOZTATOTTAK SZÁMA < 50 FŐ
MIKROGAZDÁLKODÓI EGYSZERŰSÍTETT ÉVES BESZÁMOLÓ	KETTŐS KÖNYVVITEL	KÉT EGYMÁST KÖVETŐ ÜZLETI ÉV BEN A KÖVETKEZŐ HÁROM MUTATÓBÓL LEGALÁBB KETTŐ: 1. MÉRLEGFŐÖSSZEG < 100 M Ft 2. ÉVES NETTÓ ÁRBEVÉTEL < 200 M Ft 3. ÁTLAGOSAN FOGLALKOZTATOTTAK SZÁMA < 10 FŐ
IFRS-EK SZERINTI ÉVES BESZÁMOLÓ	KETTŐS KÖNYVVITEL	NEM ÉRTÉKHATÁRHOZ KÖTÖTT
EGYSZERŰSÍTETT BESZÁMOLÓ	EGYSZERES KÖNYVVITEL	HA A TÖRVÉNY VAGY KORMÁNYRENDELET LEHETŐVÉ TESZIK
ÖSSZEVONT (KONSZOLIDÁLT) ÉVES BESZÁMOLÓ (Sztv. Szerinti vagy IFRS szerinti)	KETTŐS KÖNYVVITEL	TÖBBSÉGI RÉSZESEDÉSE VAN

BESZÁMOLÁSI FORMÁK

- **ÉVES BESZÁMOLÓ**
  - **részei: mérleg, eredmény-kimutatás, kiegészítő melléklet (+ üzleti jelentés)**
  - **kettős könyvvitel**
- **EGYSZERŰSÍTETT ÉVES BESZÁMOLÓ**
  - **részei: mérleg, eredmény-kimutatás, kiegészítő melléklet**
  - **kettős könyvvitel**
- **MIKROGAZDÁLKODÓI EGYSZERŰSÍTETT ÉVES BESZÁMOLÓ**
  - **részei: mérleg, összköltség-eljárással készített eredmény-kimutatás**
  - **kettős könyvvitel**

- **IFRS-EK SZERINTI ÉVES BESZÁMOLÓ**
  - **részei: mérleg, átfogó eredmény-kimutatás, saját tőke változás kimutatás, cash-flowk kimutatása, notes (kiegészítő melléklet)**
  - **saját tőke megfeleltetési tábla**
  - **kettős könyvvitel**
- **EGYSZERŰSÍTETT BESZÁMOLÓ**
  - **részei: egyszerűsített mérleg, eredménylevezetés**
  - **pénzforgalmi szemlélet, egyszeres könyvvitel (naplófőkönyv, pénztárkönyv)**
- **KONSZOLIDÁLT BESZÁMOLÓ (SZTV. SZERINTI VAGY IFRS-EK SZERINTI)**
  - **összevont (konszolidált) mérleg/ eredménykimutatás/ kiegészítő melléklet/üzleti jelentés**
  - **kettős könyvvitel, főkönyvi könyvelés**

MIKROGAZDÁLKODÓI EGYSZERŰSÍTETT ÉVES BESZÁMOLÓ I.

- 2013-TÓL ALKALMAZHATÓ ÚJ BESZÁMOLÁSI FORMA
- FILOZÓFIÁJA: AZ SZT. SZERINTI BESZÁMOLÓNAK A MEGBÍZHATÓ, VALÓS KÉPET KELL MUTATNIA, A MIKROGAZDÁLKODÓI BESZÁMOLÓNÁL A SZABÁLYOKAT KELL BETARTANI!
- A KÖNYVVEZETÉS SAJÁTOSSÁGAI
- A 398/2012. (XII.20.) KORM. RENDELET ELŐÍRÁSAIT KÖTELEZŐ ALKALMAZNI, AMIRE EZ NEM TÉR KI, ARRA AZ SZT. VONATKOZIK
- KÖTÖTT SZÁMLAKERET ALKALMAZÁSA ESETÉN NEM KELL SZÁMLARENDET KÉSZÍTENI
- SZÁMLAKERET BŐVÍTÉSE ESETÉN A SZÁMLAREND KÖTELEZŐ.

▲ VÁLASZTHATÓSÁG FELTÉTELEI, HA A CÉG:

- az értékhatároknak megfelel,
- a társaság könyvvizsgálatra nem kötelezett,
- a választást nem kell bejelenteni, elég a beszámoló készítésekor alkalmazni,
- a választástól a követő három évben eltérni nem lehet.

MIKROGAZDÁLKODÓI EGYSZERŰSÍTETT ÉVES BESZÁMOLÓ II.

▲ **A RENDSZER FŐ JELLEMZŐI:**

- Kettős könyvvitel
- A szabályok kötelezőek, nincs számviteli politika
- Egységes számlatükör
- Részei a mérleg és az összköltség-eljárással készített eredmény-kimutatás, előírt tagolással
- Forinttól eltérő devizanemben nem készíthető
- A kapcsolt vállalkozásokra vonatkozó információkat a beszámoló nem tartalmazza
- Minden önellenőrzéssel és ellenőrzés során feltárt hiba nem jelentős összegű hibának minősül
- Alapítás-átszervezés és kísérleti fejlesztés nem aktiválható
- Üzleti vagy cégérték nem mutatható ki
- Jövőbeni költségekre céltartalék nem képezhető
- A tárgyi eszközök éves értékcsökkenésének meghatározásakor a Tao szerinti kulcsokat kell alkalmazni. A leírás bruttó alapú lineáris, illetve egyösszegű leírás lehet, maradványérték nem határozható meg
- Immateriális javaknál, ingatlanhoz kapcsolódó vagyoni értékű jogoknál a leírás 3 év lehet
- Értékhelyesbítés, értékelési tartalék nem mutatható ki
- A készletekről nem vezet folyamatos nyilvántartást, ha mégis, akkor „Készletnyilvántartási szabályzat” készítendő
- A devizás tételeket MNB árfolyamon kell állományba venni és év végén ennek megfelelően kell értékelni
- Időbeli elhatárolás csak adók, kamat, térítés nélküli támogatás és a több évet érintő tételek esetében lehet

A 2000. ÉVI C. TÖRVÉNY A SZÁMVITELRŐL

V/A. AZ IFRS-EK SZERINT ÉVES BESZÁMOLÓT KÉSZÍTŐ GAZDÁLKODÓKRA VONATKOZÓ ELTÉRŐ SZABÁLYOK

Értelmező rendelkezések, fogalmak
Saját tőke megfeleltetési tábla
Az IFRS-ek szerinti éves beszámolóra történő áttérés szabályai
Az e törvény szerinti éves beszámolóra történő áttérés (visszatérés) szabályai
Átalakulás, egyesülés, szétválás különös előírásai
Végelszámolás, felszámolás, kényszertörlési eljárás különös szabályai
Összevont (konszolidált) éves beszámoló készítési kötelezettség
Egyéb speciális rendelkezések

AZ IFRS-EK SZERINTI ÉVES BESZÁMOLÓ I.

- **ÉVES BESZÁMOLÓJÁT AZ IFRS-EK SZERINT ÁLLÍTHATJA ÖSSZE:**
  - **az a vállalkozó, amelynek közvetlen vagy közvetett anyavállalata az összevont (konszolidált) éves beszámolóját az IFRS-ek szerint készíti el,**
  - **a biztosító,**
  - **a pénzügyi közvetítőrendszer felügyeletével kapcsolatos feladatkörében eljáró magyar nemzeti bank felügyelete alá tartozó pénzügyi vállalkozás, pénzforgalmi intézmény, elektronikuspénz-kibocsátó intézmény, befektetési vállalkozás, a központi értéktár, a központi szerződő fél, a tőzsde, a foglalkoztatói nyugdíjszolgáltató, az IFRS-ek szerint készített konszolidált pénzügyi kimutatásokba anyavállalati döntés alapján bevont pénzpiaci közvetítő és biztosításközvetítő, valamint a kollektív befektetési formákról és kezelőikről, valamint egyes pénzügyi tárgyú törvények módosításáról szóló törvény hatálya alá tartozó alap és alapkezelő,**
  - **a 155. § alapján könyvvizsgálatra kötelezett gazdasági társaság,**
  - **a külföldi székhelyű vállalkozás magyarországi fióktelepe.**

AZ IFRS-EK SZERINTI ÉVES BESZÁMOLÓ II.

- **ÉVES BESZÁMOLÓJÁT AZ IFRS-EK SZERINT ÁLLÍTJA ÖSSZE:**

  - **az a vállalkozó, amelynek értékpapírjait az európai gazdasági térség bármely államának szabályozott piacán forgalmazzák,**
  - **a hitelintézet, továbbá a hitelintézettel egyenértékű prudenciális szabályozásnak megfelelő pénzügyi vállalkozás.**
  - **az (1) bekezdésben foglaltakat nem alkalmazhatja**
  - **az állami vagy önkormányzati vagyonkezelést végző vállalkozó,**
  - **a nonprofit gazdasági társaság,**
  - **a biztosítási tevékenységről szóló törvény szerinti kölcsönös biztosító egyesület,**
  - **a nyugdíjpénztár, az egészségpénztár és az önsegélyező pénztár.**

A 2000. ÉVI C. TÖRVÉNY A SZÁMVITELRŐL

VI. ÖSSZEVONT (KONSZOLIDÁLT) ÉVES BESZÁMOLÓ

Konszolidált éves beszámoló készítési kötelezettség
Az összevont (konszolidált) éves beszámoló formája, tartalma
Tőkeösszevonás (tőkekonszolidáció)
Adósságkonszolidálás
A konszolidálásba bevont vállalkozásokon belüli közbenső eredmények elhagyása, kiszűrése
Ráfordítások és bevételek konszolidálása
Közös vezetésű vállalkozások konszoli-dálása
Társult vállalkozások konszolidálása
Konszolidálás miatti társasági adó-különbözet kimutatása
Összevont (konszolidált) kiegészítő melléklet
Összevont (konszolidált) üzleti jelentés

ÖSSZEVONT (KONSZOLIDÁLT ÉVES) BESZÁMOLÓ I.

- **ÖSSZEVONT (KONSZOLIDÁLT) ÉVES BESZÁMOLÓ VAGY A SZÁMVITELI TÖRVÉNY SZERINT VAGY AZ IFRS-EK SZERINT KÉSZÜLHET.**
- **IFRS-EK SZERINT KÉSZÍTI ÖSSZEVONT (KONSZOLIDÁLT) ÉVES BESZÁMOLÓJÁT:**
  - **az anyavállalat, ha az egyedi beszámolója IFRS-ek szerint készült – kötelező,**
  - **az európai gazdasági térség valamely tagállamának szabályozott piacán tőzsdén jegyzett társaságok – kötelező,**
  - **minden más anyavállalat saját döntése alapján – lehetőség.**

SZT. SZERINTI ÖSSZEVONT (KONSZOLIDÁLT ÉVES) BESZÁMOLÓ I.

- **FOGALMAK:**
  - **ANYAVÁLLALAT**
  - **LEÁNYVÁLLALAT**
  - **KÖZÖS VEZETÉSŰ VÁLLALKOZÁS**
  - **TÁRSULT VÁLLALKOZÁS**
  - **EGYÉB RÉSZESEDÉSI VISZONYBAN LÉVŐ VÁLLALKOZÁS**
  - **KONSZOLIDÁLÁSBA BEVONT VÁLLALKOZÁS**
  - **KAPCSOLT VÁLLALKOZÁS**

SZT. SZERINTI ÖSSZEVONT (KONSZOLIDÁLT ÉVES) BESZÁMOLÓ I.

• **KAPCSOLT VÁLLALKOZÁS: az anyavállalat, a leányvállat és a közös vezetésű vállalkozás**

• **LEÁNYVÁLLALAT: az a gazdasági társaság, amelyre az anyavállalat meghatározó befolyást képes gyakorolni**

• **KÖZÖS VEZETÉSŰ VÁLLALKO-ZÁS: az a gazdasági társaság, ahol egyrészt az anyavállalat (az anyavállalat konszolidálásba bevont leány-vállalata), másrészt egy (vagy több) másik vállalkozás a jogosultságokkal paritásos alapon – legalább 33 százalékos szavazati aránnyal - rendelkezik. A közös vezetésű vállalkozást a tulajdonostársak közösen irányítják.**

• **EGYÉB RÉSZESEDÉSI VISZONYBAN LÉVŐ VÁLLALKOZÁS: az a gazdasági társaság, ahol amelyben a vállalkozó nem rendelkezik jelentős tulajdoni részesedéssel, és amely nem leány-vállalat, nem közös vezetésű vállalat és nem társult vállalkozás.**

SZT. SZERINTI ÖSSZEVONT (KONSZOLIDÁLT ÉVES) BESZÁMOLÓ II.

• **TÁRSULT VÁLLALKOZÁS: az a – konszolidálásba teljes körűen be nem vont – gazdasági társaság, ahol az anyavállalat vagy a konszolidálásba bevont leányvállalata jelentős tulajdoni részesedéssel rendelkezik, és mértékadó befolyást gyakorol a gazdasági társaság üzleti és pénzügyi politikájára.**

• **JELENTŐS TULAJDONI RÉSZESEDÉS: más vállalkozások tőkéjében való, értékpapírban megtestesülő vagy meg nem testesülő jog, amelynek célja az említett vállalkozással való tartós kapcsolat kialakítása révén hozzájárulás annak a vállalkozásnak a tevékenységéhez, amelyik e jogok birtokosa. Egy másik vállalkozás tőkéjének egy részével való rendelkezés jelentős tulajdoni részesedésnek tekintendő, ha a részesedés mértéke a 20 százalékot meghaladja.**

• **Anyavállalat nélküli cégcsoportokban is külön ki kell emelni a kimutatásokban!!**

KONSZOLIDÁLÁS ALÓLI MENTESÍTÉS I.

- A MENTESÍTÉS MEGÍTÉLÉSE SORÁN AZ A FONTOS, HOGY SZT. SZERINT VAGY IFRS-EK SZERINT KÉSZÜLT BESZÁMOLÓRÓL VAN SZÓ.
- MENTESÜL AZ SZT. SZERINTI KONSZOLIDÁLÁSI KÖTELEZETTSÉG ALÓL:
  - AZ AZ ANYAVÁLLALAT (MENTESÍTHETŐ ANYAVÁLLALAT), AKI MAGA IS LEÁNYVÁLLALATA EGY MÁSIK ANYAVÁLLATNAK. (VÉGSŐ, FÖLÉRENDELT ANYAVÁLLALAT)
- AZ AZ ANYAVÁLLALAT, AKINEK AZ ÜZLETI ÉVET MEGELŐZŐ KÉT ÜZLETI ÉVBEN A MÉRLEG FORDULÓNAPJÁN A KÖVETKEZŐ HÁROM MUTATÓBÓL BÁRMELYIK KETTŐ NEM HALADJA MEG AZ ALÁBBI HATÁRÉRTÉKET (ÖSSZEVONT ADATOK ALAPJÁN):
  - MÉRLEGFŐÖSSZEG 6000 MFT-OT,
  - ÉVES NETTÓ ÁRBEVÉTELE 12000 MFT-OT,
  - AZ ÜZLETI ÉVBEN ÁTLAGOSAN FOGLALKOZTATOTTAK SZÁMA A 250 FŐT.

KONSZOLIDÁLÁS ALÓLI MENTESÍTÉS II.

- Az előző vázlaton közölt mutatók értékének meghatározásánál AZ ANYAVÁLLALAT ÉS LEÁNYVÁLLALATAINAK, VALAMINT A KÖZÖS VEZETÉSŰ VÁLLALKOZÁSAINAK (a mentesítéstől függetlenül) konszolidálás előtti összesített adatait kell figyelembe venni, a közös vezetésű vállalat esetében TŐKEARÁNYOSAN.
- Ha valamelyik vállalkozás nem rendelkezik a tárgyévet megelőző év adataival, akkor A TÁRGYÉVI VÁRHATÓ adatokat kell figyelembe venni.
- A HITELINTÉZETI, a biztosítói anyavállalatra, a pénzügyi vállalkozásra, mint anyavállalatra NEM VONATKOZIK a nagyságrendi mutatók alapján leírt mentesítési lehetőség.
- A nagyságrendi mutatók alapján nem mentesíthető az anyavállalat, ha az anyavállalat, vagy a konszolidálásba bevont leányvállalat részvényei, illetve az általuk kibocsátott értékpapírok TŐZSDEI KERESKEDELME ENGEDÉLYEZETT, vagy azt már kérelmezték.
- Az anyavállalatnak NEM KELL összevont (konszolidált) beszámolót készíteni, ha a leányvállalatait, közös vezetésű vállalkozásait FELMENTETTE.

KONSZOLIDÁLÁS ALÓLI MENTESÍTÉS III.

▲ **AZ SZT. SZERINTI ÖSSZEVONT (KONSZOLIDÁLT) BESZÁMOLÓ KÉSZÍTÉSE ALÓL MENTESÍTÉS ADHATÓ**, ha

- a leányvállalat, illetve a közös vezetésű vállalat az adatokat aránytalanul magas költségekkel, és késedelmesen tudja csak szolgáltatni,
- a részesedést az anyavállalat forgalmazási céllal szerezte be (forgóeszközök között mutatja be),
- az anyavállalatot lényeges és tartós jogi korlátok, vagy rendkívüli körülmények tartósan megakadályozzák jogai gyakorlásában, a meghatározó befolyás érvényesítésében,
- a konszern-beszámoló a leányvállalat kihagyásával is megbízható, valós képet nyújt,
- a leányvállalat, illetve a közös vezetésű vállalat az éves beszámoló mérlegfordulónapján előtársaságként működik.

KONSZOLIDÁLÁS ALÓLI MENTESÍTÉS IV.

▲ **IFRS-EK SZERINTI ÖSSZEVONT (KONSZOLIDÁLT) ÉVES BESZÁMOLÓ KÉSZÍTÉSE ALÓLI MENTESÍTÉSEK:**

- az anyavállalat közbenső anyavállalatnak minősül, és a nem kontrolláló tulajdonosokat értesítették arról, hogy az anyavállalat nem készít konszolidált pénzügyi kimutatásokat, és a tulajdonosok közül senki nem tiltakozott,
- az anyavállalat tőke- vagy adósságinstrumentumaival nem kereskednek nyilvánosan, és nyilvános kereskedés engedélyezése nincs folyamatban,
- a konszolidációs körben legfelsőbb szintű anyavállalat vagy egyéb közbenső anyavállalat nyilvánosan közzétesz IFRS szerinti konszolidált pénzügyi kimutatásokat.

KONSZOLIDÁLÁS CÉLJA, TEENDŐI

▲ **A VÁLLALATCSOPORT VALÓS VAGYONI, PÉNZÜGYI ÉS JÖVEDELMI HELYZETÉNEK BEMUTATÁSA (MINTHA EGYETLEN VÁLLALAT LENNE), AZ EGYMÁS KÖZÖTTI ÜZLETI KAPCSOLATOK KISZŰRÉSÉVEL.**

▲ **MIT KELL KONSZOLIDÁLNI:**

- **eszközök és források**
- **bevételek és ráfordítások**
- **nyereség és veszteség értékéből a halmozódásokat ki kell szűrni.**

▲ **KONSZOLIDÁLÁSI TEENDŐK A TELJESKÖRŰEN BEVONT LEÁNYVÁLLALATOKKAL KAPCSOLATBAN:**

- **tőkeösszevonás**
- **adósságkonszolidálás**
- **közbenső eredmények elhagyása**
- **bevételek és ráfordítások konszolidálása**

A 2000. ÉVI C. TÖRVÉNY A SZÁMVITELRŐL

VI/A. A KORMÁNYOK RÉSZÉRE FIZETETT ÖSSZEGEKRŐL SZÓLÓ JELENTÉS

A KORMÁNYOK RÉSZÉRE FIZETETT ÖSSZEGEKRŐL SZÓLÓ JELENTÉS (CBCR) I.

- 2013/34. EU irányelv alapján került bevezetésre ez az új jelentésforma (2016. üzleti évtől)

- Cél: meghatározott vállalat-csoport (nyersanyagkiterme-lő iparágban működik vagy a természetes erdők fakiterme-lésével foglalkozik) államok felé történő kifizetéseinek nyomonkövetése

- Egyedi vagy összevont jelentés

- 41. Cikk 5. pont: „fizetett ellenérték”
  - termelési jogosultság
  - a társasági bevételt, termelést és nyereséget terhelő adók, kiv. a fogyasztást terhelő adókat, mint pl. a hozzáadottérték-adó, a személyi jövedelemadó és a forgalmi adók
  - jogdíjak
  - osztalékok
  - termelésmegindítási, felfedezési és termelési bónuszok
  - licencdíjak, bérleti díjak, bejegyzési díjak, licencekért és/vagy koncessziókért fizetett egyéb ellenérték; infrastruktúrafejlesztési célú összegek

A KORMÁNYOK RÉSZÉRE FIZETETT ÖSSZEGEKRŐL SZÓLÓ JELENTÉS (CBCR) II.

▲ **ILYEN JELENTÉST KÖTELES ÉVENTE KÉSZÍTENI:**

- Anyavállalat, ha önmaga vagy bármely leányvállalata a nyersanyagkitermelő iparágban működik vagy a természetes erdők fakitermelésével foglalkozik
- Nem mentesíthető, ha valamely konszolidálásba bevont vállalkozása közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó egység
- Azonos **MENTESÍTÉS**i értékhatár, mint a konszolidált beszámolónál, a vállalatcsoportra vonatkozóan (konszolidálás előtti összesítés)

- Mentesül, ha van EU-n belül fölérendelt anyavállalat
- Leányvállalatok bevonására az összevont jelentésbe vannak mentesítések:
  - Lényeges és tartós jogi korlátozás, aránytalanul magas költségek, forgatási célú részesedés

A KORMÁNYOK RÉSZÉRE FIZETETT ÖSSZEGEKRŐL SZÓLÓ JELENTÉS (CBCR) III.

▲ **KÖZÉRDEKLŐDÉSRE SZÁMOT TARTÓ GAZDÁLKODÓ** (2007. évi LXXV. törvény 2. § 19. pontjában meghatározva)

- az a gazdálkodó, amelynek átruházható értékpapírjait az Európai Gazdasági Térség valamely államának szabályozott piacán kereskedésre befogadták,
- minden olyan, az a) pont hatálya alá nem tartozó gazdálkodó, amelyet jogszabály közérdeklődésre számot tartónak minősít.

- **KÖZÉRDEKLŐDÉSRE SZÁMOT TARTÓ HITELINTÉZET:** a nyilvános részvénytársasági formában működő hitelintézet és az a hitelintézet, amelynél a tárgyévet megelőző üzleti évben a mérlegfőösszeg meghaladta az ötszázmilliárd ft-ot
- **KÖZÉRDEKLŐDÉSRE SZÁMOT TARTÓ BIZTOSÍTÓ:** a nyilvános részvénytársasági formában működő biztosító és az a biztosító, amelynél a tárgyévet megeelőző üzleti évben az éves bruttó díjbevétel elérte az 1 milliárd 500 millió ft-ot,
- **KÖZÉRDEKLŐDÉSRE SZÁMOT TARTÓ KIBOCSÁTÓ:** a szabályozott piacra bevezetett értékpapír kibocsátója.

A 2000. ÉVI C. TÖRVÉNY A SZÁMVITELRŐL

VII. SAJÁTOS BESZÁMOLÁSI KÖTELEZETTSÉGEK (ld. 4k2rész)

- Előtársasági időszak
- Átalakulások, áttérések
- Gazdasági társaságok átalakulása,egyesülése, szétválása
- Egyéb átalakulás
- Devizanemek közötti áttérés elszámolási szabályai

A 2000. ÉVI C. TÖRVÉNY A SZÁMVITELRŐL

VIII. SZÁMVITELI SZOLGÁLTATÁS

SZÁMVITELI SZOLGÁLTATÁS

▲ **FOGALMA**

Számviteli szolgáltatás a Szt.-ben, továbbá a kapcsolódó kormányrendeletekben előírt

- könyvvezetési,

- beszámolókészítési

kötelezettség teljesítése érdekében elvégzendő feladatok összessége, együtt:

- **könyvviteli szolgáltatás,**

valamint a

- **könyvvizsgálói tevékenység.**

▲ **A számviteli törvény előírásainak megfelelően, a VÁLLALKOZÓ VAGYONI, PÉNZÜGYI HELYZETÉRŐL, MŰKÖDÉSÉNEK EREDMÉNYÉRŐL megbízható és valós összképet adó BESZÁMOLÓ KÉSZÍTŐINEK, illetve FELÜLVIZSGÁLÓINAK az ILYEN TEVÉKENYSÉGRE JOGOSÍTÓ ENGEDÉLYLYEL KELL RENDELKEZNIÜK.**

A KÖNYVVITELI SZOLGÁLTATÁSOK KÖRÉBE TARTOZÓ TEVÉKENYSÉGEK

- **A SZÁMVITELI POLITIKA, a KÖNYVVITELI ELSZÁMOLÁS, a BESZÁMOLÓKÉSZÍTÉS RENDSZERÉNEK, MÓDSZERÉNEK KIALAKÍTÁSÁVAL (ideértve a belső információs rendszer kialakítását is),**
- **a SZÁMLAREND, a könyvvezetéshez, a beszámolókészítéshez SZÜKSÉGES SZABÁLYZATOK ELKÉSZÍTÉSÉVEL, rendszeres karbantartásával KAPCSOLATOS FELADATOK ELLÁTÁSA.**
- **A FŐKÖNYVI NYILVÁNTARTÁSOK VEZETÉSE, az összesítő feladatok készítése, a BESZÁMOLÓ ÖSSZEÁLLÍTÁSA.**
- **A BESZÁMOLÓBAN, a könyvviteli nyilvántartásokban SZEREPLŐ ADATOK ELEMZÉSE, a GAZDASÁGI DÖNTÉSEKET MEGALAPOZÓ KÖVETKEZTETÉSEK LEVONÁSA.**
- **AZ ELSZÁMOLÁSOK, A BESZÁMOLÓBAN SZEREPLŐ ADATOK**
  - **JOGSZERŰSÉGÉNEK,**
  - **SZABÁLYSZERŰSÉGÉNEK,**
  - **MEGBÍZHATÓSÁGÁNAK,**
  - **BIZONYLATOKKAL VALÓ ALÁTÁMASZTOTTSÁGÁNAK, A**
  - **SZÁMVITELI ALAPELVEK KÖVETELMÉNYEI MEGTARTÁSÁNAK BIZTOSÍTÁSÁVAL, A VALÓSÁGNAK MEGFELELŐ BELSŐ ÉS KÜLSŐ INFORMÁCIÓK**
  - **ELŐÁLLÍTÁSA,**
  - **SZOLGÁLTATÁSA.**

A KÖNYVVITELI SZOLGÁLTATÁSOK MEGOLDÁSÁNAK LEHETŐSÉGEI

- **A VÁLLAKOZÓNÁL A KÖNYVVITELI SZOLGÁLTATÁSOK KÖRÉBE TARTOZÓ FELADATOK**
  - **IRÁNYÍTÁSÁT,**
  - **VEZETÉSÉT, az**
  - **ÉVES BESZÁMOLÓ ELKÉSZÍTÉSÉT**

okleveles könyvvizsgálói, **vagy**

mérlegképes könyvelői képesítéssel

RENDELKEZŐ természetes személy köteles végezni
- **alkalmazottként,**
- **tagként, vagy**
- **egyéni vállalkozóként.**

- **A VÁLLALKOZÓ a könyvviteli szolgáltatások megoldásával OLYAN TÁRSASÁGOT is MEGBÍZHAT, amelynek a feladat elvégzésével megbízott tagja, alkalmazottja rendelkezik a szükséges képesítéssel.**

A 2000. ÉVI C. TÖRVÉNY A SZÁMVITELRŐL

IX. NYILVÁNOSSÁGRA HOZATAL ÉS KÖZZÉTÉTEL

Letétbe helyezés

Közzététel

NYILVÁNOSSÁGRA HOZATAL ÉS KÖZZÉTÉTEL

▲ LETÉTBE HELYEZÉS

A CÉGJEGYZÉKBE BEJEGYZETT VÁLLALKOZÓ KÖTELES a

- **jóváhagyott**
- **könyvvizsgálói záradékot, vagy a záradék megadásának elutasítását tartalmazó független könyvvizsgálói jelentést is tartalmazó**

BESZÁMOLÓT, VALAMINT AZ ADÓZOTT EREDMÉNY FELHASZNÁLÁSÁRA VONATKOZÓ HATÁROZATOT AZ ADOTT ÜZLETI ÉV MÉRLEGFORDULÓNAPJÁT KÖVETŐ ÖTÖDIK HÓNAP (konszolidált beszámoló esetén hatodik hónap) UTOLSÓ NAPJÁIG LETÉTBE HELYEZNI.

▲ KÖZZÉTÉTEL

MINDEN KETTŐS KÖNYVVITELT VEZETŐ VÁLLALKOZÁS KÖTELES A BESZÁMOLÓT KÖZZÉTENNI. E kötelezettségének azzal tesz eleget, ha a beszámolót – a letétbe helyezéssel egyidejűleg – ELEKTRONIKUSAN megküldi a CÉGINFORMÁCIÓS SZOLGÁLATNAK.

(www.e-beszamolo.im.gov.hu/ebekuldes)

▲ NYILVÁNOSSÁG

A letétbe helyezett beszámolók adatai, kötelező könyvvizsgálat esetén a könyvvizsgálói záradékot vagy a záradék megadásának elutasítását is tartalmazó független könyvvizsgálói jelentéssel együtt NYILVÁNOSAK, azokról bárki tájékoztatást kaphat, és másolatot készíthet.

A 2000. ÉVI C. TÖRVÉNY A SZÁMVITELRŐL

X. KÖNYVVIZSGÁLAT

A könyvvizsgálat célja, a könyvvizsgálati kötelezettség

Könyvvizsgálói jelentés és a könyvvizsgálói záradék

KÖNYVVIZSGÁLAT I.

- **CÉLJA annak a megállapítása, hogy az elkészített beszámoló:**
  - **az Szt. előírásai alapján készült,**
  - **megbízható és valós képet ad a vállalkozó vagyoni, pénzügyi helyzetéről, a működés eredményéről,**
  - **üzleti jelentése összhangban van-e a beszámoló többi részével.**

KÖNYVVIZSGÁLAT II.

▲ **A vállalkozástól független könyvvizsgáló feladata A MÉRLEG, EREDMÉNYKIMUTATÁS, KIEGÉSZÍTŐ MELLÉKLET**

- **valódiságának,**
- **szabályszerűségének,**
- **a számviteli törvény,**
- **a társasági szerződés BETARTÁSÁNAK ELLENŐRZÉSE,**
- **az éves beszámoló véleményezése,**
- **a mérleg hitelesítése**
- **ZÁRADÉKKAL VALÓ ELLÁTÁSA.**

▲ **KÖNYVVIZSGÁLÓI ZÁRADÉKOK:**

- **Hitelesítő**
- **Korlátozott**
- **Elutasító**
- **Záradék megadásának elutasítása**

KÖNYVVIZSGÁLAT III.

- **KÖTELEZŐ A KÖNYVVIZSGÁLAT MINDEN KETTŐS KÖNYVVITELT VEZETŐ VÁLLALKOZÓNÁL.**

- **NEM KÖTELEZŐ A KÖNYV-VIZSGÁLAT, HA az üzleti évet megelőző két üzleti év átlagában az alábbi 2 feltétel együttesen teljesül:**
  - **éves nettó árbevétele nem haladta meg a 300 millió Ft-ot ÉS**
  - **az általa átlagosan foglalkoztatottak száma nem haladta meg az 50 főt.**

- **KÖTELEZŐ A KÖNYVVIZSGÁLAT – a teljesség igénye nélkül – takarékszövetkezeteknél, a konszolidálásba bevont vállalkozásoknál, a külföldi székhelyű vállalkozás magyar-országi fióktelepénél, stb.**

- **NEM MENTESÜLHET A KÖNYV-VIZSGÁLAT ALÓL, a tárgyévi üzleti évet követő üzleti évben a vállalkozó, ha a tárgyévi üzleti év mérlegfordulónapján 10 Mft-ot meghaladó, 60 napnál régebben lejárt köztartozása van.**

A 2000. ÉVI C. TÖRVÉNY A SZÁMVITELRŐL

XI. KÖNYVVEZETÉS, BIZONYLATOLÁS

Kettős könyvvitel
Egységes számlakeret
Számlarend
Egyszeres könyvvitel
Könyvviteli rendszerek változtatása
Könyvviteli zárlat
Bizonylati elv és bizonylati fegyelem
Számviteli bizonylatok
Szigorú számadási kötelezettség
Bizonylatok megőrzése

A KETTŐS KÖNYVVITEL

LÉNYEGE

- A vagyont a számvitel kettős vetületben *
  (- eszközök,
  - források)
  veszi számba, rögzíti a könyvviteli számlákon.
- A kettős könyvvitelben a vagyonra ható valamennyi gazdasági esemény feljegyzésre kerül.

HÁRMAS SZABÁLYA

- Minden gazdasági eseményt két számlán kell feljegyezni.
  - az egyik számla TARTOZIK,
  - egy másik számla KÖVETEL oldalán.
- Azonos összegben.
- Egymással kölcsönös összefüggésben (az egyik változás meghatározza a másikat).

Ez a szabály biztosítja, hogy a kettős könyvvitel egy önmagában számszerűen ellenőrző zárt rendszer.

GAZDASÁGI ESEMÉNYEK

- **A gazdasági események azok az események, melyek hatást gyakorolnak a vállalkozás vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetére.**
- **KÉT TÍPUSA:**
  - **Alapvető gazdasági esemény**
  - **Összetett gazdasági esemény**
- **ALAPVETŐ GAZDASÁGI ESEMÉNYEK fajtái:**
  - **Eszközkörforgás**
  - **Forrásváltozás**
  - **Eszközbevonás**
  - **Eszközkivonás**
- **ÖSSZETETT GAZDASÁGI ESEMÉNYEK: Az összetett gazdasági esemény hatást gyakorol a vagyonra és a jövedelemre is.**
  - **Eszközkörforgással egyidejű eszközbevonás (Nyereséggel történő értékesítés: eredmény nő, vagyon nő)**
  - **Eszközkörforgással egyidejű eszközkivonás (Veszteséges értékesítés: eredmény csökken, vagyon csökken)**

AZ EGYSÉGES SZÁMLAKERET CÉLJA

A GAZDÁLKODÓ

- **ESZKÖZEINEK és**
- **FORRÁSAINAK**
- **A GAZDASÁGI MŰVELETEK EREDMÉNYRE GYAKOROLT HATÁSÁNAK EGYSÉGES RENDSZERBE FOGLALÁSÁVAL SEGÍTSÉGET ADJON A GAZDÁLKODÓ**
- **SZÁMVITELÉNEK MEGSZERVEZÉSÉHEZ, BIZTOSÍTSA A SZÁMVITELI TÖRVÉNY SZERINTI**
- **BESZÁMOLÓ ELKÉSZÍTÉSÉHEZ SZÜKSÉGES ALAPINFORMÁCIÓKAT.**

AZ EGYSÉGES SZÁMLAKERET FELÉPÍTÉSE I.

Mérlegszámlák

1. BEFEKTETETT ESZKÖZÖK
2. KÉSZLETEK
3. KÖVETELÉSEK, PÉNZÜGYI ESZKÖZÖK ÉS AKTÍV IDŐBELI ELHATÁROLÁSOK
4. FORRÁSOK

Eredményszámlák

5. KÖLTSÉGNEMEK
8. ÉRTÉKESÍTÉS ELSZÁMOLT ÖNKÖLTSÉGE ÉS RÁFORDÍTÁSOK
9. ÉRTÉKESÍTÉS ÁRBEVÉTELE ÉS BEVÉTELEK

Szabadon használható számlák

6. KÖLTSÉGHELYEK, ÁLTALÁNOS KÖLTSÉGEK
7. TEVÉKENYSÉGEK KÖLTSÉGEI

Nyilvántartási számla

0. MÉRLEGEN KÍVÜLI TÉTELEK
   - Függő kötelezettségek
   - Biztos (jövőbeni) kötelezettségek, stb.

AZ EGYSÉGES SZÁMLAKERET FELÉPÍTÉSE II.

A SZÁMLAOSZTÁLY				ADATOKAT BIZTOSÍT
SZÁ-MA	NEVE	JELLEGE	TARTALMA	
1.	Befektetett eszközök	Aktív	Eszköz	A mérleghez
2.	Készletek			
3.	Követelések, pénzügyi eszközök, aktív időbeli elhatárolások			
4.	Források	Passzív	Forrás	
5.	Költségnemek	Aktív	Költség	Az eredmény-kimutatáshoz
6.	Szabadon használható	Tartalomtól függő	Vezetői döntéstől függő	A vezetői információhoz
7.	Szabadon használható			
8.	Értékesítés elszámolt önköltsége és ráfordítások	Aktív	Költség	Az eredmény-kimutatáshoz
9.	Értékesítés árbevétele és bevételek	Passzív	Árbevétel, bevétel	
0.	Nyilvántartási számlák	-	Eszköz, Forrás, Költség, Bevétel	A vezetői információhoz, mérlegbeszá-molóhoz

SZÁMLAREND

▲ **A SZÁMLAREND TARTALMAZZA**

- Minden alkalmazásra kijelölt számla számlajelét és megnevezését.
- A számla tartalmát, ha az a megnevezésből nem egyértelmű.
- A számla értéke növekedésének, csökkenésének jogcímeit.
- A számlát érintő gazdasági eseményeket, azok más számlákkal való kapcsolatát.
- A főkönyvi számla és az analitikus nyilvántartás kapcsolatát.
- A számlarendben foglaltakat alátámasztó bizonylati rendet.

▲ **AZ ANALITIKUS** nyilvántartások és a főkönyvi számlák értékadatainak **SZÁMSZERŰ EGYEZTETÉSI LEHETŐSÉGÉT BIZTOSÍTANI KELL.**

▲ **AZ ÚJONNAN ALAKULÓ** – kettős könyvvitelt vezető – gazdálkodó **A SZÁMLARENDET** a megalakulás időpontjától számított 90 NAPON belül köteles elkészíteni.

▲ **TÖRVÉNYMÓDOSÍTÁS** esetén a változásokat, annak hatályba lépését követően 90 NAPON belül kell keresztülvezetni.

▲ **A SZÁMLAREND ÖSSZEÁLLÍTÁSÁÉRT,** annak folyamatos karbantartásáért, a naprakész könyvvezetés helyességéért a **GAZDÁLKODÓ KÉPVISELETÉRE JOGOSULT SZEMÉLY A FELELŐS.**

▲ **BELSŐ SZABÁLYZAT,** mely meghatározza a vállalkozás

SZÁMLAREND II.

▲ Vállalkozói számlarend

Felépítése:

3. számlaosztály

36. számlacsoport

361. számla

3611. alszámla

▲ A számviteli paradigma lényege a keret-jellegű szabályozás!

(Szt., Egységes számlakeret)

Vállalat-specifikus szabályok a vállalkozások szintjén

(Számlarend, Számviteli politika)

A SZÁMVITELI POLITIKA

▲ **A SZÁMVITELI TÖRVÉNYBEN RÖGZÍTETT ALAPELVEK, ÉRTÉKELÉSI ELŐÍRÁSOK ALAPJÁN KI KELL ALAKÍTANI ÉS ÍRÁSBA KELL FOGLALNI A**

- **GAZDÁLKODÓ ADOTTSÁGAINAK, KÖRÜLMÉNYEINEK LEGINKÁBB MEGFELELŐ,**
- **A TÖRVÉNY VÉGREHAJTÁSA ÉRDEKÉBEN SZÜKSÉGES MÓDSZEREKET, ESZKÖZÖKET SAJÁTOS SZABÁLYOKAT, ELŐÍRÁSOKAT MEGHATÁROZÓ SZÁMVITELI POLITIKÁT.**

▲ **Az ÚJONNAN ALAKULÓ GAZDÁLKODÓ a SZÁMVITELI POLITIKÁT a megalakulás időpontjától számított 90 NAPON BELÜL KÖTELES elkészíteni.**

▲ **TÖRVÉNYMÓDOSÍTÁS esetén a változásokat, annak hatályba-lépését követően 90 NAPON belül kell a számviteli politikán keresztül vezetni.**

▲ **A számviteli politika elkészítéséért, módosításáért a gazdálkodó képviseletére jogosult személy felelős.**

A SZÁMVITELI POLITIKA TARTALMA

▲ A számviteli politikában ÍRÁSBAN rögzíteni kell – többek között – azokat a GAZDÁLKODÓRA JELLEMZŐ

- SZABÁLYOKAT,
- ELŐÍRÁSOKAT,
- MÓDSZEREKET, amelyekkel meghatározza, hogy mit tekint a számviteli elszámolás, értékelés szempontjából
- lényegesnek,
- jelentősnek.
- nem lényegesnek,
- nem jelentősnek.

▲ Továbbá meghatározza azt, hogy a törvényben biztosított

- VÁLASZTÁSI,
- MINŐSÍTÉSI LEHETŐSÉGEK KÖZÜL MELYEKET, MILYEN FELTÉTELEK ESETÉN ALKALMAZZA,
- AZ ALKALMAZOTT GYAKORLATOT MILYEN OKOK MIATT KELL MEGVÁLTOZTATNI.

A SZÁMVITELI POLITIKA KERETÉBEN EL KELL KÉSZÍTENI

- **Eszközök és források LELTÁRKÉSZÍTÉSI ÉS LELTÁROZÁSI SZABÁLYZATÁT,**
- **Eszközök és források ÉRTÉKELÉSI SZABÁLYZATÁT,**
- **AZ ÖNKÖLTSÉGSZÁMÍTÁSI SZABÁLYZATOT,***
- **A PÉNZKEZELÉSI SZABÁLYZATOT.**

** Elkészítése csak a számviteli törvényben leírt esetben kötelező.*

A SZÁMVITELI POLITIKA VÁZLATA

I. A GAZDÁLKODÁSRA JELLEMZŐ SZABÁLYOK, ELŐÍRÁSOK ÉS MÓDSZEREK

1. ÁLTALÁNOS JELLEMZÉS

- **A beszámolási kötelezettség módja** (Beszámolási forma, beszámolókészítés időpontjának megválasztása)
- **A könyvvezetés módja**
- **A kettős könyvviteli rendszer jellemzése**
- **A vezetői információs rendszer**
- **A mérleg felépítése** (választott formájának megállapítása és tagolása)
- **Az eredménykimutatás felépítése** (választott formájának megállapítása és tagolása)
- **A folyamatba épített ellenőrzés**

2. AZ ESZKÖZÖK MINŐSÍTÉSE

3. AZ ÉRTÉKELÉS, AZ ÉRTÉKVESZTÉS, ÉS ANNAK VISSZAÍRÁSA

4. AZ AMORTIZÁCIÓS POLITIKA

(pl. 200 eFt egyedi bekerülési érték alatti eszközök, vagyoni értékű jogok és szellemi termékek bekerülésekor az egyösszegű leírás)

5. AZ IDŐBELI ELHATÁROLÁSOK KÖRE

6. A CÉLTARTALÉK KÉPZÉS SZABÁLYAI

7. A KIEGÉSZÍTŐ MELLÉKLET TARTALMA

1. ÁLTALÁNOS RÉSZ
2. SPECIFIKUS RÉSZ
   - 2.1. Mérleghez kapcsolódó kiegészítések
   - 2.2. Eredménykimutatáshoz kapcsolódó kiegészítések
3. TÁJÉKOZTATÓ RÉSZ
4. CASH FLOW-KIMUTATÁS

8. AZ ÜZLETI JELENTÉS TARTALMA

A SZÁMVITELI POLITIKA VÁZLATA II.

II. A SZABÁLYZATOK ÖSSZEÁLLÍTÁSA

1. LELTÁRKÉSZÍTÉSI ÉS LELTÁROZÁSI SZABÁLYZAT
2. AZ ESZKÖZÖK ÉS FORRÁSOK ÉRTÉKELÉSI SZABÁLYZATA
3. PÉNZKEZELÉSI SZABÁLYZAT
4. AZ ÖNKÖLTSÉGSZÁMÍTÁS RENDJÉNEK SZABÁLYOZÁSA

III. NEM KÖTELEZŐEN ELŐÍRT SZABÁLYZATOK

1. BIZONYLATI SZABÁLYZAT
2. IRATTÁROZÁSI SZABÁLYZAT
3. BERUHÁZÁSI SZABÁLYZAT
4. SELEJTEZÉSI SZABÁLYZAT

STB.

EGYSZERES KÖNYVVITEL

Az egyszeres könyvvitel (vagy egyszeres könyvvezetés) egy könyvelési módszer, amely – szemben a kettős könyvvitellel – CSAK A PÉNZESZKÖZÖK VÁLTOZÁSAIT RÖGZÍTI. A bevételek közé csak a ténylegesen befolyt, a kiadások (költségek) közé csak a ténylegesen kifizetett tételeket kell bejegyezni.

- **Pénztárkönyv**
- **Naplófőkönyv**
- **analitikák**

KÖNYVVITELI RENDSZEREK VÁLTOZTATÁSA

Az egyszeres könyvvitelről a kettős könyvvitelre történő áttérés szabályai

A KÖNYVVITELI ZÁRLAT

- Egy-egy naptári időszak (hónap, negyedév, év) végén a
  - folyamatos könyvelés teljessé és ellenőrizhetőbbé tétele érdekében végzett
    - kiegészítő,
    - helyesbítő,
    - egyeztető,
    - összesítő könyvelési munka, és év végén a
  - számlák technikai lezárása.
- Az a tevékenység, amellyel a tárgyidőszak könyvviteli elszámolását befejezik, a könyvviteli adatokat beszámolásra előkészítik.
- Az Szt. a kettős könyvvitelt vezetők körében a zárlati munkálatok elvégzését kötelezően csak egy alkalommal írja elő, a beszámoló elkészí-tését megelőzően. (Döntés alapján lehet: havi, negyedéves is)
- AZ ÉVES ZÁRLAT CÉLJA a könyvviteli számlák tartalmi teljességének biztosítása, olyan FŐKÖNYVI KIVONAT elkészítése, melynek adataira támaszkodva az éves BESZÁMOLÓ:
  - mérleg,
  - eredménykimutatás,
  - kiegészítő melléklet

  összeállítható.

A SZÁMVITELI BIZONYLAT FOGALMA

▲ **TÖMÖREN** Számviteli bizonylatnak minősül a gazdasági esemény elsődleges, hitelt érdemlő feljegyzése.

▲ **A SZÁMVITELI TÖRVÉNY MEGFOGALMAZÁSA SZERINT** SZÁMVITELI BIZONYLAT MINDEN OLYAN A

- GAZDÁLKODÓ ÁLTAL KÉSZÍTETT (BELSŐ), illetve a
- GAZDÁLKODÓVAL üzleti vagy egyéb KAPCSOLATBAN ÁLLÓ természetes személy vagy más gazdálkodó által készített (KÜLSŐ)

okmány (számla, számlát helyettesítő okmány, szerződés, megállapodás, kimutatás, hitelintézeti bizonylat, bankkivonat, jogszabályi rendelkezés, egyéb ilyennek minősíthető irat)

- függetlenül annak nyomdai vagy egyéb előállítási módjától -,

AMELYET A

- GAZDASÁGI ESEMÉNY SZÁMVITELI NYILVÁNTARTÁSA CÉLJÁRA KÉSZÍTETTEK, és amely
- RENDELKEZIK A SZÁMVITELI TÖRVÉNYBEN MEGHATÁROZOTT ÁLTALÁNOS ALAKI ÉS TARTALMI KELLÉKEKKEL.

A BIZONYLATI ELV FOGALMA

▲ **TÖMÖREN** A BIZONYLATI ELV LÉNYEGE:

- MINDEN GAZDASÁGI ESEMÉNYRŐL BIZONYLATOT KELL KIÁLLÍTANI,
- MINDEN BIZONYLATON SZEREPLŐ GAZDASÁGI ESEMÉNYT EL KELL KÖNYVELNI,
- KÖNYVELNI CSAK SZABÁLYSZERŰEN KIÁLLÍTOTT BIZONYLAT ALAPJÁN SZABAD.

▲ **A SZÁMVITELI TÖRVÉNY MEGFOGALMAZÁSA SZERINT RÉSZLETESEN**

- MINDEN GAZDASÁGI műveletről, ESEMÉNYRŐL, amely az eszközök, illetve az eszközök forrásainak állományát, vagy összetételét megváltoztatják BIZONYLATOT KELL KIÁLLÍTANI (készíteni).
- A gazdasági műveletek (események) folyamatát tükröző ÖSSZES BIZONYLAT ADATAIT A KÖNYVVITELI NYILVÁNTARTÁSOKBAN RÖGZÍTENI KELL.
- A SZÁMVITELI (KÖNYVVITELI) NYILVÁNTARTÁSOKBA CSAK SZABÁLYSZERŰEN KIÁLLÍTOTT BIZONYLAT ALAPJÁN SZABAD ADATOKAT BEJEGYEZNI.

A SZABÁLYSZERŰ BIZONYLAT KÖVETELMÉNYE

▲ **SZABÁLYSZERŰ AZ A BIZONYLAT, AMELY az adott gazdasági eseményre vonatkozóan a**

- **KÖNYVVITELBEN RÖGZÍTENDŐ ÉS A**
- **MÁS JOGSZABÁLYBAN ELŐÍRT ADATOKAT a**

- **VALÓSÁGNAK MEGFELELŐEN,**
- **HIÁNYTALANUL TARTALMAZZA,**

MEGFELEL a BIZONYLAT általános

- **ALAKI ÉS**
- **TARTALMI követelményeinek is,**

és amelyet – hiba esetén – ELŐÍRÁSSZERŰEN JAVÍTOTTAK.

UTALVÁNYOZÁSI ELV

Az utalványozási elv azt jelenti, hogy a gazdasági események egy részét (pl. az eszközök átadását, a pénz kifizetését, munkavégzést) csak előzetesen írásban rögzített engedély alapján szabad végrehajtani.

A BIZONYLAT ÁLTALÁNOS ALAKI ÉS TARTALMI KELLÉKEI

- A bizonylat MEGNEVEZÉSE és SORSZÁMA, vagy egyéb más azonosítója.
- A bizonylatot KIÁLLÍTÓ GAZDÁLKODÓ (ezen belül szervezeti egység) MEGNEVEZÉSE.
- A gazdasági műveletet ELRENDELŐ SZEMÉLY, vagy szervezet MEGJELÖLÉSE,
  - AZ UTALVÁNYOZÓ, és a
  - RENDELKEZÉS VÉGREHAJTÁSÁT IGAZOLÓ személy, valamint az
  - ELLENŐR ALÁÍRÁSA.

  A készletmozgások bizonylatain és a pénzkezelési bizonylatokon az ÁTVEVŐ, az ellennyugtákon a BEFIZETŐ ALÁÍRÁSA.
- A bizonylat KIÁLLÍTÁSÁNAK IDŐPONTJA. Kivételesen annak az időszaknak a megjelölése, amelyre a bizonylat adatai vonatkoznak.
- A gazdasági művelet TARTALMÁNAK LEÍRÁSA, vagy megjelölése, a gazdasági művelet okozta VÁLTOZÁSOK MENNYISÉGI, MINŐSÉGI ÉS ÉRTÉKBENI ADATAI.
- A KÜLSŐ BIZONYLAT esetében a bizonylatnak TARTALMAZNI KELL többek között:
  - A KIÁLLÍTÓ GAZDÁLKODÓ NEVÉT,
  - CÍMÉT stb.
- ÖSSZESÍTŐ BIZONYLATOKON rögzíteni kell az ÖSSZESÍTÉS ALAPJÁUL SZOLGÁLÓ BIZONYLATOK körét, valamint az időszakot, amire az összesítés vonatkozik.
- A KÖNYVELÉS MÓDJÁRA, AZ ÉRINTETT KÖNYVVITELI SZÁMLÁKRA VALÓ HIVATKOZÁS.
- A könyvviteli NYILVÁNTARTÁSOKBAN TÖRTÉNT RÖGZÍTÉS IDŐPONTJA, IGAZOLÁSA.
- TOVÁBBÁ minden olyan adat, amelyet JOGSZABÁLY ELŐÍR.

A BIZONYLATOK CSOPORTOSÍTÁSA

- **TEVÉKENYSÉGI KÖRÖK SZERINT:**
  - a befektetett eszközök bizonylatai,
  - a készletek bizonylatai,
  - az állattartás bizonylatai,
  - a munka- és munkabér-elszámolás bizonylatai,
  - a pénzügyi elszámolások bizonylatai,
  - a termeléssel kapcsolatos bizonylatok,
  - az értékesítéssel kapcsolatos bizonylatok,
  - a leltározás bizonylatai,
  - az ügyviteli, pénzforgalmi, könyvelési bizonylatok.

- **KELETKEZÉSI HELYÜK SZERINT:**
  - belső bizonylatok,
  - külső bizonylatok.

- **JELLEGÜK SZERINT:**
  - elsődleges vagy alap,
  - másodlagos,
  - összesítő bizonylatok.

- **TARTALMUK SZERINT:**
  - egyszerű,
  - összetett bizonylatok.

A BIZONYLATOKRA VONATKOZÓ SZIGORÚ SZÁMADÁSI KÖTELEZETTSÉG

- **Szigorú számadási kötelezettség alá tartoznak azok a BIZONYLATOK (NYOMTATVÁNYOK), amelyek**

  - **AZ ILLETÉKTELEN FELHASZNÁLÓKNAK MEGKÖNNYÍTIK A CSALÁST, ILYENEK A PÉNZKEZELÉS, SZÁMLÁZÁS STB. BIZONYLATAI,**

  - **amelyekért a nyomtatvány értékénél nagyobb összeget kell fizetni (pl. ajándékutalvány, étkezési jegy, belépő jegy) .**

- **A SZIGORÚ SZÁMADÁS ALÁ VONT BIZONYLATOKRÓL, nyomtatványokról a kezelésükkel megbízott, vagy a kibocsátásukra jogosult személynek OLYAN NYILVÁNTARTÁST KELL VEZETNI, AMELY BIZTOSÍTJA AZOK ELSZÁMOLTATÁSÁT.**

- **A szigorú számadási kötelezettség a bizonylatot, a nyomtatványt kibocsátót terheli.**

A BIZONYLAT KIÁLLÍTÁSÁNAK KÖVETELMÉNYEI I.

- **A BIZONYLAT SZERKESZTÉSEKOR a VILÁGOSSÁG ELVÉT szem előtt kell tartani.**
- **A SZÁMVITELI BIZONYLAT ADATAINAK alakilag és tartalmilag HITELESNEK, MEGBÍZHATÓNAK ÉS HELYTÁLLÓNAK KELL LENNIE.**
- **A számviteli BIZONYLATOT a GAZDASÁGI ESEMÉNY MEGTÖRTÉNTÉNEK, illetve a gazdasági INTÉZKEDÉS MEGTÉTELÉNEK, vagy végrehajtásának IDŐPONTJÁBAN MAGYAR nyelven KELL KIÁLLÍTANI.**

  KÜLFÖLDI MEGRENDELŐNEK küldött és magyar nyelven kiállított számlán az adatok a megrendelő nyelvén is feltüntethetők.

- **A KÜLFÖLDI SZÁLLÍTÓ, szolgáltató SZÁMLÁJÁN – AZOKAT AZ ADATOKAT, megjelöléseket KELL – a feldolgozás előtt – MAGYARUL IS FELTÜNTETNI, AMELYEK A BIZONYLAT HITELESSÉGÉHEZ, A MEGBÍZHATÓ, A VALÓSÁGNAK MEGFELELŐ ADATRÖGZÍTÉSHEZ, könyveléshez, UTÓLAGOS ELLENŐRZÉSHEZ FELTÉTLEN SZÜKSÉGESEK.**
- **Az adatokat időtálló módon kell rögzíteni.**
- **A bizonylatokat a szükséges példányban (minimum két példányban) kell elkészíteni.**

A BIZONYLAT KIÁLLÍTÁSÁNAK KÖVETELMÉNYEI II.

- **A SZÁMLA, az egyszerűsített számla, a számlát helyettesítő okmány alaki és tartalmi HITELESSÉGÉT, MEGBÍZHATÓSÁGÁT – ha jogszabály eltérően nem rendelkezik – a GAZDÁLKODÓ KÉPVISELETÉRE JOGOSULT SZEMÉLY a gazdálkodó adatainak feltüntetésével és ALÁÍRÁSÁVAL KÖTELES IGAZOLNI.**
- **Ha a könyvviteli nyilvántartás, mint számviteli bizonylat technikai, optikai eljárás eredménye, biztosítani kell:**
  - **az adatok vizuális megjelenítése érdekében azoknak – szükség esetén – a késedelem nélküli kiírását,**
  - **az egyértelmű azonosítás érdekében a kódjegyzéket.**
- **TÉVES BEJEGYZÉS esetén az UTÓLAGOS MÓDOSÍTÁST – minden példányon – ÚGY KELL VÉGREHAJTANI, hogy AZ EREDETI ADATOK IS OLVASHATÓK LEGYENEK. A téves adatot ferde vékony vonallal át kell húzni és a JÓ ADATOKAT FÖLÉ KELL ÍRNI. Feltüntetve a JAVÍTÁS IDŐPONTJÁT. A JAVÍTÁST VÉGZŐ ALÁÍRÁSÁVAL igazolja az indokolt javítás tényét.**
- **Pénztári és bankbizonylatokat nem szabad javítani. Hibás kiállítás esetén át kell húzni, ráírni, hogy rontott (és a tömbben marad), új bizonylatot kell kiállítani.**

A BIZONYLATOK FELDOLGOZÁSÁNAK ELŐÍRÁSAI

- **A SZÁMVITELI TÖRVÉNY ELŐÍRJA, HOGY**
  - **A PÉNZESZKÖZÖKET ÉRINTŐ GAZDASÁGI ESEMÉNYEK BIZONYLATAINAK ADATAIT KÉSEDELEM NÉLKÜL**
    - **KÉSZPÉNZFORGALOM ESETÉN A PÉNZMOZGÁSSAL EGYIDEJŰLEG,**
    - **BANKSZÁMLA FORGALOMNÁL A HITELINTÉZETI ÉRTESÍTÉS MEGÉRKEZÉSEKOR,**
    - **AZ EGYÉB PÉNZESZKÖZÖKET érintő tételeket legkésőbb a TÁRGYHÓT KÖVETŐ HÓ 15-IG a könyvekben rögzíteni kell.**
  - **AZ EGYÉB GAZDASÁGI ESEMÉNYEK BIZONYLATAINAK ADATAIT a gazdasági művelet megtörténte után, LEGKÉSŐBB NEGYEDÉVENKÉNT – a számviteli politikában meghatározott időpontig, – DE LEGKÉSŐBB A TÁRGYNEGYEDÉVET KÖVETŐ HÓ VÉGÉIG kell a könyvekben rögzíteni.**
- **A FŐKÖNYVI KÖNYVELÉS, AZ ANALITIKUS NYILVÁNTARTÁSOK ÉS A BIZONYLATOK ADATAI KÖZÖTTI EGYEZTETÉS ÉS ELLENŐRZÉS LEHETŐSÉGÉT – függetlenül a technikai megoldásoktól – LOGIKAILAG ZÁRT RENDSZERREL BIZTOSÍTANI KELL.**

A BIZONYLAT ÚTJA

- **A BIZONYLAT A KIÁLLÍTÁSTÓL különböző feldolgozási fázisok után jut el az IRATTÁRIG. Ezt az utat nevezik a bizonylat útjának.**

- **A BIZONYLAT ÚTJÁNAK leggyakoribb ÁLLOMÁSAI:**
  - **KIÁLLÍTÁS,**
  - **UTALVÁNYOZÁS,**
  - **ÁTADÁS-ÁTVÉTEL,**
  - **ELLENŐRZÉS,**
  - **SZÁMLAKIJELÖLÉS (KONTÍROZÁS),**
  - **KÖNYVELÉS,**
  - **MEGŐRZÉS (IRATTÁROZÁS).**

A BIZONYLATOK MEGŐRZÉSE

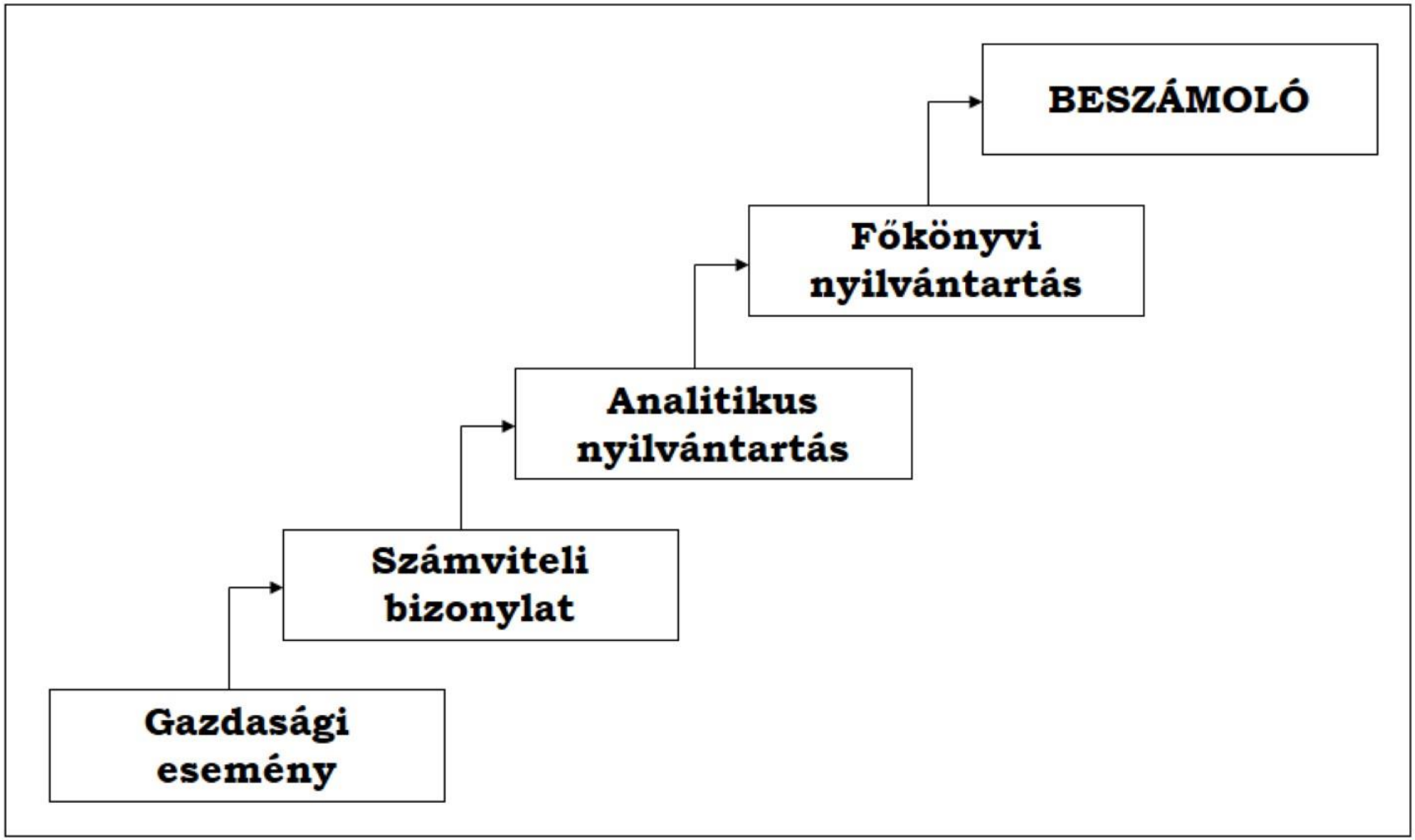
- **A GAZDÁLKODÓ AZ ÜZLETI ÉVRŐL KÉSZÍTETT**
  - **BESZÁMOLÓT, ÜZLETI JELENTÉST,**
  - **valamint az azokat alátámasztó LELTÁRT,**
  - **ÉRTÉKELÉST,**
  - **FŐKÖNYVI KIVONATOT, továbbá**
  - **NAPLÓFŐKÖNYVET, valamint**
  - **MÁS a számviteli törvénynek megfelelő NYILVÁNTARTÁST,**
  - **OLVASHATÓ FORMÁBAN**

  legalább 8 ÉVIG KÖTELES MEGŐRIZNI.
- **A KÖNYVVITELI ELSZÁMOLÁST közvetlenül és közvetve ALÁTÁMASZTÓ BIZONYLATOKAT (ideértve a főkönyvi számlákat, az analitikus és részletező nyilvántartásokat is) legalább 8 ÉVIG KELL OLVASHATÓ FORMÁBAN, a könyvelési feljegyzések hivatkozása alapján visszakereshető módon MEGŐRIZNI.**
- **AZ ELEKTRONIKUS FORMÁBAN KIÁLLÍTOTT BIZONYLATOT elektronikus formában kell megőrizni, oly módon, hogy az alkalmazott módszer biztosítsa a bizonylat összes adatának késedelem nélküli előállítását, folyamatos leolvashatóságát, illetve kizárja az utólagos módosítás lehetőségét.**
- **FOLYÓSZÁMLÁKNÁL AZ ELÉVÜLÉSI IDŐ A FOLYÓSZÁMLA MEGSZŰNÉSÉNEK IDŐPONTJÁVAL KEZDŐDIK.**
- **A SZIGORÚ SZÁMADÁSÚ BIZONYLATOK RONTOTT PÉLDÁNYAIT IS MEG KELL ŐRIZNI.**
- **SZERVEZETI VÁLTOZÁS (ideértve a jogutód nélküli megszűnést is) VÉGREHAJTÁSAKOR INTÉZKEDNI KELL A BIZONYLATOK MEGŐRZÉSÉRŐL.**

A BIZONYLATI REND SZABÁLYOZÁSA

- **A számviteli törvény előírása szerint a kettős könyvvitelt vezető gazdálkodó számlarendet köteles készíteni, amelynek tartalmaznia kell A BIZONYLATI RENDET.**
- **A BIZONYLATI RENDBEN A KÖVETKEZŐKET KELL MEGHATÁROZNI:**
  - **A VÁLLALKOZÓNÁL A GAZDASÁGI MŰVELETEK RÖGZÍTÉSÉRE ELŐÍRT BIZONYLATOK**
    - **célját,**
    - **kiállításának helyét,**
    - **a kiállítás időpontját és módját,**
    - **a kiállítandó példányszámot,**
    - **a kiállítást végző munkakörét.**
  - **A MÁS VÁLLALKOZÓTÓL, SZERVTŐL ÉRKEZŐ BIZONYLATOK KEZELÉSÉNEK RENDJÉT.**
  - **A BIZONYLATOK ÚTJÁT, A FELDOLGOZÁS MÓDJÁT.**
  - **A BIZONYLATOK SZÁMOZÁSI, (kódolási), MEGJELÖLÉSI RENDSZERÉT.**
  - **A SZIGORÚ SZÁMADÁSI KÖTELEZETTSÉG ALÁ TARTOZÓ NYOMTATVÁNYOK FELSOROLÁSÁT.**
  - **A BIZONYLATOK MEGŐRZÉSÉNEK MÓDJÁT, HELYÉT ÉS IDŐTARTAMÁT.**
  - **A vállalkozónál használt bizonylatokból, nyomtatványokból BIZONYLATI GYŰJTEMÉNYT (ALBUMOT) CÉLSZERŰ ÖSSZEÁLLÍTANI.**

A BIZONYLATOK MEGJELENÉSE A BESZÁMOLÓBAN



MÁSODIK RÉSZ

SAJÁTOS BESZÁMOLÁSI KÖTELEZETTSÉGEK

1. A CÉGALAPÍTÁS ÉS AZ ELŐTÁRSASÁGI IDŐSZAK SZÁMVITELI FELADATAI

VII. SAJÁTOS BESZÁMOLÁSI KÖTELEZETTSÉGEK

- Előtársasági időszak
- Átalakulások, áttérések
- Gazdasági társaságok átalakulása,egyesülése, szétválása
- Egyéb átalakulás
- Devizanemek közötti áttérés elszámolási szabályai

A társasági szerződés

Meghatározó tényezők: társasági forma, alapító tagok, alapítói vagyon

- **Közkereseti társaság (Kkt, min. 2 tag) – alapító okirat**
- **Betéti társaság (Bt, min. 1 beltag + 1 kültag): alapító okirat**
- **Korlátolt felelősségű társaság (Kft): társasági szerződés**
- **Részvénytársaság (Nyrt., Zrt): alapszabály**

Az előtársasági időszak

▲ **ELŐTÁRSASÁGI IDŐSZAKNAK nevezik a jogelőd nélkül alapított vállalkozónál az ALAPÍTÁS IDŐPONTJÁTÓL (a létesítő okirat ellenjegyzésének, illetve közokiratba foglalásának napjától)**

- **a vállalkozás LÉTREJÖTTÉNEK (a cégjegyzékbe való bejegyzésének),**
- **illetve a cégbejegyzés iránti KÉRELEM jogerős ELUTASÍTÁSÁNAK,**
- **vagy a cégbejegyzési ELJÁRÁS MEGSZÜNTETÉSÉNEK NAPJÁIG – mint mérlegforduló-napig –**

TERJEDŐ IDŐSZAKOT.

▲ **A CÉGALAPÍTÁS ÉS AZ ELŐTÁR-SASÁGI IDŐSZAK FONTOSABB ESEMÉNYEI:**

- **A társaság alapítás kezdeményezése, meghirdetése, döntés az alapításról.**
- **Alapítás, ellenjegyzés.**
- **A társasági szerződés benyújtása a cégbírósághoz AZ ALAPÍTÁST KÖVETŐ 30 NAPON BELÜL.**
- **Cégbírósági bejegyzés (8nap/1óra)**

Az előtársasági időszak

- **JOGELŐD NÉLKÜL ALAPÍTOTT VÁLLALKOZÓ AZ ELŐTÁRSASÁGI IDŐSZAKRÓL KÖNYVVEZETÉSSEL ALÁTÁMASZTOTT BESZÁMOLÓT KÖTELES KÉSZÍTENI.**

- **A beszámolási (beszámoló-készítési, nyilvánosságra hozatali és közzétételi) kötelezettségnek a vállalkozó az előtársasági időszakot, CÉGBÍRÓSÁGI DÖNTÉST (bejegyzés, elutasítás, megszüntetés) követő HARMADIK HÓNAP UTOLSÓ NAPJÁIG köteles eleget tenni.**

- **Ez az időszak meghosszabbodik mindaddig, amíg a cégbejegyzési eljárás folyamatban van, ha a cégnyilvánosságról, a bírósági cégeljárásról és a végelszámolásról szóló törvény szerint ismételten benyújtották a cégbejegyzési kérelmet.**

- **Az előtársasági időszakról adóbevallást kell készíteni.**

AZ ELŐTÁRSASÁG SZÁMVITELI FELADATAI

- Az előtársasági időszak alatti gazdasági események könyvviteli elszámolása. (Ugyanúgy, mint a bejegyzett társaságnál.)
- Az előtársasági időszakról éves beszámoló és adóbevallás készítés. (Ugyanúgy, mint a működő társaságok készítik az üzleti év végén.)
- Cégbírósági bejegyzés esetén a cégjegyzékbe való bejegyzés napjával létrejött vállalkozás eszközeinek és forrásainak nyitó adatai az előtársasági időszakról készített beszámoló mérlegében szereplő eszközök és források értékével egyeznek meg.
- A már bejegyzett társaság könyveit a bejegyzés napjával ugyanúgy kell megnyitni, mint a működő társaságok könyveit az üzleti év első napján.
  A bejegyzett társaság nyitó-mérlege megegyezik az előtársaság záró-mérlegével.
- Ha a vállalkozót a cégjegyzékbe nem jegyzik be, az előtársasági időszakról készített beszámolót követően - a jogutód nélküli megszűnés szabályai szerint, alapvetően a végelszámolás szabályai figye-lembevételével – kell elszá-molni az előtársasági időszak hitelezőivel és az alapítókkal.

AZ ELŐTÁRSASÁG SZÁMVITELI FELADATAI

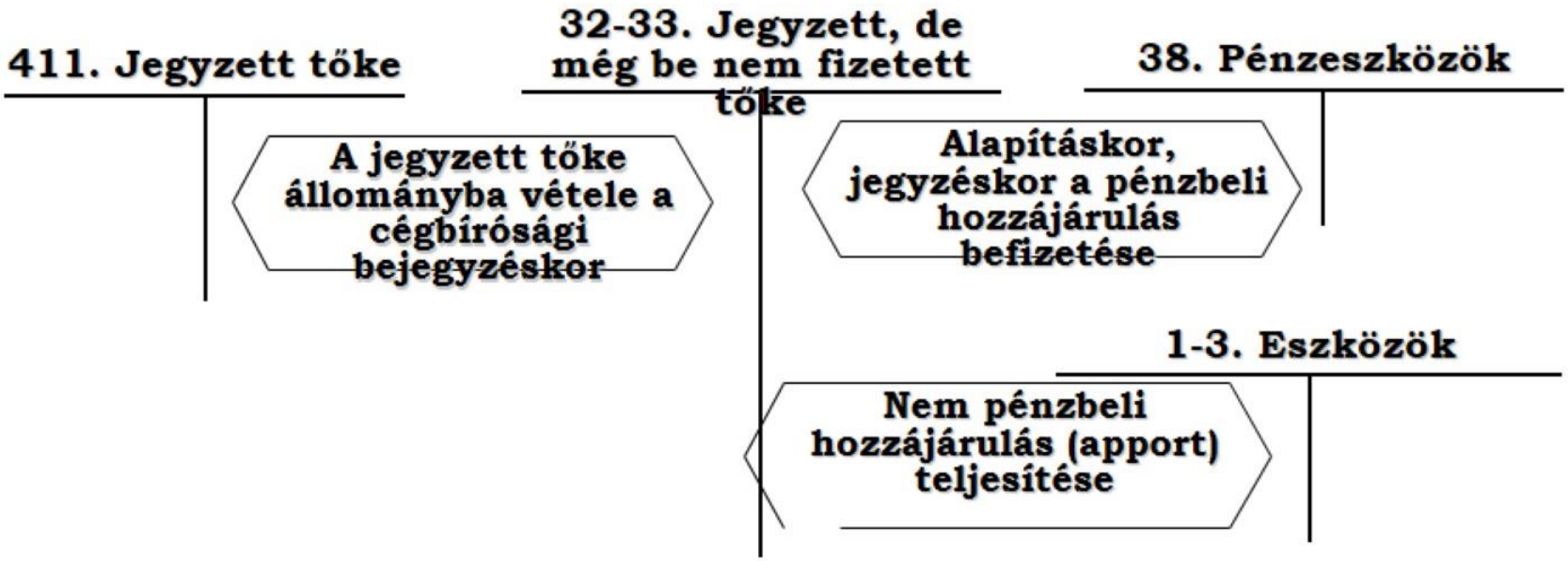
- **NEM KELL AZ ELŐTÁRSASÁGI IDŐSZAKRÓL, MINT ÖNÁLLÓ ÜZLETI ÉVRŐL KÜLÖN BESZÁMOLÓT KÉSZÍTENI, ha ezen időszak alatt a vállalkozó vállalkozási tevékenységét nem kezdte meg, és a bejegyzésre az üzleti év naptári évnek megfelelő, illetve a 11. § (2) bekezdése szerint választott mérlegfordulónapjáig sor került.**

  Ez esetben az első üzleti év a létesítő okirat ellenjegyzésének, illetve közokiratba foglalásának napjától a bejegyzett társaság üzleti évének mérlegfordulónapjáig tart.

AZ EGYSZERŰSÍTETT CÉGELJÁRÁS

- 2006. évi V. törvény a cégnyilvánosságról, a bírósági cégeljárásról és a végelszámolásról
- A cég alapításának bejegyzése iránti kérelméhez szerződésminta alapján készült létesítő okiratot csatolnak.
- A bejegyzési kérelemhez csatolandó okiratok felsorolását a 3. számú melléklet tartalmazza.
- A jogi képviselő a bejegyzési kérelemben nyilatkozik arról, hogy a csatolandó okiratok törvényességi szempontú vizsgálatát elvégezte, azok megfelelőségét szavatolja.
- A bejegyzési kérelem elbírálásáról a cégbíróság a bejegyzési kérelem érkezését követően, az adószámról való adóhatósági értesítéstől számított egy munkanapon belül határoz.
- Egyszerűsített cégeljárás csak cégalapítás esetén lehetséges, meghatározott cégformákra (közkereseti társaság, betéti társaság, korlátolt felelősségű társaság, zártkörűen működő társaság és egyéni cég) vonatkozóan.

AZ ELŐTÁRSASÁG FONTOSABB GAZDASÁGI ESEMÉNYEINEK KÖNYVVITELI ELSZÁMOLÁSA



2. GAZDASÁGI TÁRSASÁG ÁTALAKULÁSÁNAK SZÁMVITELI FELADATAI

A GAZDASÁGI TÁRSASÁG ÁTALAKULÁSÁNAK ÉRTELMEZÉSE

- **A GAZDASÁGI TÁRSASÁG ÁTALAKULÁSA – a beolvadás és a kiválás kivételével – EGYSZERRE JELENTI A TÁRSASÁG**
  - **MEGSZŰNÉSÉT, és**
  - **ÚJ TÁRSASÁG LÉTREJÖTTÉT.**
- **Az átalakulás lényegében nem más, mint jogutódlás.**

- **ÁTALAKULÁSNAK TEKINTIK, HA A**
  - **társaság gazdasági értelemben változatlan marad, CSAK a gazdálkodás formája - a TÁRSASÁGI FORMA – VÁLTOZIK MEG, vagy**
  - **A TÁRSASÁGOK**
    - **EGYESÜLNEK, vagy**
    - **SZÉTVÁLNAK a társasági forma megváltoztatásával, vagy akár anélkül.**

A GAZDASÁGI TÁRSASÁG ÁTALAKULÁSÁNAK CSOPORTOSÍTÁSA

Társasági forma változás	Egyesülés		Szétválás	
	Beolvasztás	Összeolvadás	Kiválás	Különválás
Jogelőd	• ÁTALAKULÓ	• BEOLVASZTÓ* • BEOLVADÓ(K)	• ÖSSZE-OLVADÓK	• KIVÁLÁSSAL SZÉTVÁLÓ*	• KÜLÖNVÁLÓ
Jogutód	• ÁTALAKULT	• BEOLVASZTÓ	• ÖSSZE-OLVADT	• TOVÁBB MŰKÖDŐ • KIVÁLT(AK)	• KÜLÖN-VÁLTAK

* *Nem szűnik meg.*

AZ ÁTALAKULÁS KORLÁTAI

- A felszámolás, csődeljárás, kényszertörlési eljárás vagy végelszámolás alatt álló társaság nem alakulhat át.
- Előtársaság nem alakulhat át (ezen időszak alatt tilos a társasági forma váltás)
- Nem dönthet átalakulásról az a jogi személy, aki ellen büntetőjogi intézkedés iránti eljárás van folyamatban, vagy ilyen intézkedés hatálya alatt áll.
- A gazdasági társaság csak akkor alakulhat át, ha a tagok (részvényesek) a vagyoni hozzájárulásukat teljes egészében teljesítették (tehát nem lehet jegyzett, de még be nem fizetett tőke).
- Átalakulással létrejövő gazdasági társaság előtársaságként nem működhet.

AZ ÁTALAKULÁSI KÖTELEZETTSÉG

- Ha a gazdasági társaság, beszámolójának adatai alapján, egymást követő két évben nem rendelkezik a társasági formájára kötelezően előírt jegyzett tőkének megfelelő összegű saját tőkével, és a tagok a törvény szabta határidőn belül a szükséges saját tőke biztosításáról nem gondoskodnak, akkor a gazdasági társaság köteles átalakulni olyan gazdasági társasággá, amelynél az előírásnak eleget tud tenni.

AZ ÁTALAKULÁS FOLYAMATA I.

A GAZDASÁGI TÁRSASÁG LEGFŐBB SZERVE AZ ÁTALAKULÁSRÓL KÉT ALKALOMMAL DÖNT.
(A Ptk. minősített többséget követel meg, ez kkt. és bt. esetén egyhangú döntést jelent, kft-nél és rt-nél minimum háromnegyedes szavazati arány szükséges.)

ELSŐ DÖNTÉS

▲ **FEL KELL MÉRNI, DÖNTENI KELL:**

- **A társaság tagjai egyetértenek -e az átalakulással.**
- **Kik kívánnak a jogutód gazdasági társaság tagjaivá válni, illetve az esetleges tőkeemelésről.**
- **Milyen formájú gazdasági társaság alakuljon.**
- **A vagyonmérleg-tervezet fordulónapjáról.**
- **A könyvvizsgáló személyéről.**

AZ ELSŐ DÖNTÉS ALAPJÁN ELKÉSZÍTIK AZ ÁTALAKULÁSI TERVET:

- **Az átalakuló társaság és az átalakulással létrejövő gazdasági társaság vagyonmérleg-tervezetét és a vagyonleltár-tervezetét.**
- **A társasági szerződés (alapító okirat) tervezetét.**
- **A jogutód gazdasági társaságban tagként (részvényesként) részt venni nem kívánó személyekkel való elszámolás módjáról szóló tervezetet.**

▲ **A vagyonmérleg-tervezetet a gazdasági társaságtól független KÖNYVVIZSGÁLÓVAL ELLENŐRIZTETNI KELL, HA a beszámoló könyvvizsgálata jogszabály által kötelezően előírt.**

▲ **Az átalakulásról tájékoztatni kell a gazdasági társaságnál működő munkavállalói érdekképviseleti szerveket.**

AZ ÁTALAKULÁS FOLYAMATA II.

MÁSODIK DÖNTÉS

A MÁSODIK DÖNTÉST A VAGYONMÉRLEG-TERVEZET FORDULÓNAPJÁT KÖVETŐEN 3, illetve 6 HÓNAPON BELÜL KELL MEGHOZNI.

▲ **DÖNTENI KELL, EL KELL FOGADNI:**

- **A vagyonmérleg-tervezetet.**
- **A társasági szerződés (alapító okirat) tervezetet.**
- **A kilépő tagok (részvényesek) vagyonáról készített tervezetet, dönteni kell az elszámolás módjáról (A jogutód cégbejegyzését követő 60 napon belül ki kell adni számukra.)**
- **A társaság tagjait (részvényeseit) a jegyzett tőkéből megillető vagyonhányadról.**

▲ **A második döntést követően 8 napon belül a Cégközlönynél kezdeményezni kell az átalakulási közlemény közzétételét. (2x)**

▲ **A második döntést követő 60 napon belül az átalakulást be kell jelenteni a jogelőd társaság székhelye szerint illetékes cégbíróságon, és az átalakuláshoz szükséges dokumentumokat be kell nyújtani. (bejegyzés, törlés)**

▲ **A cégbejegyzést követően**

- **90 napon belül - az átalakulás napjával, mint fordulónappal - el kell készíteni**
  - **a Szt. szerinti beszámolót,***
  - **a végleges vagyonmérleget, vagyonleltárt.**
- **Az adóhatóságnál be kell jelenteni a változást.***
- **Be kell nyújtani a megszűnt társaság adóbevallását Tao tv. szerint***

** A beolvasztó és a kiválással szétváló társaság tovább működik, ezért e feladatok rá nem vonatkoznak.*

VAGYONMÉRLEG KÉSZÍTÉSI KÖTELEZETTSÉG

- **A gazdasági társaságok átalakulása során az átalakuló gazdasági társaság(ok) és az átalakulással létrejövő (jogutód) gazdasági társaság(ok) vagyonának (saját tőkéjének) megállapításához vagyonmérleget kell készíteni.**

- **A vagyonmérleget vagyonleltárral kell alátámasztani. A vagyonleltár tételesen tartalmazza a jogelőd, illetve jogutód gazdasági társaság(ok) eszközeit és forrásait.**

- **VAGYONMÉRLEGET ÉS VAGYONLELTÁRT KÉT ALKALOMMAL KELL KÉSZÍTENI.**
  - **ELŐSZÖR az átalakulásról hozandó (2.) döntés megalapozásához, a cégbírósági eljárás alátámasztásához – a társaság legfőbb szerve által meghatározott mérlegfordulónapra – el kell készíteni:**
    - **a vagyonmérleg-tervezetet és**
    - **a vagyonleltár-tervezetet.**
  - **MÁSODSZOR az átalakulás – a jogutód gazdasági társaság(ok) cégbejegyzése – napjával el kell készíteni**
    - **a végleges vagyonmérleget és**
    - **a végleges vagyonleltárt.**

PÉLDÁUL, ha az „A és a „B” kft összeolvadással létrehozzák a „C” kft-t, összesen hat vagyonmérleget és vagyonleltárt kell készíteni.

A készítés fordulónapja	Jogelőd társaságok	Jogutód társaság
A társaság legfőbb szerve által meghatározott nap	• „A” kft vagyonmérleg-tervezete • „B” kft vagyonmérleg-tervezete	• „C” kft vagyonmérleg-tervezete
A jogutód társaság cégbejegyzése napjával	• „A” kft végleges vagyonmérlege • „B” kft végleges vagyonmérlege	• „C” kft végleges vagyonmérlege

Az átalakulás vagy a cégbejegyzés napjával, vagy a cég által meghatározott napon következik be (a cégbejegyzés napja és a cégbejegyzást követő 90 nap közötti időszakban)

2-6 – 2-9

VAGYONMÉRLEG-TERVEZETEK

AZ ÁTALAKULÓ GAZDASÁGI TÁRSASÁG VAGYONMÉRLEGE (VAGYONMÉRLEG-TERVEZETE)

- Az átalakuló gazdasági társaság vagyonmérlegét háromoszlopos formában kell elkészíteni.
  - AZ ELSŐ oszlop tartalmazza a KÖNYV SZERINTI ÉRTÉKet a Szt. előírásainak megfelelően, azzal az eltéréssel, hogy az érték-helyesbítés és az értékelési tartalék nem szerepelhet a mérlegben.
  - A HARMADIK oszlopban az átértékelt eszközök és források szerepelnek. (ÁTÉRTÉKELT, PIACI ÉRTÉK)
  - A MÁSODIK (középső) oszlopban pedig az ÁTÉRTÉKELÉSI KÜLÖNBÖZET (az első és a harmadik oszlop különbözetét) kell feltüntetni.
- Az átértékelés nem kötelező; ha átértékelésre nem kerül sor, akkor az első és a harmadik oszlop adatai azonosak.
- Átértékelés esetén a társaság a könyveiben értékkel nem szereplő eszközöket és kötelezettségeket is felveheti, ha azok a Szt. előírásainak megfelelnek.
- A beolvasztással egyesülő társaságok esetén az átvevő (beolvasztó), kiválással szétváló társaságok esetén a változatlan formában továbbműködő társaságnál nem szabad az eszközöket és a kötelezettségeket átértékelni.

AZ ÁTALAKULÓ GAZDASÁGI TÁRSASÁG VAGYONMÉRLEG TERVEZETÉNEK SÉMÁJA

VAGYONMÉRLEG, 2001. 10. 31.

Megnevezés	Könyv szerinti érték	Átértékelési különbözet	Vagyonértékelés szerinti érték
A. BEFEKTETETT ESZKÖZÖKB. FORGÓESZKÖZÖK C. AKTÍV IDŐBELI ELHATÁRO-LÁSOK			
ESZKÖZÖK ÖSSZESEN*			
D. SAJÁT TŐKE** I. Jegyzett tőke III. Tőketartalék IV. Eredménytartalék V. Lekötött tartalék E. CÉLTARTALÉKOK F. KÖTELEZETTSÉGEK G. PASSZÍV IDŐBELI ELHATÁRO-LÁSOK			
FORRÁSOK ÖSSZESEN			

** Értékhelyesbítés, értékelési különbözet nem lehet.*

*** II. Jegyzett, de még be nem fizetett tőke, Értékelési tartalék nem lehet, az Adózott eredményt pedig az Eredménytartalékba kell átvezetni.*

A VAGYONÉRTÉKELÉS LEHETŐSÉGEI

„A" VÁLTOZAT

- Eszközök (E)* piaci értéken
- Kötelezettségek (K)** elfogadott, illetve várható összegben
- Saját tőke (St) = E*-K**

„B" VÁLTOZAT

- Eszközök (E)* piaci értéken
- Kötelezettségek (K)** elfogadott, illetve várható összegben
- Saját tőke (St) >/< E*-K**

E* > (K + St***) ⇨ a különbözet pozitív = tőketartalék növekedése**

E* < (K + St***) ⇨ a különbözet negatív = tőketartalék csökkenése, vagy ha az emiatt negatívvá válna, eredménytartalék csökkenése**

* *Az aktív időbeli elhatárolások is.*

** *A céltartalékok és a passzív időbeli elhatárolások is.*

*** *Saját tőke = vagyon*

*** *Az átértékelés során üzleti vagy cégérték törvény szerint nem keletkezhet*

PÉLDA A VAGYONÉRTÉK KIMUTATÁSÁRA I.

• Eszközök piaci értéken	100
• Kötelezettségek elfogadott, illetve várható összegben	40
A. Saját tőke eredeti, nyilvántartásban szereplő értéke	60
B.1. Saját tőke eredeti, nyilvántartásban szereplő értéke	65
B.2. Saját tőke eredeti, nyilvántartásban szereplő értéke	58

A **VAGYONMÉRLEG („A” változat)** **P**

ESZKÖZÖK	**100**	**SAJÁT TŐKE**	**60**
		KÖTELEZETTSÉGEK	**40**
ESZKÖZÖK ÖSSZESEN	***100***	***FORRÁSOK ÖSSZESEN***	***100***

PÉLDA A VAGYONÉRTÉK KIMUTATÁSÁRA II.

• Eszközök piaci értéken	100
• Kötelezettségek elfogadott, illetve várható összegben	40
A. Saját tőke eredeti, nyilvántartásban szereplő értéke	60
B.1. Saját tőke eredeti, nyilvántartásban szereplő értéke	65
B.2. Saját tőke eredeti, nyilvántartásban szereplő értéke	58

A VAGYONMÉRLEG („B.1." változat) P

ESZKÖZÖK	100	SAJÁT TŐKE	65
		Tőketartalék/Eredménytartalék	-5
		KÖTELEZETTSÉGEK	40
ESZKÖZÖK ÖSSZESEN	*100*	*FORRÁSOK ÖSSZESEN*	*100*

A VAGYONMÉRLEG („B.2." változat) P

ESZKÖZÖK	100	SAJÁT TŐKE	58
		Tőketartalék	+2
		KÖTELEZETTSÉGEK	40
ESZKÖZÖK ÖSSZESEN	*100*	*FORRÁSOK ÖSSZESEN*	*100*

AZ ÁTALAKULÓ GAZDASÁGI TÁRSASÁG VAGYONMÉRLEG-TERVEZETÉNEK ÖSSZEÁLLÍTÁSA

- **AZ ELSŐ oszlopba kerül az eszközök és források KÖNYV SZERINTI értéke tételesen.**
- **A HARMADIK oszlopba kerül az eszközök és források VAGYONÉRTÉKELÉS szerinti értéke tételesen.**
- **A MÁSODIK - az ÁTÉRTÉKELÉSI KÜLÖNBÖZET - oszlopba kerül az eszközök és a kötelezettségek átértékelési különbözete.**
- **Az eszközök és kötelezettségek külön-külön kimutatott átértékelési különbözetek összevont értékével a saját tőkét kell helyesbíteni. Ha az**
  - **ÖSSZEVONT ÁTÉRTÉKELÉSI KÜLÖNBÖZET POZITÍV – azaz a vagyont felértékelték – a különbözet összegével a TŐKETARTALÉKOT KELL MEGNÖVELNI. Ha az**
  - **ÖSSZEVONT ÁTÉRTÉKELÉSI KÜLÖNBÖZET NEGATÍV – azaz a vagyont leértékelték – a különbözettel a tőketartalék összegéig a TŐKETARTALÉKOT, azt meghaladóan az EREDMÉNYTARTALÉKOT KELL CSÖKKENTENI.**

PÉLDA AZ ÁTALAKULÓ GAZDASÁGI TÁRSASÁG VAGYONMÉRLEG-TERVEZETÉNEK ÖSSZEÁLLÍTÁSÁRA I.

2-8.2

VAGYONÉRTÉKELÉS „A" VÁLTOZAT

VAGYONMÉRLEG-TERVEZET, 2018. 10. 31.

eFt

Megnevezés	Könyv szerinti érték	Átértékelési különbözet	Vagyonértékelés szerinti érték
A. BEFEKTETETT ESZKÖZÖK	10000	+5000	15000
B. FORGÓESZKÖZÖK	6000	-500	5500
C. AKTÍV IDŐBELI ELHATÁROLÁSOK	200		200
ESZKÖZÖK ÖSSZESEN	**16200**	**+4500**	**20700**
D. SAJÁT TŐKE	12000		16900
I. Jegyzett tőke	10000		10000
III. Tőketartalék	500		5400
IV. Eredménytartalék	1300		1300
V. Lekötött tartalék	200		200
E. CÉLTARTALÉKOK	400		400
F. KÖTELEZETTSÉGEK	3200	+4500	2800
G. PASSZÍV IDŐBELI ELHATÁROLÁSOK	600		600
FORRÁSOK ÖSSZESEN	**16200**	**+4500**	**20700**

ÖSSZEVONT ÁTÉRTÉKELÉSI KÜLÖNBÖZET (Ák±) = eszközök változása (E ±) mínusz kötelezettségek változása (K±). (Ák) = +4500 – (+4500) = 0

PÉLDA AZ ÁTALAKULÓ GAZDASÁGI TÁRSASÁG VAGYONMÉRLEG-TERVEZETÉNEK ÖSSZEÁLLÍTÁSÁRA II.

2-8.3

VAGYONÉRTÉKELÉS „B" VÁLTOZAT

VAGYONMÉRLEG-TERVEZET, 2018. 10. 31.

eFt

Megnevezés	Könyv szerinti érték	Átértékelési különbözet	Vagyonértékelés szerinti érték
A. BEFEKTETETT ESZKÖZÖK	10000	+5000	15000
B. FORGÓESZKÖZÖK	6000	-500	5500
C. AKTÍV IDŐBELI ELHATÁROLÁSOK	200		200
ESZKÖZÖK ÖSSZESEN	***16200***	***+4500***	***20700***
D. SAJÁT TŐKE	12000	+4900	16900
I. Jegyzett tőke	10000		10000
III. Tőketartalék	500	+4900	5400
IV. Eredménytartalék	1300		1300
V. Lekötött tartalék	200		200
E. CÉLTARTALÉKOK	400		400
F. KÖTELEZETTSÉGEK	3200	-400	2800
G. PASSZÍV IDŐBELI ELHATÁROLÁSOK	600		600
FORRÁSOK ÖSSZESEN	***16200***	***4600***	***20700***

ÖSSZEVONT ÁTÉRTÉKELÉSI KÜLÖNBÖZET (Ák±) = eszközök változása (E ±) mínusz kötelezettségek változása (K±). (Ák) = +4500 – (-400) = 4900

** Passzív időbeli elhatárolás és a céltartalék is.*

PÉLDA AZ ÁTALAKULÓ GAZDASÁGI TÁRSASÁG VAGYONMÉRLEG-TERVEZETÉNEK ÖSSZEÁLLÍTÁSÁRA III.

VAGYONÉRTÉKELÉS „B" VÁLTOZAT

VAGYONMÉRLEG-TERVEZET, 2018. 10. 31. eFt

Megnevezés	Könyv szerinti érték	Átértékelési különbözet	Vagyonértékelés szerinti érték
A. BEFEKTETETT ESZKÖZÖK	10000	-3000	7000
B. FORGÓESZKÖZÖK	6000	+200	6200
C. AKTÍV IDŐBELI ELHATÁROLÁSOK	200		200
ESZKÖZÖK ÖSSZESEN	***16200***	***-2800***	***13400***
D. SAJÁT TŐKE	12000	-2700	9300
I. Jegyzett tőke	10000		10000
III. Tőketartalék	500	-500	
IV. Eredménytartalék	1300	-2200	-900
V. Lekötött tartalék	200		200
E. CÉLTARTALÉKOK	400		400
F. KÖTELEZETTSÉGEK	3200	-100	3100
G. PASSZÍV IDŐBELI ELHATÁROLÁSOK	600		600
FORRÁSOK ÖSSZESEN	***16200***	***-2800***	***13400***

Ák = Evált – Kvált = –2800 – (–100) = –2700

AZ ÁTALAKULÁSSAL LÉTREJÖVŐ GAZDASÁGI TÁRSASÁG VAGYONMÉRLEG-TERVEZETE I.

- **AZ ÁTALAKULÁSSAL LÉTREJÖVŐ TÁRSASÁG VAGYONMÉRLEGÉT NÉGY OSZLOPOS FORMÁBAN KELL ELKÉSZÍTENI.**
- **AZ ELSŐ oszlop a „JOGELŐD TÁRSASÁG(OK) VAGYONA VAGYONÉRTÉKELÉS SZERINTI ÉRTÉKEN" címen tartalmazza a jogelőd gazdasági társaság(ok) vagyonmérlegének utolsó oszlopában szereplő adatokat (a később tárgyalandó kivételektől eltekintve).**
- **A MÁSODIK - „KÜLÖNBÖZETEK"-oszlop a tőkeemeléseket, tőkekivonásokat tartalmazza:**
  - **Az átalakulással egyidejűleg belépő új tagok (részvényesek) vagyoni hozzájárulását - eszközként és a saját tőke (jegyzett tőke, tőketartalék) létesítő okirat szerinti növekedését.**
  - **Az átalakulás feltételeként meghatározott, a meglévő tagokat (részvényeseket) terhelő, pótlólag teljesítendő vagyoni hozzájárulást**
    - **eszközként, és a**
    - **saját tőke (jegyzett tőke, tőketartalék) létesítő okirat szerinti növekedését.**
  - **Az átalakulással létrejövő gazdasági társaságban részt venni nem kívánó tagok (részvényesek) részére kiadásra kerülő eszközök és kötelezettségek a vagyonmérleg-tervezet szerinti értékét, és ezek különbözetével azonos értékben a saját tőke (jegyzett tőke, tőketartalék, eredménytartalék) létesítő okirat szerinti csökkenését.**

AZ ÁTALAKULÁSSAL LÉTREJÖVŐ GAZDASÁGI TÁRSASÁG VAGYONMÉRLEG-TERVEZETE II.

- **Az átalakulással létrejövő gazdasági társaság vagyonmérlegének MÁSODIK - „KÜLÖNBÖZETEK” – oszlopában kell feltüntetni a különböző átalakulási formák sajátosságainál ismertetésre kerülő tételeket is.**

▲ **A HARMADIK - „RENDEZÉS” – oszlop a saját tőke – a létesítő okirat szerinti megosztásának megfelelő – átrendezésére szolgál.**

A vagyonmérleg-tervezetben a SAJÁT TŐKÉNEK jegyzett tőkére, tőketartalékra, eredménytartalékra, lekötött tartalékra történő megosztása során a számviteli és a gazdasági társaságokról szóló törvény szerint kell eljárni, úgy, hogy a LEKÖTÖTT TARTALÉKKAL CSÖKKENTETT SAJÁT TŐKE NEM LEHET KISEBB, MINT A JEGYZETT TŐKE.

Az átalakulással létrejövő jogiszemély SAJÁT TŐKÉJE CSAK POZITÍV ELŐJELŰ SAJÁT TŐKE ELEMEKBŐL ÁLLHAT. Ha az eredménytartalék negatív, akkor a tőketartalék terhére, vagy tőkeleszállítással kell megszüntetni.

▲ **A NEGYEDIK - „AZ ÁTALAKULÁSSAL LÉTREJÖTT TÁRSASÁG VAGYONA” - oszlopba kerül az előző három oszlopban szereplő adatok összevont értéke; ez az oszlop tartalmazza a létrejövő társaság eszközeit és forrásait.**

2-9.3

AZ ÁTALAKULÁSSAL LÉTREJÖVŐ GAZDASÁGI TÁRSASÁG VAGYONMÉRLEG-TERVEZETÉNEK SÉMÁJA

VAGYONMÉRLEG, 2018. 12. 31.

Megnevezés	A jogelőd társaság(ok) vagyona vagyonértékelés szerinti értéken	Különbözetek	Rendezés (Saját tőke)	Átalakulással létrejött társaság vagyona
A. BEFEKTETETT ESZKÖZÖK B. FORGÓESZKÖZÖK C. AKTÍV IDŐBELI ELHATÁROLÁSOK				
ESZKÖZÖK ÖSSZESEN				
D. SAJÁT TŐKE I. Jegyzett tőke II. Jegyzett, de még be nem fizetett tőke III. Tőketartalék IV. Eredménytartalék V. Lekötött tartalék E. CÉLTARTALÉKOK F. KÖTELEZETTSÉGEK G. PASSZÍV IDŐBELI ELHATÁROLÁSOK				
FORRÁSOK ÖSSZESEN				

VÉGLEGES VAGYONMÉRLEGEK

A VÉGLEGES VAGYONMÉRLEGEK FELÉPÍTÉSE (OSZLOPOK, SOROK) UGYANOLYAN, MINT A VAGYONMÉRLEG-TERVEZETEKÉ.

Tartalmilag is, kivéve a tőkekivonás és a tőkebevonás kérdéskörét:

- **A vagyonmérleg-tervezetben ezek hatásait úgy kell figyelembe venni, ahogy majd érintik a vagyont, ha az összes tranzakció bekövetkezett.**
- **A végleges vagyonmérlegben pedig a ténylegesen kialakult helyzetet kell bemutatni.**

AZ ÁTALAKULÓ GAZDASÁGI TÁRSASÁG VÉGLEGES VAGYONMÉRLEGE

- A cégbíróságnak a végleges iratok benyújtását követő maximum 30 napon belül határozatot kell hozni a bejegyzésről vagy elutasításról.
- Az átalakulás – a jogutód gazdasági társaság cégbejegyzése – napjával, az azt követő 90 napon belül VÉGLEGES VAGYONMÉRLEGET és VÉGLEGES VAGYONLELTÁRT kell készíteni, és a cégbíróságon letétbe helyezni az
  - ÁTALAKULÓ és az
  - ÁTALAKULÁSSAL LÉTREJÖTT TÁRSASÁGNAK EGYARÁNT.
- AZ ÁTALAKULÁS SORÁN MEGSZŰNT gazdasági társaság az átalakulás napjával – mint mérlegfordulónappal – köteles elkészíteni a számviteli törvény szerinti BESZÁMOLÓJÁT, és lezárni az ANALITIKUS ÉS FŐKÖNYVI NYILVÁNTARTÁSAIT.

- Az a gazdasági társaság, amely az átalakulás során NEM SZŰNIK MEG –
  - BEOLVADÁSNÁL AZ ÁTVEVŐ,
  - KIVÁLÁSNÁL A VÁLTOZATLAN TÁRSASÁGI FORMÁBAN TOVÁBB MŰKÖDŐ gazdasági társaság –

  a VÉGLEGES VAGYONMÉRLEGÉT a folyamatos könyvelés adatai alapján készíti el.

AZ ÁTVETT, ÁTADOTT ESZKÖZÖKET, KÖTELEZETTSÉGEKET, EZEK KÜLÖNBÖZETEKÉNT A SAJÁT TŐKÉT a folyamatos könyvelés keretében - az átalakulás időpontjával - rendezi.

AZ ÁTALAKULÁSSAL LÉTREJÖVŐ GAZDASÁGI TÁRSASÁG VÉGLEGES VAGYONMÉRLEGE

- Ha a végleges VAGYONMÉRLEGBEN kimutatott saját tőke eltér a VAGYONMÉRLEG-TERVEZETBEN kimutatott értéktől, a különbözettel a tőketartalékot kell módosítani, ha a csökkenés esetén a tőketartalék nem biztosít elég fedezetet, akkor az eredménytartalékot kell csökkenteni.

- A vagyonmérleg-tervezetben szereplő VAGYONI HOZZÁJÁRULÁSNAK (Lásd az 2-13.3 vázlatot) az átalakulás napjáig még NEM TELJESÍTETT RÉSZÉT az átalakulás napján fennálló állapotnak megfelelően JEGYZETT, DE MÉG BE NEM FIZETETT TŐKÉKÉNT KELL kimutatni.

- Az átalakulás napjáig KI NEM ADOTT VAGYONHÁNYADOT (Lásd az 2-13.4 vázlatot) kötelezettségként kell kimutatni.

- Ha a végleges vagyonmérlegben szereplő – a tőketartalékkal csökkentett, az előzőekben leírt jegyzett, de még be nem fizetett tőkével növelt – saját tőke nem éri el a vagyonmérleg-tervezet alapján a cégbíróságon bejegyzett tőkét, akkor a jegyzett tőkét le kell szállítani.

AZ ÁTALAKULÁSOK ÁLTALÁNOS (KÖZÖS) SZÁMVITELI FELADATAI* I.

- **ELSŐ DÖNTÉS: az átalakulás elhatározása.**
- **Vagyonleltár-tervezet, Vagyonmérleg-tervezet készítés.**
- **Vagyon átértékelés (nem kötelező).**
- **Az eszközök és a kötelezettségek összevont átértékelési különbözete a tőketartalékot növeli vagy csökkenti, annak pozitív összegéig, azt meghaladóan az eredménytartalékot.**
- **Tilos a vagyon értékét a könyvvizsgáló által megállapított értéknél magasabban meghatározni.**
- **A vagyonmérleg tervezeteket zárás nélkül a folyamatos könyvelés során kell összeállítani.**

- **Az átalakulással létrejövő társaság vagyonának meghatározása,**
  - **vagyonleltár-tervezet,**
  - **vagyonmérleg-tervezet készítés.**
- **A „különbözet” oszlopba kerül:**
  - **az új tulajdonosok, illetve a meglévő tulajdonosok alaptőke emelése,**
  - **az új társaságban részt venni nem kívánók részére kiadandó vagyon**

  eszközt és saját tőkét növelő, illetve csökkentő összege.
- **A „rendezés” oszlopba kerül a saját tőke társasági szerződés szerinti átrendezése:**
  - **a vagyonmérlegben nem lehet negatív eredménytartalék,**
  - **a lekötött tartalékban kell kimutatni a vagyonmérleg-tervezetben - az átalakulásig várható - vagyonvesztést,**
  - **mindent itt kell kimutatni, amit a számviteli törvény előír.**

** Az előzőekben részletesen ismertetett feladatok csak felsorolásszerűen.*

AZ ÁTALAKULÁSOK ÁLTALÁNOS (KÖZÖS) SZÁMVITELI FELADATAI* II.

- **MÁSODIK DÖNTÉS: a vagyonmérleg-tervezetek, vagyonleltár-tervezetek, valamint az új gazdasági társaságok társasági szerződésének az elfogadása.**
- **Az átalakuló társaságok (a beolvasztó és a kiválás után változatlan formában tovább működő társaságok kivételével) lezárják a számlákat, elkészítik a számviteli törvény szerinti beszámolót, az adóbevallást.**
- **A beszámoló mérlegére alapozva elkészítik a megszűnő társaságok végleges vagyonmérlegét és vagyonleltárát.**
- **Elkészítik az átalakulással létrejött új gazdasági társaság végleges vagyonleltárát és vagyonmérlegét.**
- **Az átalakulással létrejött társaság végleges vagyonmérlegében kimutatott saját tőke és a vagyonmérleg-tervezet szerinti saját tőke közötti különbözet - a változás tartalma szerint - a tőketartalékot, ha a csökkenés több mint a tőketartalék, akkor az eredménytartalékot csökkenti.**
- **A cégbírósági bejegyzést követően a jogelődnél keletkezett bizonylatok, illetve a nevére kiállított bizonylatok alapján a gazdasági eseményeket a jogutód rögzíti a könyvviteli nyilvántartásokban, ha a jogelődnél nem lehetett, illetve a jogelőd nem tudta figyelembe venni azokat.**

** Az előzőekben részletesen ismertetett feladatok csak felsorolásszerűen.*

A TÁRSASÁGI FORMA VÁLTOZÁS MIATTI ÁTALAKULÁS VÉGLEGES VAGYONMÉRLEGEI ÉS KAPCSOLATUK

Az átalakult társaság vagyonmérlege

Megnevezés	Könyv szerinti érték	Átértékelési különbözet	Vagyonértékelés szerinti érték
1	2	3	4 (2±3)

Az átalakulással létrejött társaság vagyonmérlege

Megnevezés	A jogelőd társaság vagyona vagyonértékelés szerinti értéken	Különbö-zetek	Rendezés (Saját tőke)	Átalakulással létrejött társaság vagyona
1	2	3	4	5 (2±3)

A TÁRSASÁGI FORMA VÁLTOZÁS MIATTI ÁTALAKULÁS SAJÁTOS SZÁMVITELI FELADATAI

▲ Ez az átalakulás csak egy társaságot érint, ezért a számviteli feladatok a legegyszerűbbek.

▲ Gyakori viszont az új tulajdonosok, illetve a meglévő tulajdonosok alaptőke emelése.

- Az alaptőke emelés és az alaptőke emelést meghaladó eszköz értéke az átalakulással létrejövő társaság VAGYONMÉRLEG-TERVEZETE „KÜLÖNBÖZETEK" oszlopába kerül növelő tételként a megfelelő eszköz sorba és a jegyzett tőke, illetve tőketartalék sorba.
- A végleges vagyonmérleg fordulónapjáig:
  - ha az eszköz átadásra sor került, akkor ugyanazok az adatok szerepelnek itt is, mint a vagyonmérleg-tervezetben.
  - ha a fordulónapig az eszközök egy része nem került átadásra, akkor a végleges vagyonmérlegben az eszközök sorban csak az átadott eszköz értéke szerepel. A még át nem adott vagyoni hozzájárulás összegét a „Jegyzett, de még be nem fizetett tőke" sorban kell kimutatni növekedésként.
- Természetesen a vagyonmérlegtervezet alapján a cégbíróság által bejegyzett jegyzett tőke már tartalmazza a teljes összeget.

▲ Hasonlóan (csak fordított előjellel) kell eljárni a kilépő tulajdonosok részére kiadandó vagyon fordulónapig ki nem adott részével, azt kötelezettségként kell kimutatni.

PÉLDA A RÉGI ÉS AZ ÚJ TULAJDONOSOK VAGYONI HOZZÁJÁRULÁSÁNAK KIMUTATÁSÁRA*

- Az átalakulással egyidejűleg a régi és az új tulajdonosok vagyoni hozzájárulása 15.000 eFt.
- Az új társaság bejegyzéséig 10.000 eFt értékű eszköz került átadásra.

Vagyonmérleg-tervezet

eFt

Megnevezés	A jogelőd társaság vagyona	Különbözet	Rendezés	Az átalakulással létrejött társaság vagyona
Eszközök	x	+ 15.000		x + 15.000
Jegyzett tőke	y	+ 15.000		y + 15.000

Végleges vagyonmérleg

eFt

Eszközök	x	+ 10.000		x + 10.000
Jegyzett tőke	y	+ 15.000		y + 15.000
Jegyzett, de még be nem fizetett tőke	-	(T) + 5.000		- (+5.000)

** A vagyoni hozzájárulás teljesítését a jogelődnél nem könyvelték.*

PÉLDA AZ ÚJ TÁRSASÁGBAN RÉSZT VENNI NEM KÍVÁNÓ TAGOK RÉSZÉRE KIADANDÓ VAGYON KIMUTATÁSÁRA*

- E tagok részére kiadandó vagyon 8.000 eFt, ebből jegyzett tőke 5.000 eFt, tőketartalék 1.000 eFt, eredménytartalék 2.000 eFt.
- Az új társaság bejegyzéséig a vagyon 80%-át - 6.400 eFt értékben - kiadták.

Vagyonmérleg-tervezet

eFt

Megnevezés	A jogelőd társaság vagyona	Különbözet	Rendezés	Az átalakulással létrejött társaság vagyona
Eszközök	x	- 8.000		x - 8.000
Jegyzett tőke	y	- 5.000		y - 5.000
Tőketartalék	z	- 2.000		z - 2.000
Eredménytar-talék	v	- 1.000		v - 1.000

Végleges vagyonmérleg

eFt

Eszközök Követelés**	x–6.400 +6.400	-6.400		x – 6.400
Jegyzett tőke	y	- 5.000		y – 5.000
Tőketartalék	z	- 2.000		z – 2.000
Eredmény-tartalék	v	- 1.000		v – 1.000
Kötelezettség		+ 1.600		+1.600

* *A vagyon kiadását az átalakuló társaságnál elkönyvelték.*
** *Technikai tétel*

A BEOLVADÁS MIATTI ÁTALAKULÁS VÉGLEGES VAGYONMÉRLEGEI ÉS KAPCSOLATUK

Átvevő (beolvasztó) társaság vagyonmérlege

Megnevezés	Könyv szerinti érték
1	2

Beolvadt társaság vagyonmérlege

Megnevezés	Könyv szerinti érték	Átértékelési különbözet	Vagyonértékelés szerinti érték
1	2	3	4 (2±3)

Beolvadással létrejött társaság vagyonmérlege

Megnevezés	Átvevő vagyona könyv szerinti értéken	Beolvadó vagyona vagyonértékelés szerinti értéken	Különbözetek	Rendezés (Saját tőke)	A létrejött társaság vagyona
1	2	3	4	5	6 (2+3±4)

A BEOLVADÁS MIATTI ÁTALAKULÁS SAJÁTOS SZÁMVITELI FELADATAI

- A beolvadás esetén tilos az átvevő (beolvasztó) társaság jegyzett tőkéjét megemelni:
  - a beolvadó társaság azon üzletrészeinek, részvényeinek az értékével, amelyek az átvevő társaság tulajdonában vannak;
  - a beolvadó társaság vagyonának azzal a részével, amelyet az átvevő társaság üzletrészei, részvényei alkotnak;
  - a beolvadó társaság tulajdonában lévő saját üzletrészek, részvények értékével.
- A beolvadó végleges vagyonmérlegét a tevékenységet lezáró beszámoló mérlegéből vezetik le.
- Az átvevő végleges vagyonmérlegét a folyamatos könyvelés adataiból állítják össze.
- A beolvadó vagyonának átvételét, a halmozódások kiszűrését a folyamatos könyvelés keretében számolják el. Lásd az 2-20, 2-21.1 – 2-21.5, 2-22 vázlatokat.

AZ ÖSSZEOLVADÁS MIATTI ÁTALAKULÁS VÉGLEGES VAGYONMÉRLEGEI ÉS KAPCSOLATUK

Összeolvadt „X” társaság vagyonmérlege

Megnevezés	Könyv szerinti érték	Átértékelési különbözet	Vagyonértékelés szerinti érték
1	2	3	4 (2±3)

Összeolvadt „Y” társaság vagyonmérlege

Megnevezés	Könyv szerinti érték	Átértékelési különbözet	Vagyonértékelés szerinti érték
1	2	3	4 (2±3)

Összeolvadással létrejött „Z” társaság vagyonmérlege

Megnevezés	„X” társaság	„Y” társaság	Különbözetek	Rendezés (Saját tőke)	A létrejött társaság vagyona
	vagyona vagyonértékelés szerinti értéken				
1	2	3	4	5	6 (2+3±4)

AZ ÖSSZEOLVADÁS MIATTI ÁTALAKULÁS SAJÁTOS SZÁMVITELI FELADATAI

- Az egyesülésnél (a beolvadásnál és az összeolvadásnál egyaránt) az egymással szembeni követeléseket és kötelezettségeket ki kell szűrni. A különbözetek oszlopban a követelések csökkennek, a kötelezettségek csökkennek, a különbözettel az eredménytartalék módosul.

- TILOS a létrejött társaság jegyzett tőkéjét megemelni
  - az összeolvadó társaságok kölcsönös részesedésének értékével,
  - a tulajdonukban lévő saját üzletrészek, részvények értékével.

- A kölcsönös részesedés kiszűrésekor a különbözetek oszlopban a részesedések, saját részvények, üzletrészek csökkennek; a jegyzett tőke csökken; a könyv szerinti érték és a névérték közötti különbözettel az eredménytartalék módosul.

- Az átalakulással létrejött társaság könyveit a mérleg, illetve a leltár alapján nyitják meg. (Lásd az 2-18. és 2-19. vázlatokat.)

A KIVÁLÁS MIATTI ÁTALAKULÁS VÉGLEGES VAGYONMÉRLEGEI ÉS KAPCSOLATUK

A kiválással szétvált társaság vagyonmérlege

Megnevezés	Kiválással szétváló	Változatlan formában tovább működő	Kiválással létrejövő
	vagyona könyv szerinti értéken		
1	2	3 (2-4)	4 (2-3)

A változatlan formában tovább működő társaság vagyonmérlege

Megnevezés	A változatlan formában tovább működőnél maradó vagyon könyv szerinti értéken	Különbözet	Rendezés (Saját tőke)	A kiválás utáni vagyon
1	2	3	4	5 (2±3)

A kiválással létrejött társaság vagyonmérlege

Megnevezés	A kiválással létrejött vagyona könyv szerinti értéken	Átértékelési különbözet	A kiválással létrejött vagyona vagyonértékelés szerinti értéken	Különbözet	Rendezés (Saját tőke)	A kiválással létrejött vagyona
1	2	3	4 (2±3)	5	6	7 (4±5)

A KIVÁLÁS MIATTI ÁTALAKULÁS SAJÁTOS SZÁMVITELI FELADATAI

- A kiválással szétváló társaság vagyonmérlege az első oszlopban a vagyon könyv szerinti értékét tartalmazza, a második és a harmadik oszlopban a vagyon megosztása látható.
- A kiválással létrejött társaság vagyonmérlegének első oszlopában a jogelődtől átvett vagyon könyv szerinti értéken kerül kimutatásra. Majd az átértékelési különbözet és a vagyonértékelés szerinti érték szerepel. Tehát az átalakulás során létrejött társaság vagyonmérlegében szerepel a vagyonértékelés.
- A különbözetek, a rendezés oszlop a korábbiakban leírtak szerinti tételeket tartalmazza.
- Az átadó társaság változatlan formában működik tovább.
- A kiválás könyvviteli elszámolását az 3-23 vázlat tartalmazza.

A KÜLÖNVÁLÁS MIATTI ÁTALAKULÁS VÉGLEGES VAGYONMÉRLEGEI ÉS KAPCSOLATUK

A különvált társaság vagyonmérlege

Megnevezés	Könyv szerinti érték	Átértékelési különbözet	Vagyonértékelés szerinti érték	A különválással létrejött	
				„X” társaság	„Y” társaság
				vagyona vagyonértékelés szerinti értéken	
1	2	3	4 (2±3)	5 (4-6)	6 (4-5)

A különválással létrejött „X” társaság vagyonmérlege

Megnevezés	Vagyon értékelés szerinti értéken	Különbözet	Rendezés (Saját tőke)	A létrejött társaság vagyona
1	2	3	4	5 (2±3)

A különválással létrejött „Y” társaság vagyonmérlege

Megnevezés	Vagyon-értékelés szerinti értéken	Különbözet	Rendezés (Saját tőke)	A létrejött társaság vagyona
1	2	3	4	5 (2±3)

A KÜLÖNVÁLÁS MIATTI ÁTALAKULÁS SAJÁTOS SZÁMVITELI FELADATAI

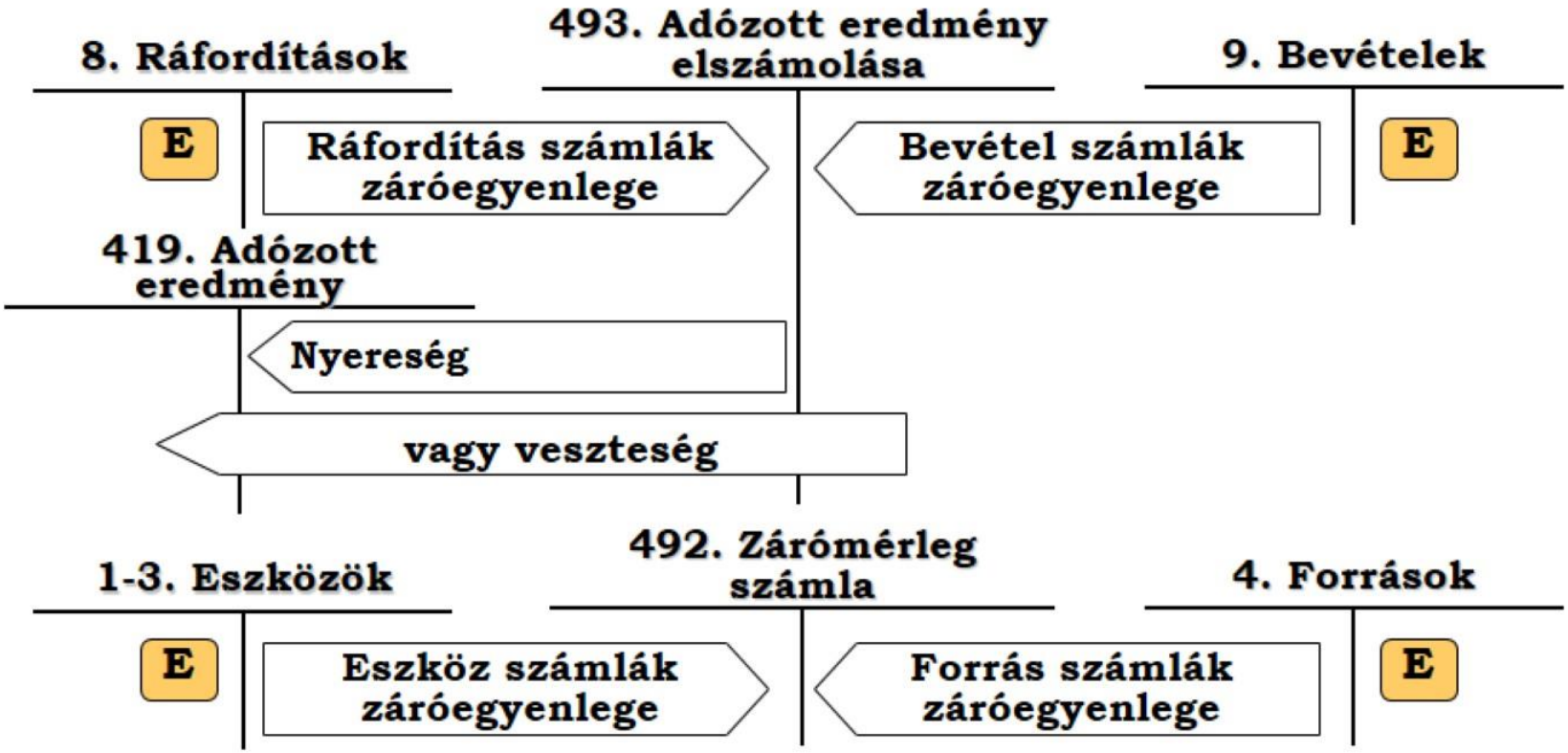
- Különválás esetén a különválással megszűnő társaság végleges vagyonmérlegének alapja a tevékenységet lezáró beszámoló mérlege.

- Az átalakulás miatt megszűnt társaság a tevékenységet lezáró beszámolóval egyidejűleg a nyilvántartásokat is lezárja.

- Az átalakulással létrejött társaságok nyilvántartásaikat a végleges vagyonmérleg és vagyonleltár alapján nyitják meg.

KÖNYVELÉSI FELADATOK A TÁRSASÁGI FORMA VÁLTOZÁS, AZ EGYESÜLÉS, (BEOLVADÓ, ÖSSZEOLVADÓK) A KÜLÖNVÁLÁS MIATT MEGSZŰNT GAZDASÁGI TÁRSASÁGOKNÁL*

▲ **Az átalakulás napjával a számviteli törvény szerinti beszámoló alapján le kell zárni a számlákat, úgy mint az üzleti év végén.**



** Figyelem: a beolvasztó és a kiválással szétváló nem szűnik meg.*

KÖNYVELÉSI FELADATOK A TÁRSASÁGI FORMA VÁLTOZÁS, AZ ÖSSZEOLVADÁS, A KIVÁLÁS, A KÜLÖNVÁLÁS EREDMÉNYEKÉNT LÉTREJÖTT GAZDASÁGI TÁRSASÁGOKNÁL

- A cégbejegyzés napjával a végleges vagyonmérleg és a vagyonleltár alapján meg kell nyitni a főkönyvi számlákat és az analitikus nyilvántartásokat, úgy mint az üzleti év elején.

KÖNYVELÉSI FELADATOK A BEOLVASZTÓNÁL; AZ ESZKÖZÖK ÉS A FORRÁSOK ÁTVÉTELÉNEK RÖGZÍTÉSE – A VÉGLEGES VAGYONMÉRLEG ALAPJÁN – A FŐKÖNYVI SZÁMLÁKON

4... Saját tőke elszámolási számla

43-47. Kötelezettségek

A beolvadó kötelezettségeinek állományba vétele

411. Jegyzett tőke
412. Tőketartalék
413. Eredménytartalék
414. Lekötött tartalék

A beolvadó saját tőkéjének állományba vétele

1-3. Eszközök

A beolvadó eszközeinek állományba vétele

KÖNYVELÉSI FELADATOK A BEOLVASZTÓNÁL; A KISZŰRENDŐ, ILLETVE FELVEVENDŐ ESZKÖZÖK ÉS FORRÁSOK RÖGZÍTÉSE A FŐKÖNYVI SZÁMLÁKON I.

A MEGSZŰNŐ RÉSZVÉNYEK, ÜZLETRÉSZEK KIVEZETÉSE

17. Tartós részesedések
371-373. Nem tartós részesedések

411. Jegyzett tőke

E

A BEOLVASZTÓ **társaságnak a beolvadó társaságban,**
A BEOLVADÓ **társaságnak a beolvasztó társaságban lévő részesedésének kivezetése névértéken**

E

413. Eredménytartalék

A névérték és a könyv szerinti érték közötti különbség elszámolása, ha a
könyv szerinti érték a nagyobb.

vagy, ha
a névérték a nagyobb.

KÖNYVELÉSI FELADATOK A BEOLVASZTÓNÁL; A KISZŰRENDŐ, ILLETVE FELVEVENDŐ ESZKÖZÖK ÉS FORRÁSOK RÖGZÍTÉSE A FŐKÖNYVI SZÁMLÁKON II.

A BEOLVADÓ TÁRSASÁG VISSZAVÁSÁROLT SAJÁT RÉSZVÉNYEINEK, ÜZLETRÉSZEINEK KIVEZETÉSE

374. Saját részvények, saját üzletrészek

E

411. Jegyzett tőke

E

Saját részvények, üzletrészek kivezetése névértéken

413. Eredménytartalék

A névérték és a könyv szerinti érték közötti különbség elszámolása, ha a

könyv szerinti érték a nagyobb.

vagy, ha

a névérték a nagyobb.

KÖNYVELÉSI FELADATOK A BEOLVASZTÓNÁL; A KISZŰRENDŐ, ILLETVE FELVEVENDŐ ESZKÖZÖK ÉS FORRÁSOK RÖGZÍTÉSE A FŐKÖNYVI SZÁMLÁKON III.

A BEOLVASZTÓ TÁRSASÁGBAN RÉSZT VENNI NEM KÍVÁNÓ BEOLVADÓ TÁRSASÁGI TAGOK (TULAJDONOSOK) RÉSZÉRE KIADÁSRA KERÜLŐ VAGYONHÁNYAD ELSZÁMOLÁSA

43-47. Kötelezettségek

411. Jegyzett tőke

Részesedés csökkenés névértéke — **E**

412. Tőketartalék

A részesedés névértéke és az átadásra kerülő eszköz értékének (csökkentve a kötelezettségekkel) a különbségéből a megállapodás szerint a *tőketartalékot érintő rész*, ha a névérték kisebb. — **E**

Vagy, ha *a névérték nagyobb.*

413. Eredménytartalék

A részesedés névértéke és az átadásra kerülő eszköz értékének (csökkentve a kötelezettségekkel) a különbségéből a megállapodás szerint az *eredménytartalékot érintő rész*, ha a névérték kisebb. — **E**

Vagy, ha *a névérték a nagyobb.*

KÖNYVELÉSI FELADATOK A BEOLVASZTÓNÁL; A KISZŰRENDŐ, ILLETVE FELVEVENDŐ ESZKÖZÖK ÉS FORRÁSOK RÖGZÍTÉSE A FŐKÖNYVI SZÁMLÁKON IV.

AZ ÁTALAKULÁSSAL EGYIDEJŰLEG BELÉPŐ ÚJ TAGOK ALAPTŐKE EMELÉSE

411. Jegyzett tőke

- A jegyzett tőke növekedésének elszámolása az átalakulás cégbírósági bejegyzésekor

412. Tőketartalék

- A jegyzett tőkén felül átadott eszközök értékének átvezetése a cégbírósági bejegyzéskor

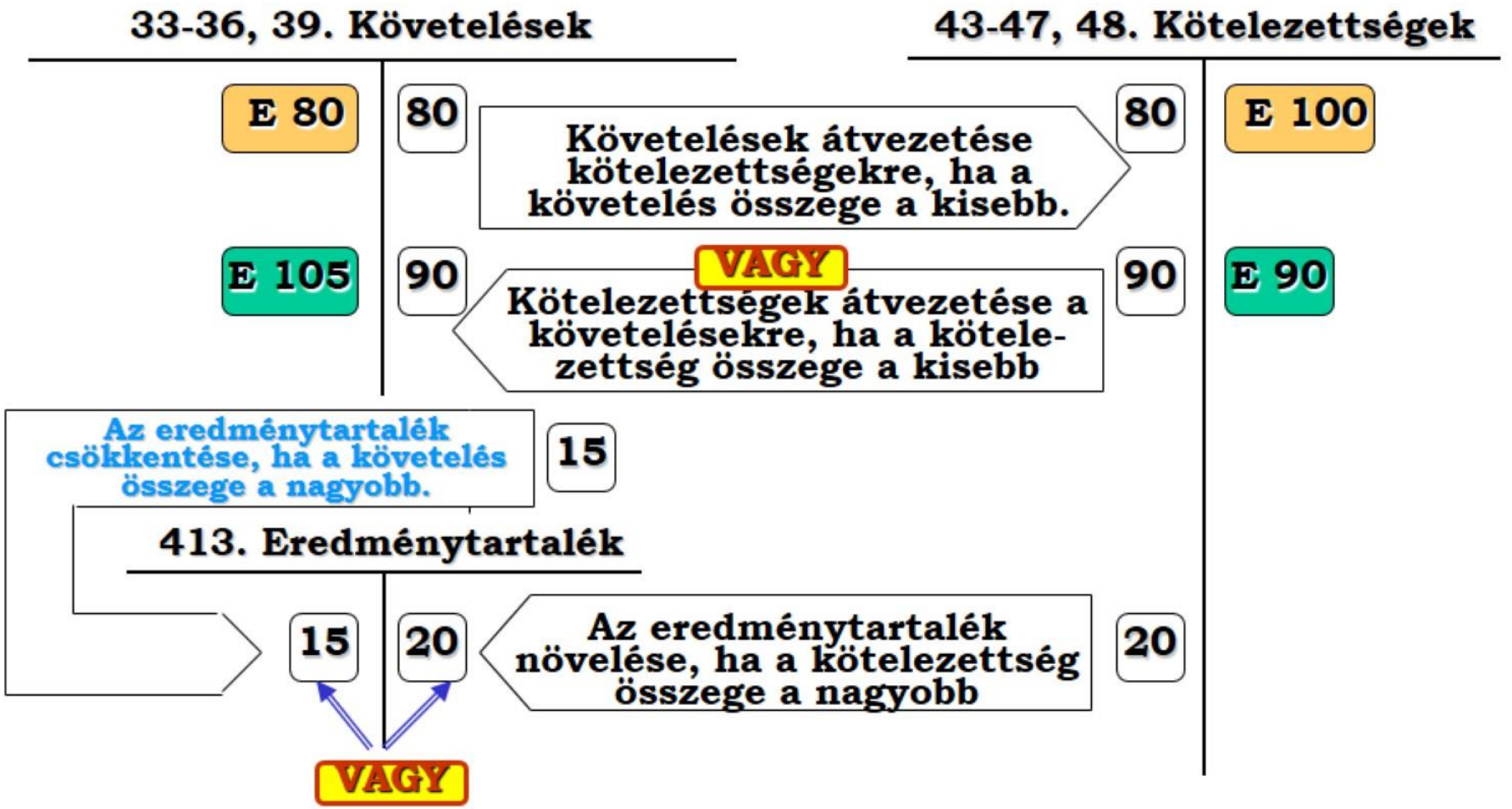
33. Jegyzett, de még be nem fizetett tőke

1-3. Eszközök

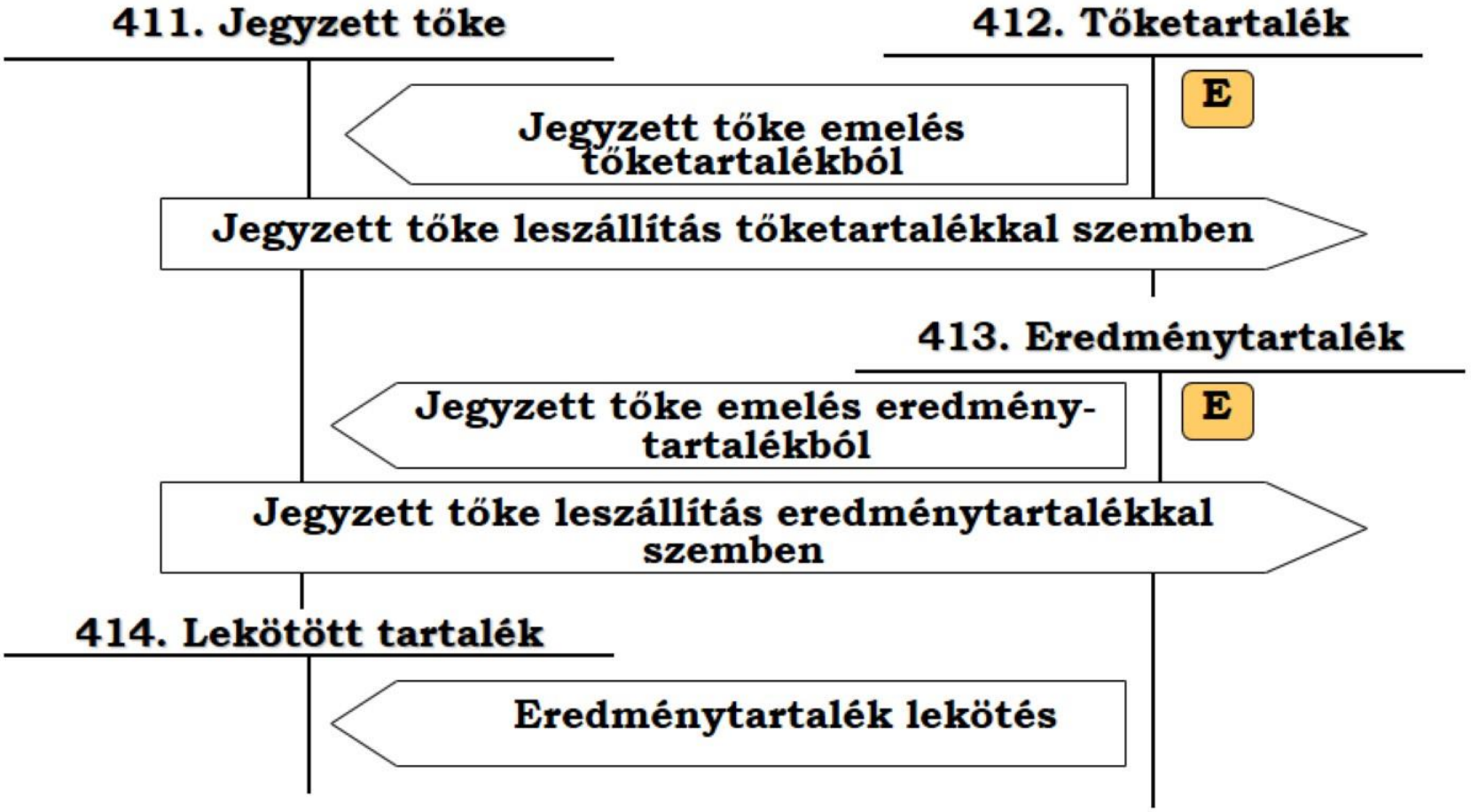
- Átadott eszközök társasági szerződés szerinti értéke
- A jegyzett tőkén felül átadott eszközök társasági szerződés szerinti értéke

KÖNYVELÉSI FELADATOK A BEOLVASZTÓNÁL; A KISZŰRENDŐ, ILLETVE FELVEVENDŐ ESZKÖZÖK ÉS FORRÁSOK RÖGZÍTÉSE A FŐKÖNYVI SZÁMLÁKON V.

AZ EGYMÁSSAL SZEMBENI KÖVETELÉSEK ÉS KÖTELEZETTSÉGEK KIVEZETÉSE

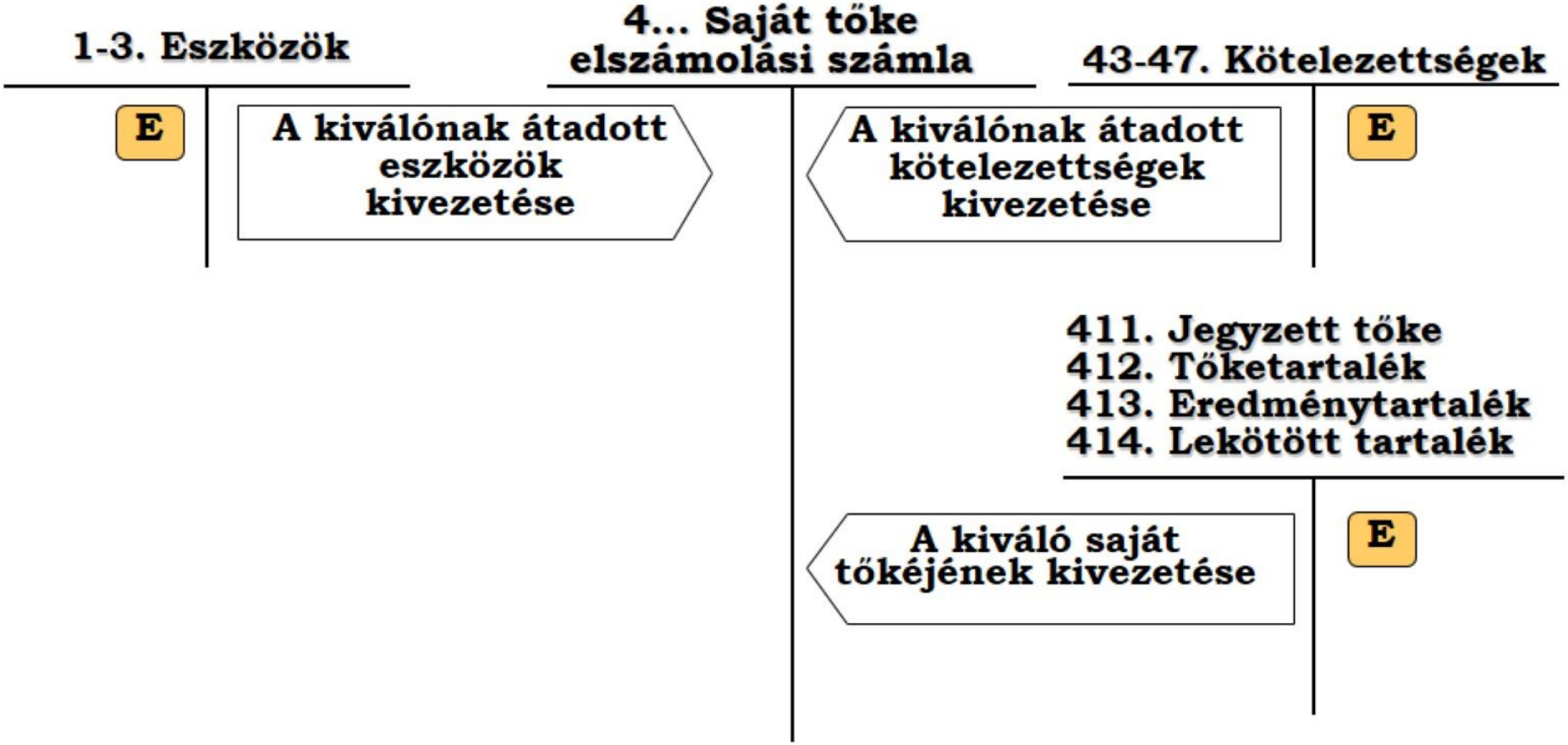


KÖNYVELÉSI FELADATOK A BEOLVASZTÓNÁL; A SAJÁT TŐKE TÁRSASÁGI SZERZŐDÉS SZERINTI ÁTRENDEZÉSÉRE

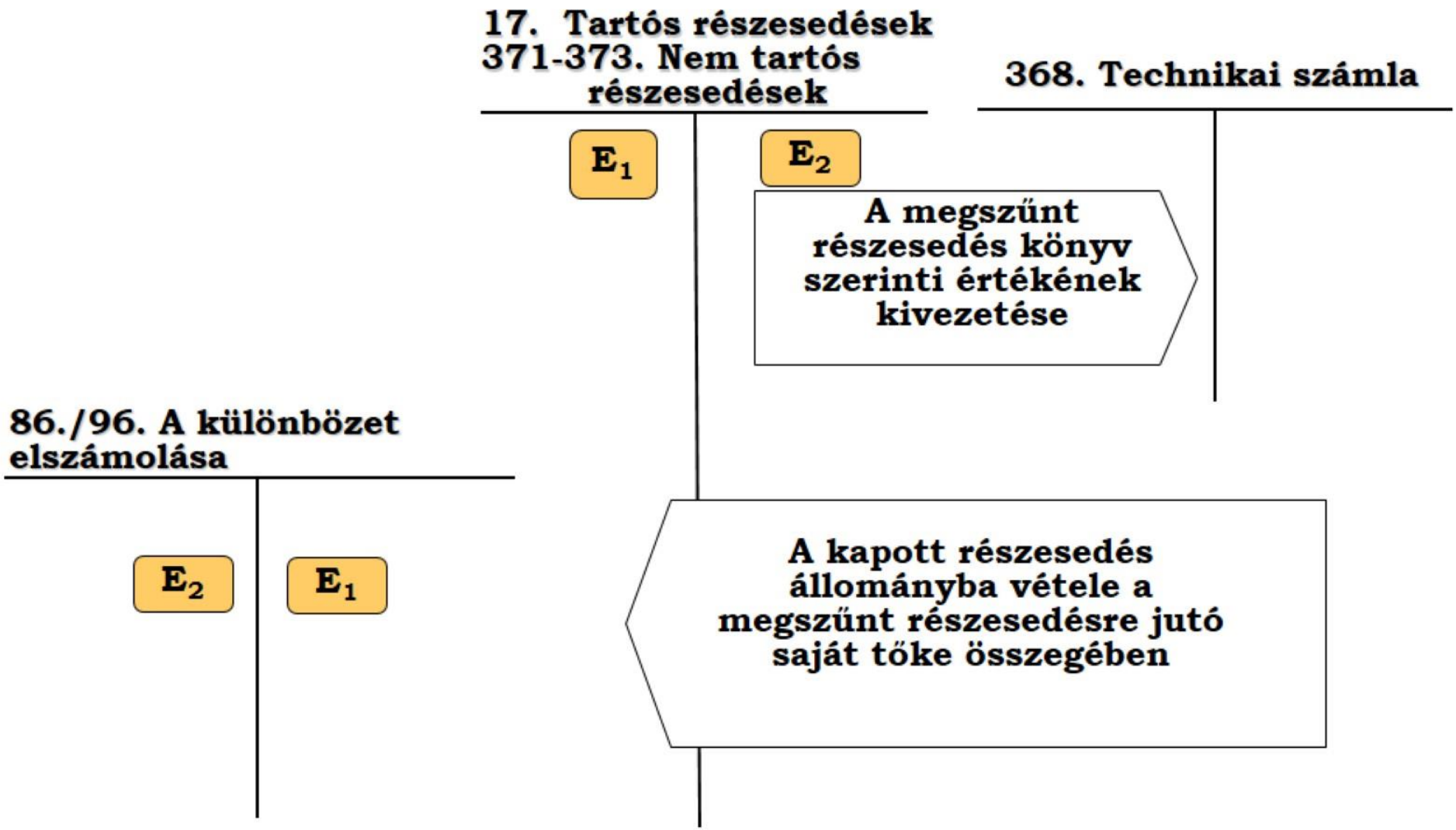


MEGJEGYZÉS: más saját tőke átrendezés is előfordulhat.

KÖNYVELÉSI FELADATOK KIVÁLÁS ESETÉN AZ ÁTADÓ (A TÁRSASÁG, AMELYBOL KIVALTAK) ÉS VÁLTOZATLAN FORMÁBAN TOVÁBB MÜKÖDÖ GAZDASÁGI TÁRSASÁGBAN



KÖNYVELÉSI FELADATOK A BEFEKTETŐ (TULAJDONOS) GAZDASÁGI TÁRSASÁGNÁL A TULAJDONUKBAN LÉVŐ TÁRSASÁG ÁTALAKULÁSA SORÁN



3. DEVIZANEMEK KÖZÖTTI ÁTTÉRÉS ELSZÁMOLÁSI SZABÁLYAI

A 2000. ÉVI C. TÖRVÉNY A SZÁMVITELRŐL

VII. SAJÁTOS BESZÁMOLÁSI KÖTELEZETTSÉGEK

- **Előtársasági időszak**
- **Gazdasági társaságok átalakulása, egyesülése, szétválása**
- **Egyéb átalakulás**
- **Devizanemek közötti áttérés elszámolási szabályai**

JOGSZABÁLYI HÁTTÉR

- **A számviteli törvény előírása szerint (20§):**
  - **(2) Az éves beszámolóban az adatokat - a (3)-(5) bekezdésben foglalt kivétellel - EZER FORINTBAN kell megadni. Amennyiben a vállalkozó éves beszámolója mérlegének mérlegfőösszege meghaladja a száz milliárd forintot, akkor az adatokat MILLIÓ FORINTBAN kell megadni.**

- **A törvény a forinttól eltérő lehetőségeket is megad, (3)-(5) bekezdés:**
  - **devizakülföldi társaságnak (a vámszabadterületi társaságnak, ideértve a devizajogszabály szerint devizakülföldinek minősülő egyéb társaságokat is) az éves beszámolót a létesítő okiratban rögzített devizában KELL elkészíteni.**
  - **A létesítő okiratban rögzített devizában KÉSZÍTHETI el éves beszámolóját az európai gazdasági egyesülés, az európai részvénytársaság és az európai szövetkezet is. A devizában elkészített éves beszámolóban az adatokat a Magyar Nemzeti Bank hivatalos devizaárfolyam jegyzése szerinti devizaegységben kell megadni.**

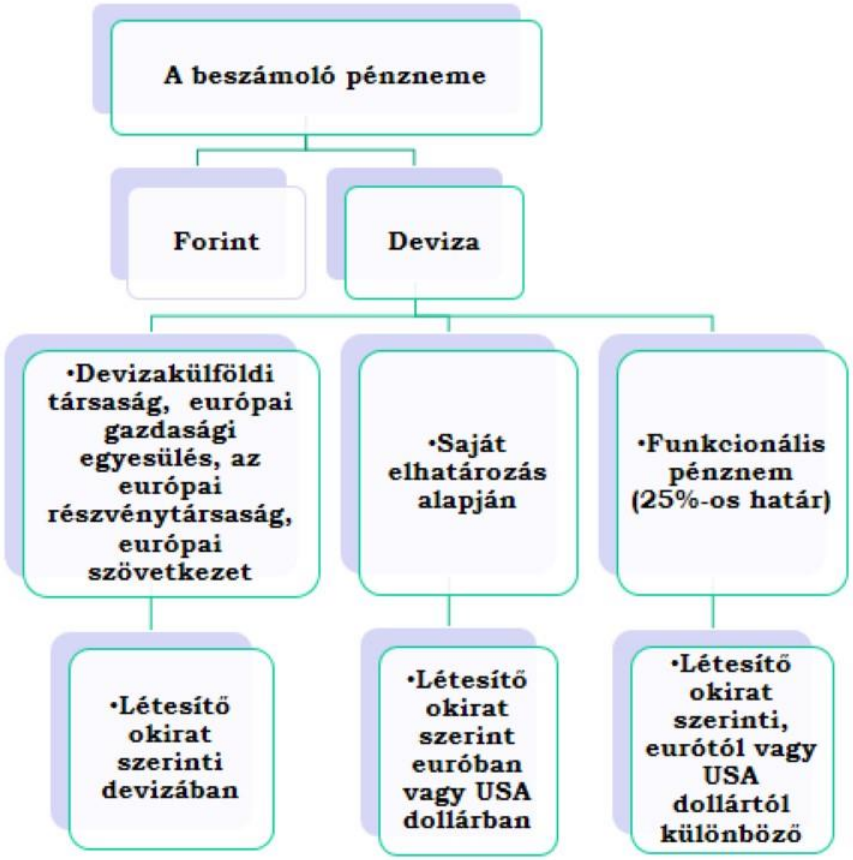
JOGSZABÁLYI HÁTTÉR

- **2014-től a vállalkozásoknak lehetőségük van minden konkrét indok nélkül devizában (CSAK EURÓBAN VAGY USA DOLLÁRBAN) készítenie beszámolójukat, ha a következő feltételeket, következményeket vállalni tudja:**
  - **az erre vonatkozó döntését a számviteli politikájában az üzleti év első napját megelőzően rögzítette és a létesítő okirata szerinti devizaként az eurót, illetve az USA dollárt jelölte meg.**
  - **a vállalkozó e döntését legkorábban a döntést követő harmadik üzleti évre vonatkozóan változtathatja meg, amennyiben a számviteli politikáját és a létesítő okiratát ennek megfelelően módosítja.**

- **Fentieken túl a létesítő okiratban rögzített - EURÓTÓL VAGY USA DOLLÁRTÓL ELTÉRŐ - devizában készítheti el éves beszámolóját az a vállalkozó is, amelynél a tevékenység elsődleges gazdasági környezetének pénzneme (a funkcionális pénznem) az eurótól vagy USA dollártól eltérő deviza, feltéve, hogy**
  a) bevételei, költségei és ráfordításai, valamint
  b) pénzügyi eszközei és pénzügyi kötelezettségei
  az előző és a tárgyévi üzleti évben külön-külön több mint 25%-ban az adott devizában merülnek fel.

JOGSZABÁLYI HÁTTÉR

- **Ha vállalkozó az éves beszámolót a létesítő okiratban rögzített devizában készíti el, a forintban meghatározott értékhatárokat az MNB által az adott időpontra vonatkozóan közzétett, hivatalos devizaárfolyamon történő átszámítással kell figyelembe venni.**



Forrás: Adorján-Likács-Róth-Veit, 2019

A PÉNZNEM VÁLTOZTATÁSOK

▲ 145.§ (1) A vállalkozó az éves beszámolóban, az egyszerűsített éves beszámolóban az adatokat a 20.§ (2), illetve (3)-(5) bekezdésének megfelelően vagy forintban, vagy a létesítő okiratban rögzített devizában köteles megadni.

▲ Amennyiben a vállalkozó a 20. § (3)-(5) bekezdése szerinti kötelezettség, illetve lehetőség figyelembevételével a beszámolóban az adatokat

- forint helyett a létesítő okiratban rögzített devizában,
- a létesítő okiratban rögzített deviza helyett forintban, illetve
- a létesítő okiratban rögzített deviza helyett más – a létesítő okirat módosításában szereplő – devizában adja meg, akkor a

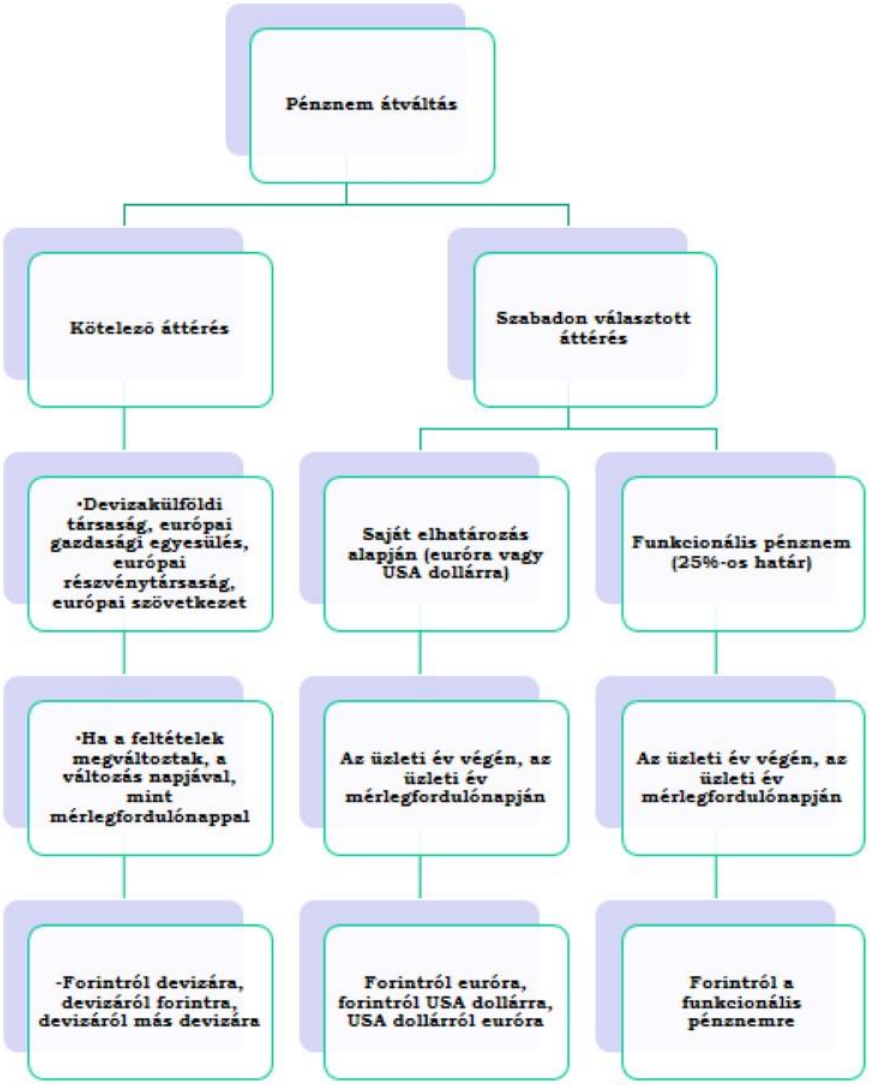
- forintról devizára,
- devizáról forintra,
- devizáról más devizára áttérés szabályait kell alkalmazni.

▲ Az áttérési időponttal (mint mérlegfordulónappal) e törvény előírásainak megfelelő éves beszámolót, egyszerűsített éves beszámolót kell készíteni az áttérés előtti pénznemben.

▲ A TÉMA TÁRGYALÁSA SORÁN HASZNÁLT FOGALMAK, KIFEJEZÉSEK:

- RÉGI DEVIZANEM: az a pénznem amiről áttértek.
- ÚJ DEVIZANEM: az a pénznem amire áttértek.
- HARMADIK DEVIZANEM: az a pénznem ami eltér a régi és az új pénznemtől is.
- FUNKCIONÁLIS PÉNZNEM: a tevékenység elsődleges gazdasági környezetének pénzneme.

A PÉNZNEM VÁLTOZTATÁSOK



Forrás: Adorján-Likács-Róth-Veit, 2019

FORINTRÓL DEVIZÁRA, DEVIZÁRÓL FORINTRA, DEVIZÁRÓL MÁSIK DEVIZÁRA VALÓ ÁTTÉRÉS FELADATAI

- **Az új pénznemet és az új pénznemben meghatározott jegyzett tőke összegét a létesítő okiratban rögzíteni kell.**
- **A változás cégbíróságon történő bejegyzését a változást követő 30 napon belül kezdeményezni kell.**
- **A jegyzett tőke új pénznemben meghatározott összege a tulajdonosok döntésétől függ. Az MNB hivatalos devizaárfolyamából érdemes kiindulni, de ezzel egyidejűleg a jegyzett tőke emeléséről vagy leszállításáról is dönthetnek a tulajdonosok.**
- **Ha a jegyzett tőke forintra átszámított összege eltér a cégnyilvántartásba bejegyzett tőke összegétől, akkor a különbözettel, ha**
  - **az átszámított érték a nagyobb, akkor a tőketartalékot kell növelni, ha**
  - **az átszámított érték a kisebb, akkor a tőketartalékot kell csökkenteni a tőketartalék összegéig, azt követően az eredménytartalékot.**

Ez az átszámítási különbözet nem módosítja az adóalapot.

FORINTRÓL DEVIZÁRA, DEVIZÁRÓL FORINTRA, DEVIZÁRÓL MÁSIK DEVIZÁRA VALÓ ÁTTÉRÉS FELADATAI

- **Az áttérés időpontjával, mint mérlegfordulónappal a számviteli törvény szabályai szerint éves beszámolót kell készíteni az áttérés előtti (régi) pénznemben.**
- **A beszámolót az áttérést követő ötödik hónap utolsó napjáig letétbe kell helyezni és közzé kell tenni.**
- **A beszámoló adatai alapján adóbevallást kell készíteni az áttérést követő ötödik hónap utolsó napjáig.**
- **A beszámoló mérlegében szereplő adatokat kell**
  - **forintról devizára,**
  - **devizáról forintra, vagy**
  - **devizáról más devizára átszámítani.**
- **Az átszámított adatokból az áttérés időpontjában**
  - **mérleget kell készíteni az új pénznemben,**
  - **a mérleget hitelesíttetni kell könyvvizsgálóval,**
  - **a mérleg alapján kell a számlákat megnyitni, természetesen az új pénznemben.**

FORINTRÓL DEVIZÁRA VALÓ ÁTTÉRÉS

- **A FORINTBAN ELKÉSZÍTETT mérlegben kimutatott eszközöket és forrásokat – a következő bekezdésekben tárgyalt kivételek nélkül – az áttérés napján érvényes MNB által közzétett hivatalos devizaárfolyam alapján kell AZ ÚJ (a létesítő okiratban rögzített) DEVIZÁRA átszámítani, az alábbiak szerint:**

$$Ft : \frac{Ft}{D} = D \quad \text{vagy} \quad Ft . \frac{D}{Ft} = D$$

Jelmagyarázat:

D = eszközök, források értéke devizában
Ft= eszközök, források értéke forintban
$\frac{Ft}{D}$ **= hivatalos devizaárfolyam**

- **A korábban is ÚJ DEVIZANEMBEN nyilvántartott eszközöket és forrásokat a nyilvántartás szerinti összegben kell az új mérlegbe beállítani.**

- **A korábban HARMADIK DEVIZANEMBEN nyilvántartott eszközöket és forrásokat az MNB árfolyamokból számított keresztárfolyam(ok) alapján kell átszámítani az új pénznemre.**

- **Az utóbbi két bekezdésben tárgyalt tételek (az új pénznemben és a harmadik pénznemben nyilvántartott eszközök és források) értékét is ki kell számolni az MNB árfolyamon is. A két érték közötti összevont különbözet, ha**

  - **felértékelést jelent, akkor a tőketartalékot növeli; ha**
  - **leértékelést jelent, akkor az eredménytartalékot csökkenti.**

- **Az átszámítási különbözet a következő adóév adóalapját módosítja.**

PÉLDA FORINTRÓL DEVIZÁRA VALÓ ÁTTÉRÉSRE I.

- „X" Kft 2019. 01.01-től forint helyett USD-ben vezeti a könyveit.
- A módosított társasági szerződésben a jegyzett tőke 410 eUSD.
- 2018. 12. 31-én az MNB devizaárfolyam 280 Ft/USD, CHF-USD keresztárfolyam 1,6 CHF/USD.
- A Kft eszközeit és forrásait forintban az alábbi mérleg tartalmazza.

ESZKÖZÖK **MÉRLEG, 2018. 12. 31.** **FORRÁSOK**

Megnevezés	Összeg eFt	Megnevezés	Összeg eFt
A. BEFEKTETETT ESZKÖZÖK		D. SAJÁT TŐKE	
II. Tárgyi eszközök		I. Jegyzett tőke	112000
Ingatlanok	56000	III. Tőketartalék	2800
Műszaki gépek	42000	VII. Adózott eredmény	4200
B. FORGÓESZKÖZÖK		F. KÖTELEZETTSÉGEK	
I. Készletek		III. Rövid lejáratú kötelezettségek	
Vásárolt készletek	21000	Külföldi szállítók (29 eCHF)	4480
Készletekre adott előleg (16 eCHF)	3080	Belföldi szállítók	15960
II. Követelések			
Külföldi vevők (10 eCHF)	1120		
Belföldi vevők	1960		
IV. Pénzeszközök			
Elszámolási betétszámla	4200		
Devizabetét (38 eUSD)	10080		
ESZKÖZÖK ÖSSZESEN	*139440*	*FORRÁSOK ÖSSZESEN*	*139440*

PÉLDA FORINTRÓL DEVIZÁRA VALÓ ÁTTÉRÉSRE II.

ESZKÖZÖK **NYITÓMÉRLEG** (az új pénznemben) 2019. 01. 01. **FORRÁSOK**

Megnevezés	Összeg eUSD	Megnevezés	Összeg eUSD
A. BEFEKTETETT ESZKÖZÖK		**D. SAJÁT TŐKE**	
II. Tárgyi eszközök		I. Jegyzett tőke ④	410
Ingatlanok (56000:280)	200	III. Tőketartalék ⑥	1
Műszaki gépek (42000:280)	150	IV. Eredménytartalék	
		VII. Adózott eredmény (4200:280)	15
B. FORGÓESZKÖZÖK		**F. KÖTELEZETTSÉGEK**	
I. Készletek		III. Rövid lejáratú kötelezettségek ⑤	
Vásárolt készletek (21000:280)	75		
Készletekre adott előleg (16 eCHF) ①	10	Külföldi szállítók (29 eCHF)	18
II. Követelések		Belföldi szállítók (15960:280)	57
Külföldi vevők (10 eCHF) ②	6		
Belföldi vevők (1960:280)	7		
IV. Pénzeszközök			
Elszámolási betétszámla (4200:280)	15		
Devizabetét (38 eUSD) ③	38		
ESZKÖZÖK ÖSSZESEN	*501*	*FORRÁSOK ÖSSZESEN*	*501*

PÉLDA FORINTRÓL DEVIZÁRA VALÓ ÁTTÉRÉSRE III.

KÜLÖNBÖZETEK

Megnevezés	Mérlegben szereplő érték	MNB árfolyamon számított érték	Különbözet e USD
1	2	3	4 (2-3)
1. Készletre adott előleg	16 eCHF : 1,6 = 10	3080 : 280 = 11	-1
2. Külföldi vevők	10 eCHF : 1,6 = 6	1120 : 280 = 4	+2
3. Devizabetét	38 eUSD	10080 : 280 = 36	+2
4. Jegyzett tőke	410 eUSD*	112000 : 280 = 400	+10**
5. Külföldi szállítók	29 eCHF : 1,6 = 18	4480 : 280 = 16	+2
6. Tőketartalék	10-10**=0	2800 : 280 = 10	0
7. Tőketartalék növekedés (+különbözet esetén) vagy Eredménytartalék csökkenés (-különbözet esetén) az átszámítási különbözetekből (vagy Eszköz – Forrás)	-1+2+2-2=+1 501-500=1		+1

* *Cégbíróságon bejegyzett*
** *Tőketartalékot csökkenti*

DEVIZÁRÓL FORINTRA VALÓ ÁTTÉRÉS

- A devizában elkészített mérlegben kimutatott eszközöket és forrásokat – a következő bekezdésekben tárgyaltak nélkül – az áttérés napján érvényes MNB által közzétett hivatalos devizaárfolyam alapján kell forintra átszámítani, az alábbiak szerint:

$$D \cdot \frac{Ft}{D} = Ft$$

Jelmagyarázat:

D = eszközök, források értéke devizában

Ft= eszközök, források értéke forintban

$\frac{Ft}{D}$=hivatalos devizaárfolyam

- A forintban nyilvántartott eszközöket és forrásokat a nyilvántartás szerinti forintösszegben kell az új mérlegbe beállítani.

- A régi pénznemtől eltérő devizában nyilvántartott eszközöket és forrásokat az áttérés napján érvényes - a számviteli politikában rögzített módon számított VÁLASZTOTT árfolyamon* - kell forintra átszámítani.
- Az utóbbi két bekezdésben tárgyalt tételek (forintban és a régi pénznemtől eltérő devizában nyilvántartott eszközök és források) értékét is ki kell számolni az MNB árfolyamon is. A két érték közötti különbözet, ha
  - felértékelést jelent, akkor a tőketartalékot növeli; ha
  - leértékelést jelent, akkor az eredménytartalékot csökkenti.
- Az átszámítási különbözet a következő adóév adóalapját módosítja.

**Lásd a II. kötet 4.11 – 4.15-ös vázlatait.*

PÉLDA DEVIZÁRÓL FORINTRA VALÓ ÁTTÉRÉSRE I.

- „Y" Kft 2019. 01.01-től EUR helyett forintban vezeti a könyveit.
- A módosított társasági szerződésben a jegyzett tőke 50000 eFt.
- 2018. 12. 31-én az MNB devizaárfolyam 18 Ft/EUR
- A számviteli politika szerint a devizás tételek forintra történő átszámításánál a vállalkozás a választott hitelintézet átlagárfolyamokat használja.
- A USD devizavételi árfolyama 256 Ft/USD
  devizaeladási árfolyama 264 Ft/USD
  } Átlag 260 Ft/USD

ESZKÖZÖK **MÉRLEG, 2018. 12. 31.** **FORRÁSOK**

Megnevezés	Összeg eEUR	Megnevezés	Összeg eEUR
A. BEFEKTETETT ESZKÖZÖK		D. SAJÁT TŐKE	
II. Tárgyi eszközök		I. Jegyzett tőke	3000
Ingatlanok	1000	III. Tőketartalék	600
Műszaki gépek	800	IV. Eredménytartalék	400
B. FORGÓESZKÖZÖK		VII. Adózott eredmény	100
I. Készletek		F. KÖTELEZETTSÉGEK	
Vásárolt készletek	500	III. Rövid lejáratú kötelezettségek	
Készletekre adott előleg (50 eUSD)	700	Külföldi szállítók (50 eUSD)	720
II. Követelések		Egyéb kötelezettségek	380
Külföldi vevők (100 eUSD)	1500		
Egyéb követelések	200		
IV. Pénzeszközök			
Elszámolási betétszámla	300		
Devizabetét (3500 eFt)	200		
ESZKÖZÖK ÖSSZESEN	*5200*	*FORRÁSOK ÖSSZESEN*	*5200*

PÉLDA DEVIZÁRÓL FORINTRA VALÓ ÁTTÉRÉSRE II.

ESZKÖZÖK **NYITÓMÉRLEG (forintban), 2019. 01. 01.** **FORRÁSOK**

Megnevezés	Összeg eFt	Megnevezés	Összeg eFt
A. BEFEKTETETT ESZKÖZÖK		**D. SAJÁT TŐKE**	
II. Tárgyi eszközök		I. Jegyzett tőke ④	50000
Ingatlanok (1000·18)	18000	III. Tőketartalék ⑥	14800
Műszaki gépek (800·18)	14400	IV. Eredménytartalék ⑦	6460
B. FORGÓESZKÖZÖK		VII. Adózott eredmény (100·18)	1800
I. Készletek		**F. KÖTELEZETTSÉGEK**	
Vásárolt készletek (500·18)	9000	III. Rövid lejáratú kötelezettségek	
Készletekre adott előlegek (50 eUSD) ①	13000	Külföldi szállítók (50 eUSD) ⑤	13000
II. Követelések		Egyéb kötelezettségek (380·18)	6840
Külföldi vevők (100 eUSD) ②	26000		
Egyéb követelések (200·18)	3600		
IV. Pénzeszközök			
Elszámolási betétszámla (300·18)	5400		
Devizabetét (3500 eFt) ③	3500		
ESZKÖZÖK ÖSSZESEN	*92900*	*FORRÁSOK ÖSSZESEN*	*92900*

PÉLDA DEVIZÁRÓL FORINTRA VALÓ ÁTTÉRÉSRE III.

KÜLÖNBÖZETEK

Megnevezés	Mérlegben szereplő érték	MNB árfolyamon számított érték	Különbözet e Ft
1	2	3	4 (2-3)
1. Készletre adott előleg	50 eUSD·260=13000	700·18=12600	+ 400
2. Külföldi vevők	100 eUSD·260=26000	1500·18=27000	-1000
3. Devizabetét	3500 eFt	200·18= 3600	-100
4. Jegyzett tőke	50000 eFt*	3000·18=54000	-4000**
5. Külföldi szállítók	50 eUSD·260=13000	720·18=12960	+40
6. Tőketartalék	10800+4000=14800	600·18=10800	+4000
7. Eredménytartalék	7200+400-1000-100-(+40)=6460	400·18= 7200	-740

* *Cégbíróságon bejegyzett*
** *Tőketartalékot növeli*

DEVIZÁRÓL MÁSIK DEVIZÁRA VALÓ ÁTTÉRÉS

- A régi pénznemben (devizában) elkészített mérlegben kimutatott eszközöket és forrásokat – a következő bekezdésekben tárgyaltak nélkül – az áttérés napján érvényes MNB által közzétett hivatalos devizaárfolyamokból számított keresztárfolyam alapján kell az új pénznemre (devizára) átszámítani, az alábbiak szerint:

$$D_{régi} \cdot D_{új}/D_{régi} = D_{új}$$

Jelmagyarázat:

$D_{régi}$ = eszközök, források értéke régi devizában

$D_{új}$ = eszközök, források értéke új devizában

$D_{új}/D_{régi}$ = MNB által közzétett, hivatalos devizaárfolyamokból számított keresztárfolyam

- Az alapító okiratban rögzített devizában (új pénznemben) nyilvántartott eszközöket és forrásokat a nyilvántartás szerinti összegben kell az új mérlegbe beállítani.
- A harmadik pénznemben (devizában) nyilvántartott eszközöket és forrásokat az új deviza és az adott deviza (harmadik pénznem) keresztárfolyamán kell átszámítani az új pénznemre (devizára).
- A forintban nyilvántartott eszközöket és forrásokat az új deviza MNB devizaárfolyamán kell az új pénznemre (devizára) átszámítani.
- Az utóbbi három bekezdésben tárgyalt tételek [új pénznemben, harmadik pénznemben (devizában), forintban nyilvántartott eszközök és források] értékét is ki kell számolni az első bekezdésben leírt keresztárfolyamon is. A két érték közötti különbözet, ha
  - felértékelést jelent, akkor a tőketartalékot növeli; ha
  - leértékelést jelent, akkor az eredménytartalékot csökkenti.
- Az átszámítási különbözet a következő adóév adóalapját módosítja.

PÉLDA DEVIZÁRÓL MÁSIK DEVIZÁRA VALÓ ÁTTÉRÉSRE I.

3-10.2.1

- „Z” Kft 2019. 01.01-től EUR helyett USD-ben vezeti a könyveit.
- A módosított társasági szerződésben a jegyzett tőke 800 e USD.
- 2018. 12. 31-én az MNB devizaárfolyama 130 Ft/EUR, 300 Ft/USD, 180 Ft/CHF.
- 2001. 12. 31-én a keresztárfolyam 0,43 USD/EUR, 0,60 USD/CHF.

ESZKÖZÖK **MÉRLEG, 2001. 12. 31.** **FORRÁSOK**

Megnevezés	Összeg eEUR	Megnevezés	Összeg eEUR
A. BEFEKTETETT ESZKÖZÖK		D. SAJÁT TŐKE	
II. Tárgyi eszközök		I. Jegyzett tőke	1800
Ingatlanok	1000	III. Tőketartalék	100
Műszaki gépek	600	IV. Eredménytartalék	200
B. FORGÓESZKÖZÖK		VII. Adózott eredmény	120
I. Készletek		F. KÖTELEZETTSÉGEK	
Vásárolt készletek	400	III. Rövid lejáratú kötelezettségek	
Készletekre adott előleg (100 eCHF)	140	Külföldi szállítók (200 eUSD)	450
II. Követelések		Egyéb kötelezettségek	100
Külföldi vevők (100 eUSD)	230		
Egyéb követelések	100		
IV. Pénzeszközök			
Elszámolási betétszámla	190		
Devizabetét (13000 eFt)	110		
ESZKÖZÖK ÖSSZESEN	*2770*	*FORRÁSOK ÖSSZESEN*	*2770*

PÉLDA DEVIZÁRÓL MÁSIK DEVIZÁRA VALÓ ÁTTÉRÉSRE II.

ESZKÖZÖK **NYITÓMÉRLEG (USD-ben), 2019. 01. 01.** **FORRÁSOK**

Megnevezés	Összeg eUSD	Megnevezés	Összeg eUSD
A. BEFEKTETETT ESZKÖZÖK		**D. SAJÁT TŐKE**	
II. Tárgyi eszközök		**I. Jegyzett tőke** ④	800
Ingatlanok (1000·0,43)	430	**III. Tőketartalék** ⑥	17
Műszaki gépek (600·0,43)	258	**IV. Eredménytartalék** ⑦	76
B. FORGÓESZKÖZÖK		**VII. Adózott eredmény (120·0,43)**	52
I. Készletek		**F. KÖTELEZETTSÉGEK**	
Vásárolt készletek (400·0,43)	172	**III. Rövid lejáratú kötelezettségek**	
Készletekre adott előlegek (100 eCHF) ①	60	Külföldi szállítók (200 eUSD) ⑤	200
II. Követelések		Egyéb kötelezettségek (100·0,43)	43
Külföldi vevők (100 eUSD) ②	100		
Egyéb követelések (100·0,43)	43		
IV. Pénzeszközök			
Elszámolási betétszámla (190·0,43)	82		
Devizabetét (13000 eFt) ③	43		
ESZKÖZÖK ÖSSZESEN	***1188***	***FORRÁSOK ÖSSZESEN***	***1188***

PÉLDA DEVIZÁRÓL MÁSIK DEVIZÁRA VALÓ ÁTTÉRÉSRE III.

KÜLÖNBÖZETEK

Megnevezés	Mérlegben szereplő érték	Keresztárfolyamon számított érték	Különbözet e USD
1	2	3	4 (2-3)
1. Készletekre adott előleg	100 eCHF · 0,60 = 60	140 · 0,43 = 60	-
2. Külföldi vevők	100 eUSD	230 · 0,43 = 99	+ 1
3. Devizabetét	13000 eFt : 300 = 43	110 · 0,43 = 47	- 4
4. Jegyzett tőke	800 eUSD*	1800 · 0,43 = 774	+ 26**
5. Külföldi szállítók	200 eUSD	450 · 0,43 = 193	+ 7
6. Tőketartalék	43 - 26 = 17	100 · 0,43 = 43	- 26
7. Eredménytartalék	86 + 1 – 4 – 7 = 76	200 · 0,43 = 86	- 10

* *Cégbíróságon bejegyzett*
** *Tőketartalékot csökkenti*

4. A CSŐDELJÁRÁS, A FELSZÁMOLÁSI ELJÁRÁS ÉS A VÉGELSZÁMOLÁSI ELJÁRÁS SZÁMVITELI FELADATAI

JOGUTÓD NÉLKÜLI MEGSZŰNÉSEK

▲ **FELSZÁMOLÁSI ELJÁRÁS:**
Olyan eljárás, amelynek célja, hogy a FIZETÉSKÉPTELEN adós jogutód nélküli megszüntetése során a hitelezők a csődtörvényben meghatározott módon kielégítést nyerjenek.
A felszámolást a bíróság által kijelölt felszámoló végzi.

▲ **VÉGELSZÁMOLÁSI ELJÁRÁS:**
Olyan eljárás, amelynek során a NEM FIZETŐKÉPTELEN gazdálkodó szervezet – jogutód nélküli megszűnését elhatározva – a hitelezőit kielégíti.

▲ **KÉNYSZERTÖRLÉS:** Olyan jogutód nélküli megszűnés, amelyre akkor kerül sor, ha a cégbíróság olyan jogi személlyel áll szemben, amelyet sorsára hagytak, működése törvénysértő, vagy képtelen rendes mederben befejezni működését.

▲ **CSŐDELJÁRÁS** (nem megszűnés):
Olyan eljárás, amelynek során az adós – a csődegyezség megkötése érdekében – fizetési haladékot kezdeményez, illetve csődegyezség megkötésére tesz kísérletet.
A csődeljárást a FIZETÉSI ZAVARRAL küzdő adós kezdeményezi, a fizetőképessége helyreállítása érdekében. (Cstv.)

A CSŐDELJÁRÁS JELLEMZŐI, ESEMÉNYEI ÉS FELADATAI I.

- A csődeljárást a fizetési zavarba került ADÓS KEZDEMÉNYEZI a bírósághoz benyújtott csődeljárás lefolytatására vonatkozó kérelemmel.
- A KÉRELEMHEZ MELLÉKELNI KELL
  - három hónapnál nem régebbi BESZÁMOLÓT, VAGY KÖZBENSŐ MÉRLEGET, és a vezető tisztségviselő írásbeli nyilatkozatát, hogy a mérleg a vagyoni helyzetről megbízható, valós képet ad,
  - AZ ISMERT HITELEZŐK NÉVSORÁT, a hitelek összegét és lejáratának esedékességét,
  - elismert/vitatott, biztosított/ nem biztosított hitelezői igényt
  - illeték és költségtérítés megfizetésének ELEKTRONIKUS IGAZOLÁSÁT.
- A CSŐDELJÁRÁS KEZDŐ IDŐPONTJA a csődeljárás iránti kérelemnek a bírósághoz való BEÉRKEZÉS NAPJA.
- A CSŐDELJÁRÁS ALATT a gazdálkodó szervezet a SZÁMVITELI- ÉS AZ ADÓTÖRVÉNYEK ELŐÍRÁSAI SZERINT tesz eleget könyvvezetési, beszámolási és adóbevallási kötelezettségének.

A CSŐDELJÁRÁS JELLEMZŐI, ESEMÉNYEI ÉS FELADATAI II.

- **AZ ADÓS KÉRELME ALAPJÁN A BÍRÓSÁG:**
  - **egy napon belül intézkedik a kérelem, illetve az azonnali, ideiglenes fizetési haladék Cégközlönyben való közzétételéről, amint megjelenik, él a fizetési haladék,**
  - **a végzés ellen nincs fellebbezés,**
  - **ezen időszak alatt felszámolási eljárásnak helye nincs**

- **AZ ADÓS a kérelem benyújtásának napján ÉRTESÍTI A SZÁMLAVEZETŐ HITELINTÉZETEIT a csődkérelem benyújtásáról, innentől nem lehet az adós számláját megterhelni a követelések rendezése érdekében. Igazolás: bíróság érkeztető pecsétjével ellátott nyomtatvány.**

- **Ha nem volt azonnali fizetési haladék, a bíróság a csődkérelem benyújtásától 5 munkanapon belül megvizsgálja azt, és ha nincs kizáró ok, rendelkezik a fizetési haladék kihirdetéséről.**

- **A KÖZZÉTÉTEL tartalmazza:**
  - **hogy az adóst FIZETÉSI HALADÉK (MORATÓRIUM) illeti meg a 120. nap elteltét követő második munkanap nulla óráig,**
  - **a kirendelt vagyonfelügyelő nevét,**
  - **a hitelezőknek szóló felhívást, hogy fennálló követeléseiket a közzétételtől számított 30 napon belül jelentsék be az adósnak és a vagyonfelügyelőnek.**

A CSŐDELJÁRÁS JELLEMZŐI, ESEMÉNYEI ÉS FELADATAI III.

- Az adós a hitelezőket a végzés közzétételétől számított 5 munkanapon belül közvetlenül is értesíti + országos napilapban + honlapján (követelésük 1%-a befizetése mellett bejelenthető). A követelés a csődeljárás altt nem kerülhet kifizetésre, de kamatozik.

- A csődeljárás kezdő időpontjától számított 60 napon belül a hitelezőkkel EGYEZSÉGI TÁRGYALÁSt kell tartani.

- AZ ADÓS AZ EGYEZSÉG keretében megállapodik a HITELEZŐKkel:
  - az adósság rendezésének feltételeiről,
  - engedményekről és fizetési könnyítésekről,
  - egyes követelések elengedéséről vagy átvállalásáról,
  - a követelés fejében az adós gazdálkodónál részesedés szerzéséről,
  - követelések megfizetéséért való kezességvállalásról, biztosítékokról,
  - az adós reorganizációs, vagy veszteségcsökkentő programjának elfogadásáról,
  - + amit az adós fizetőképességének megőrzése vagy helyreállítása érdekében szükségesnek tartanak,
  - az egyezség végrehatása ellenőrzésének módjáról.

A CSŐDELJÁRÁS JELLEMZŐI, ESEMÉNYEI ÉS FELADATAI IV.

- Az egyezségi tárgyalás eredményét 5 munkanapon belül köteles az adós a bíróságon bejelenteni.

- A bíróság 15 munkanapon belül dönt az egyezség elfogadásáról vagy elutasításáról, a csatolt jegyzőkönyvek, megállapodások, nyilatkozatok alapján.
  Elfogadás esetén a csődeljárást befejezettnek nyilvánítja.
  (Fellebbezési lehetőség van)

- Ha az adós és a hitelezők között NEM JÖN LÉTRE EGYEZSÉG, akkor A BÍRÓSÁG megszünteti a csődeljárást, az adós fizetésképtelenségét hivatalból megállapítja és ELRENDELI AZ ADÓS FEL-SZÁMOLÁSÁT.

A CSŐDELJÁRÁS SZÁMVITELI FELADATAI

- **A csődeljárás iránti kérelemhez csatolandó MÉRLEG ÖSSZESZEÁLLÍTÁSA a számviteli törvény előírásai szerint.**
- **KIMUTATÁS készítés A HITELEZŐKRŐL, amely tartalmazza a**
  - **hitelezők nevét, a**
  - **hitelek összegét és a**
  - **lejárat esedékességét.**
- **Pénzügyi kimutatás összeállítása a hitelezők tájékoztatása érdekében (a csődtörvény nem írja elő).**
- **A csődegyezség keretében született megállapodások elszámolása az ADÓSNÁL és a HITELEZŐNÉL:**
  - **A HITELELENGEDÉS ELSZÁMOLÁSA,**
  - **AZ ADÓSSÁGÁTVÁLLALÁS ELSZÁMOLÁSA,**
  - **A HITELEZŐ TULAJDONSZERZÉSE AZ ADÓS VAGYONÁBÓL.**

A HITELELENGEDÉS KÖNYVVITELI ELSZÁMOLÁSA

▲ KÖNYVELÉS AZ ADÓSNÁL

96. Egyéb bevételek — **43-47. Kötelezettségek**

Az elengedett hitel, kötelezettség összege — **Egyenleg**

▲ KÖNYVELÉS A HITELEZŐNÉL

86. Egyéb ráfordítások — **31-36. Követelések**

Egyenleg

Az elengedett hitel, követelés összege

AZ ADÓSSÁGÁTVÁLLALÁS KÖNYVVITELI ELSZÁMOLÁSA

▲ KÖNYVELÉS AZ ADÓSNÁL

43-47. Kötelezettségek a hitelt átvállalóval, az új hitelezővel szemben		43-47. Kötelezettségek a régi hitelezővel szemben
	Az átvállalt kötelezettség összege	Egyenleg

▲ KÖNYVELÉS A HITELEZŐNÉL

31-36. Követelés a csődbejutott adóssal szemben		31-36. Követelés a hitelt átvállalóval szemben
Egyenleg	Az átvállalt követelés összege	

▲ KÖNYVELÉS A HITELT ÁTVÁLLALÓNÁL (ÚJ HITELEZŐNÉL)

43-47. Kötelezettségek az eredeti, régi hitelezővel szemben		31-36. Követelés az adóssal szemben
	Az átvállalt kötelezettség	

A HITELEZŐ TULAJDONSZERZÉSÉNEK KÖNYVVITELI ELSZÁMOLÁSA

▲ KÖNYVELÉS AZ ADÓSNÁL

96. Egyéb bevételek — **43-47. Kötelezettségek**

Tulajdonszerzés fejében elengedett kötelezettségek — **Egyenleg**

411. Jegyzett tőke — **412. Tőketartalék**, **413. Eredménytartalék**

Kibocsátott és a hitelezőnek az elengedett hitel fejében átadott részvények — **Egyenleg**

▲ KÖNYVELÉS A HITELEZŐNÉL

31-36. Követelések — **17. Tartós részesedések**

Egyenleg — **Az elengedett követelésekért kapott részesedés**

A FELSZÁMOLÁS MEGINDÍTÁSA I.

- **A felszámolási eljárás két szakasza:**
  - **FIZETÉSKÉPTELENSÉG VIZSGÁLATÁNAK SZAKASZA: a felszámolási kérelem benyújtásától a felszámolás kezdő időpontjáig,**
  - **FELSZÁMOLÁS SZAKASZA: a felszámolás kezdő időpontjától az eljárást befejező végzés jogerőre emelkedéséig és a Cégközlönyben való közzétételéig tart.**

- **A felszámolási eljárás iránti kérelmet terjeszthet elő az adós fizetésképtelensége esetén:**
  - **az adós,**
  - **a hitelező,**
  - **a végelszámoló.**

- **A felszámolási eljárás:**
  - **célja a jogutód nélküli megszűnés,**
  - **ennek érdekében az adós vagyonát a felszámolónak össze kell gyűjteni (értékesíteni a vagyont, követeléseket behajtani),**
  - **a bejelentett hitelezői igényeket a kielégítési sorrend szerint be kell sorolni, és ennek megfelelően teljesíteni.**
- **A felszámolási eljárás lefolytatható:**
  - **ha a csődeljárás egyezség nélkül zárult,**
  - **cégbíróság értesítése alapján, ha megszűntnek nyilvánította, vagy kényszertörlési eljárás volt,**
  - **büntetőügyben eljáró bíróság értesítése esetén.**

A FELSZÁMOLÁS MEGINDÍTÁSA II.

- **A felszámolási eljárás kezdeményezésének feltételei:**
  - **nem kezdeményezheti, aki a csődeljárásban az igényét nem jelentette be (ha más kezdeményezi, ő is érvényesítheti),**
  - **nem kezdeményezhető, ha a követelés (kamatok, járulékok nélkül) nem éri el a 200 eFt-ot,**
  - **csak akkor lehet a követelést vitatni, ha érdemben kétségbe vonják a fizetési kötelezettség jogcímét, fennállását, esedékességét, összegét, stb., melyeket a hitelező fizetési felszólításának tartalmaznia kell, illetve azt a végső határidőt is, amelynek eredménytelen elmúlását követően a hitelező elindítja a felszámolási eljárást.**
- **A felszámolási eljárás iránti kérelem beérkezését követő 60 napon belül megvizsgálja az adós fizetésképtelenségét, és végzést hoz:**
  - **az adós felszámolásáról,**
  - **az eljárás megszüntetéséről.**
- **A bíróság elrendeli a végzés Cégközlönyben való közzétételét, mely tartalmazza a hitelezőknek szóló felhívást, hogy ismert követeléseiket a közzétételtől számított 40 napon belül jelentsék be a felszámolónak.**
- **A nyilvántartásba vétel feltétele, hogy a hitelezők követelésük 1%-át a törvényszék elkülönített számlájára befizessék.**

A FELSZÁMOLÁSI IDŐSZAK, A FELSZÁMOLÁSI ELJÁRÁS SZÁMVITELI FELADATAINAK CSOPORTOSÍTÁSA I.

- **A felszámolási eljárás KEZDŐ IDŐPONTJA az adós fizetőképtelenségét megállapító bírósági VÉGZÉS JOGERŐRE EMELKEDÉSÉNEK A NAPJA.**
- **A felszámolás KEZDŐ IDŐPONTJA és a BEFEJEZÉS IDŐPONTJA közötti szakaszt nevezik FELSZÁMOLÁSI IDŐSZAKNAK.**
- **A FELSZÁMOLÁSI IDŐSZAK ALATT a gazdálkodó szervezetre („f.a.") A SZÁMVITELI TÖRVÉNY és a hatályos CSŐDTÖRVÉNY ELŐÍRÁSAIT, valamint a kapcsolódó KORMÁNYRENDELETBEN előírtakat kell alkalmazni.**
- **A felszámoló a bejelentett hitelezői igényeket megvizsgálja:**
  - **a 40 napon belül bejelentett igényeket feljegyzi,**
  - **de a 40 napon túl, de 180 napon belüli igényeket is nyilvántartásba veszi, de ezek kielégítésére csak akkor kerülhet sor, ha a határidőben bejelentett igényeket követően van rá vagyoni fedezet,**
  - **180 napon túl igénybejelentésre nincs lehetőség.**
- **A felszámolás KEZDŐ IDŐPONTJÁban megszűnnek a tulajdonosok jogai, a bíróság kijelöli a felszámolót, a felszámoló pedig a felszámolóbiztost az eljárás lefolytatására.**

A FELSZÁMOLÁSI IDŐSZAK, A FELSZÁMOLÁSI ELJÁRÁS SZÁMVITELI FELADATAINAK CSOPORTOSÍTÁSA II.

- Az adós köteles céltartalékot képezni a felszámolási költségekkel kapcsolatos kiadások fedezetére, a becsült költséggel arányosan, de min. 150.000 Ft összegben. Az adós legalább többségi befolyást biztosító részesedéssel rendelkező tagja készfizető kezesként köteles helytállni.

- **A SZÁMVITELI FELADATOK CSOPORTOSÍTÁSA:**
  - számviteli feladatok a felszámolás megkezdésekor,
  - számviteli feladatok a felszámolási időszak alatt,
  - közbenső felszámolási mérleg készítése,
  - kimutatás készítés a bevételek és költségek alakulásáról,
  - vagyonfelosztási javaslat készítés,
  - számviteli feladatok, ha a felszámolási eljárás az adós megszűnése nélkül fejeződik be.

SZÁMVITELI FELADATOK A FELSZÁMOLÁS MEGKEZDÉSEKOR I.

- **A felszámolás elrendeléséről értesíteni kell:**
  - **az értékpapírszámla-vezetőt, a biztosítékkal rendelkező hitelezőket 3 munkanapon belül**
  - **Munkavállalókat, szakszerveze-tet, stb.**

- **A FELSZÁMOLÁS MEGKEZDÉSÉT MEGELŐZŐ NAPPAL az éves beszámoló értékelési előírásai szerint EL KELL KÉSZÍTENI a**
  - **zároleltárt,**
  - **tevékenységet lezáró beszámolót,**
  - **adóbevallást,**
  - **záró mérleget-**

- **Üzleti jelentést nem kell készíteni.**

- **A vállalkozás köteles a**
  - **a tevékenységet lezáró beszámolót a FORDULÓNAPOT KÖVETŐ 30 NAPON BELÜL LETÉTBE HELYEZNI, illetve közzé tenni;**
  - **ha kötelező a könyvvizsgálat, akkor a könyvvizsgálói jelentéssel együtt,**
  - **a tevékenységet lezáró beszámoló alapján ADÓBEVALLÁST kell készíteni.**

- **A tevékenységet lezáró beszámoló fordulónapján A KÖNYVVITELI SZÁMLÁKAT LE KELL ZÁRNI.**

SZÁMVITELI FELADATOK A FELSZÁMOLÁS MEGKEZDÉSEKOR II.

- A **ZÁRÓLELTÁR** tartalmazza a mérleg fordulónapján meglévő befektetett eszközöket és forgóeszközöket, valamint azok forrásait mennyiségben és a számviteli törvényben előírtak szerint meghatározott értéken.
- **A TEVÉKENYSÉGET LEZÁRÓ MÉRLEG**
  - ÉRTÉKHELYESBÍTÉST ÉS ÉRTÉKELÉSI TARTALÉKOT, valamint
  - IDŐBELI ELHATÁROLÁST, - a halasztott bevételként kimutatott passzív időbeli elhatárolás kivételével – NEM TARTALMAZHAT.
- **ADÓBEVALLÁST** kell készíteni a
  - társasági adóról, és az
  - állami költségvetéssel szembeni követelésekről és kötelezettségekről.
- A **ZÁRÓMÉRLEG** a tevékenységet lezáró mérlegből készül, az ott kimutatott adózott eredmény eredménytartalékba történő átvezetése után.

KÖNYVELÉSI FELADATOK A TEVÉKENYSÉGET LEZÁRÓ MÉRLEG ÖSSZEÁLLÍTÁSA ELŐTT

▲ AZ ELŐZŐ ÜZLETI ÉV VÉGÉN KÉSZÜLT MÉRLEGBEN ÉS A FŐKÖNYVI SZÁMLÁKBAN IS KIMUTATOTT ÉRTÉKHELYESBÍTÉS ÉS ÉRTÉKELÉSI TARTALÉK MEGSZÜNTETÉSE

1. Értékhelyesbítés

Egyenleg

Az értékhelyesbítés megszüntetése

417. Értékelési tartalék

Egyenleg

▲ AZ IDŐBELI ELHATÁROLÁS MEGSZÜNTETÉSE

3. Aktív időbeli elhatárolás

Egyenleg

Az aktív időbeli elhatárolás megszüntetése

5. Költségszámlák
9. Árbevétel, bevétel számlák

4. Passzív időbeli elhatárolás

Egyenleg

A passzív időbeli elhatárolás megszüntetése a halasztott bevételek kivételével

SZÁMVITELI SAJÁTOSSÁGOK ÉS KÖVETELMÉNYEK A FELSZÁMOLÁSI IDŐSZAK ALATT I.

- **A FELSZÁMOLÁSI IDŐSZAK a felszámolási záró-mérleg készítése szempontjából EGY ÜZLETI ÉVNEK MINŐSÜL, függetlenül annak időtartamától.**
- **A felszámolás alatt lévő társaság NEM ALANYA A TÁRSASÁGI ADÓNAK.**

- **A gazdálkodó szervezet a felszámolási időszak alatt is KÖTELES MEGFELELNI A SZÁMVITELI TÖRVÉNYBEN MEGHATÁROZOTT KÖNYVVEZETÉSI KÖTELEZETTSÉGNEK, az alábbi speciális szabályokkal:**

  - **A felszámoló dönthet úgy, hogy a felszámolás kezdő időpontjával áttér egyszeresről kettős könyvvitelre.**

  - **A felszámoló jogosult a SZÁMLARENDET írásban MÓDOSÍTANI.**

SZÁMVITELI SAJÁTOSSÁGOK ÉS KÖVETELMÉNYEK A FELSZÁMOLÁSI IDŐSZAK ALATT II.

- **Ha a gazdálkodó a felszámolás kezdő időpontjában és azt követően NEM FOLYTAT VÁLLALKOZÁSI TEVÉKENYSÉGET, akkor az EREDMÉNYT ÉRINTŐ gazdasági eseményeket az eredményszámlák helyett A SAJÁT TŐKÉN BELÜL KIJELÖLT „FELSZÁMOLÁS EREDMÉNYELSZÁMOLÁSA SZÁMLÁN" IS elszámolhatja.**
- **A választmány a kezdőnapot követő 100 napon belül maximum EGY ÉVRE engedélyezheti a vállalkozási tevékenység folytatását**

▲ **A FELSZÁMOLÁSI IDŐSZAK ALATT a gazdálkodó szervezet által VEZETETT SZÁMVITELI NYILVÁNTARTÁSOKNAK ALKALMASNAK KELL LENNIÜK A**

- **közbenső mérleg,**
- **felszámolási zárómérleg,**
- **vagyonfelosztási javaslat,**
- **bevételek és költségek alakulását tartalmazó kimutatás,**
- **felszámolási időszak alatt készülő adóbevallások,**
- **záró adóbevallás,**
- **saját tőke különbözete meghatározása, továbbá**
- **zárójelentés bizonylati alátámasztására.**

SZÁMVITELI FELADATOK A FELSZÁMOLÁSI IDŐSZAK ALATT I.

▲ **A zárómérleg alapján el kell készíteni a NYITÓ FELSZÁMOLÁSI MÉRLEGET, amelyben az**

- **ESZKÖZÖK OLDALON A FELSZÁMOLÁSBA BE NEM VONHATÓ VAGYONI ESZKÖZÖK* ÉRTÉKÉT (ideértve a felszámolás alatt álló gazdálkodó szervezet tulajdonát nem képező, de a könyveiben értékkel kimutatott eszközök értékét is **,) és a**
- **FORRÁSOK OLDALON AZOK EZZEL EGYEZŐ ÖSSZEGŰ FORRÁSÁT – MINT KÖTELEZETTSÉGET – ELKÜLÖNÍTETTEN KELL KIMUTATNI.**

  Ha ez a forrás a zárómérlegben nem kötelezettségként szerepel, akkor a saját tőke csökkentésével kell azt kötelezettségként kimutatni.

▲ **A FELSZÁMOLÁS KEZDŐ IDŐPONTJÁBAN A KÖNYVVITELI SZÁMLÁKAT MEG KELL NYITNI.**

* *Befektetett- és forgóeszközök*

** *Például a pénzügyi lízing keretében beszerzett eszközök értéke*

SZÁMVITELI FELADATOK A FELSZÁMOLÁSI IDŐSZAK ALATT II.

- A vagyoni eszközök és források változását jelentő gazdasági eseményeket a nyitó felszámolási mérleg alapján megnyitott könyvekben a
  - valóságnak megfelelően,
  - folyamatosan,
  - áttekinthetően kell – a

  bizonylati elv és a bizonylati fegyelem követelményeinek megfelelően –
  - bizonylatolni,
  - elszámolni és
  - nyilvántartani.

- Az egyezségi tárgyalásra készítendő - a fizetőképesség helyreállítására alkalmas - programot és egyezségi javaslatot a felszámolási időszak alatt vezetett könyvviteli nyilvántartások adataival kell megalapozni.

- A nyitó felszámolási mérleg elkészítése és a könyvviteli számlák megnyitása után a könyvviteli nyilvántartásokban (KÖNYVVITELI SZÁMLÁKON) RENDEZNI KELL - a következő vázlatokon leírtak szerint – a
  - KÖTELEZETTSÉGEK ÉS A
  - KÖVETELÉSEK ÁLLOMÁNYÁT.

A NYITÓ FELSZÁMOLÁSI MÉRLEG SÉMÁJA

- **A felszámolás megkezdését megelőző nappal készített a**
  - **TEVÉKENYSÉGET LEZÁRÓ MÉRLEG és a**
  - **ZÁRÓMÉRLEG formája, és a vagyontárgyak értékelése az éves beszámoló mérlegével megegyezik.**

- **A NYITÓ FELSZÁMOLÁSI MÉRLEG formája már a speciális igényeket elégíti ki. A következőkben a nyitó felszámolási mérleg egy lehetséges sémája látható.**

Eszközök **Nyitó felszámolási mérleg** **Források**

Pénzeszközök Felosztható vagyontárgyak Fel nem osztható vagyontárgyak* Be nem hajtott követelések	Kötelezettségek Fel nem osztható vagyon* Felosztható vagyon (±)
Eszközök összesen	**Források összesen**

** A két tétel azonos összegű.*

A FELSZÁMOLÁSI EREDMÉNYT ÉRINTŐ GAZDASÁGI ESEMÉNYEK RENDEZÉSE A NYITÁS UTÁN I.

▲ **A felszámoló akkor veheti nyilvántartásba a felszámolás alatt lévő vállalkozással szembeni hitelezői követeléseket, ha a hitelező a bírósághoz befizette a követelés 1%-ának megfelelő összeget (de legalább 5000, de legfeljebb 200.000 Ft-ot)**

- **A BEFIZETETT ÖSSZEG ELSZÁMOLÁSA A FELSZÁMOLÁS ALATT LÉVŐ VÁLLALATNÁL**

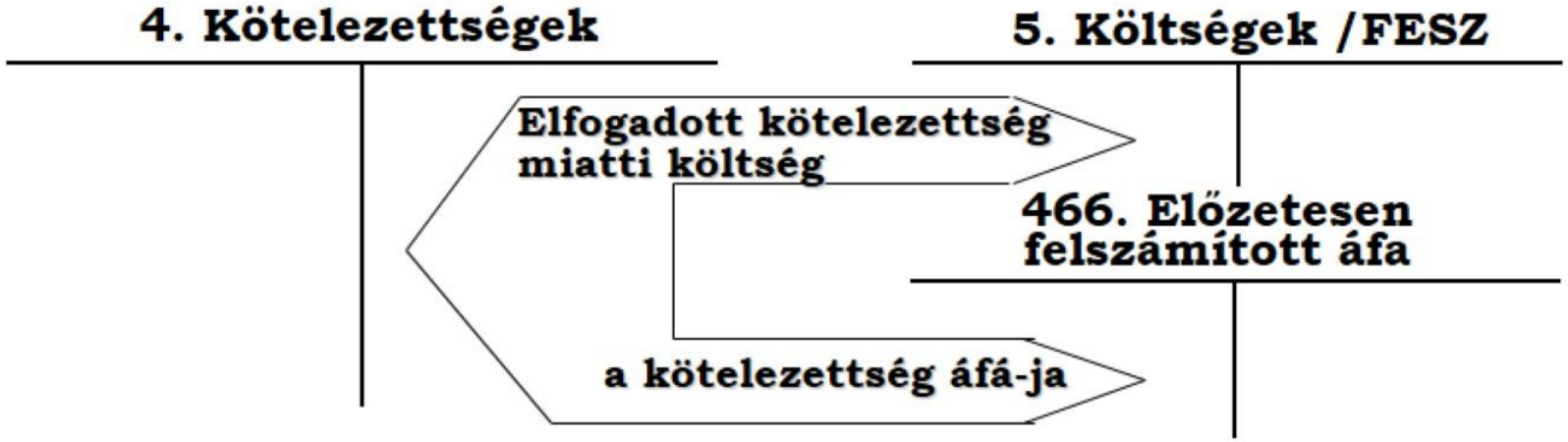
4. Kötelezettségek (a hitelezővel szemben)	5. Költségek / FESZ
	A befizetett díj összege

- **KÖNYVELÉS A HITELEZŐNÉL A PÉNZMOZGÁSKOR**

38. Pénzeszközök	36. Egyéb követelések
Egyenleg	A befizetett díj összege

A FELSZÁMOLÁSI EREDMÉNYT ÉRINTŐ GAZDASÁGI ESEMÉNYEK RENDEZÉSE A NYITÁS UTÁN II.

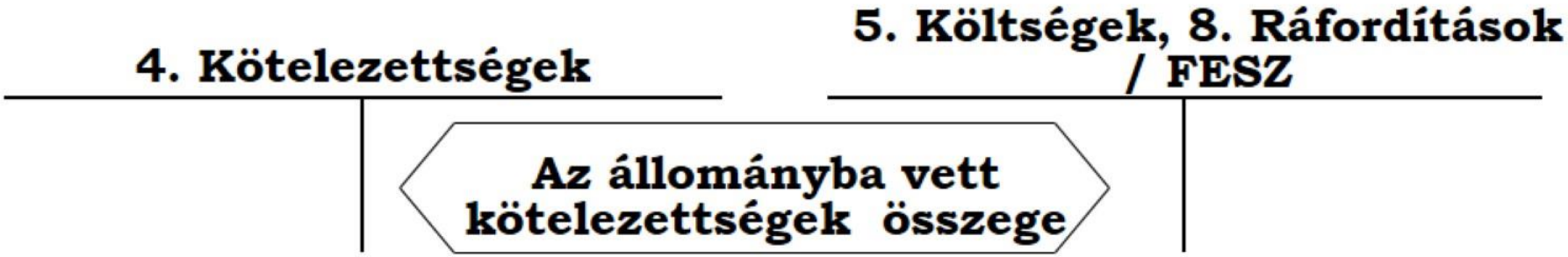
▲ A nyitó felszámolási MÉRLEGBEN NEM SZEREPLŐ, a felszámolónak bejelentett, a felszámoló által elfogadott és nyilvántartásba vett KÖTELEZETTSÉGEK (hitelezői követelések) ELSZÁMOLÁSA. (Felszámolási eredményt csökkentő tétel)



▲ A nyitó felszámolási MÉRLEGBEN LÉVŐ, a felszámoló által elfogadott, DE ARRA TEKINTETTEL, HOGY A JOGOSULT NEM FIZETTE BE A NYILVÁNTARTÁSI DÍJAT, EZÉRT NYILVÁNTARTÁSBA NEM VETT KÖTELEZETTSÉG, TOVÁBBÁ A 180 NAPON BELÜL BE NEM JELENTETT, és így jogvesztetté vált KÖTELEZETTSÉG KIVEZETÉSE. (Felszámolási eredményt növelő tétel)

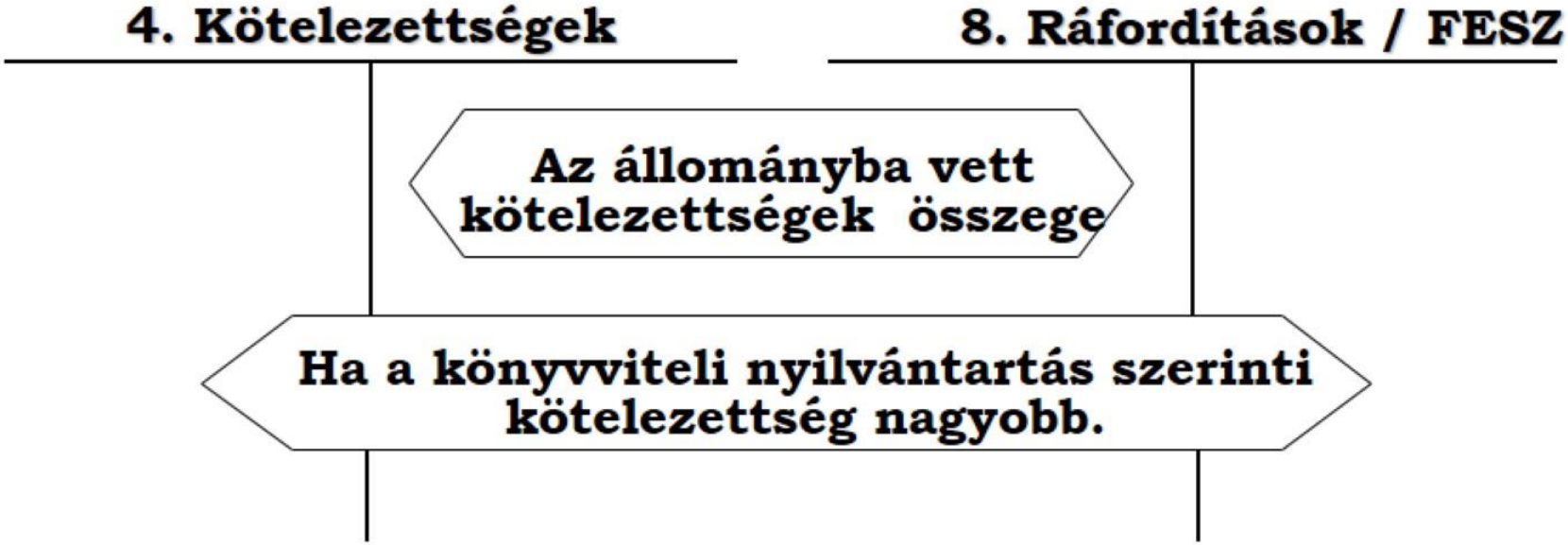
A FELSZÁMOLÁSI EREDMÉNYT ÉRINTŐ GAZDASÁGI ESEMÉNYEK RENDEZÉSE A NYITÁS UTÁN III.

▲ **A tartásdíj, az életjáradék, a kártérítési járadék, a bányászati keresetkiegészítés, a mezőgazdasági szövetkezetek tagjai részére járó pénzbeli juttatás, valamint a környezetvédelmi kárelhárítás költségei, a környezetvédelmi bírság nyitó felszámolási mérlegben nem szereplő összegének állományba vétele. (Felszámolási eredményt csökkentő tétel)**



A FELSZÁMOLÁSI EREDMÉNYT ÉRINTŐ GAZDASÁGI ESEMÉNYEK RENDEZÉSE A NYITÁS UTÁN IV.

- **A nyitó felszámolási mérlegben lévő – a KÖNYVVITELI NYILVÁNTARTÁS SZERINTI – kötelezettség, valamint a BEJELENTETT ÉS ELFOGADOTT KÖTELEZETTSÉG (hitelezői követelés) KÖZÖTTI KÜLÖNBÖZET rendezése. (felszámolási eredményt érintő tétel állományba vétele, illetve törlése az állományból)**



A FELSZÁMOLÁSI EREDMÉNYT ÉRINTŐ GAZDASÁGI ESEMÉNYEK RENDEZÉSE A NYITÁS UTÁN V.

- **A nyitó felszámolási MÉRLEGBEN NEM SZEREPLŐ, elismert, jogszerű, VÁRHATÓAN BEHAJTHATÓ KÖVETELÉSEK ÁLLOMÁNYBA VÉTELE (felszámolási eredményt növelő tételként).**

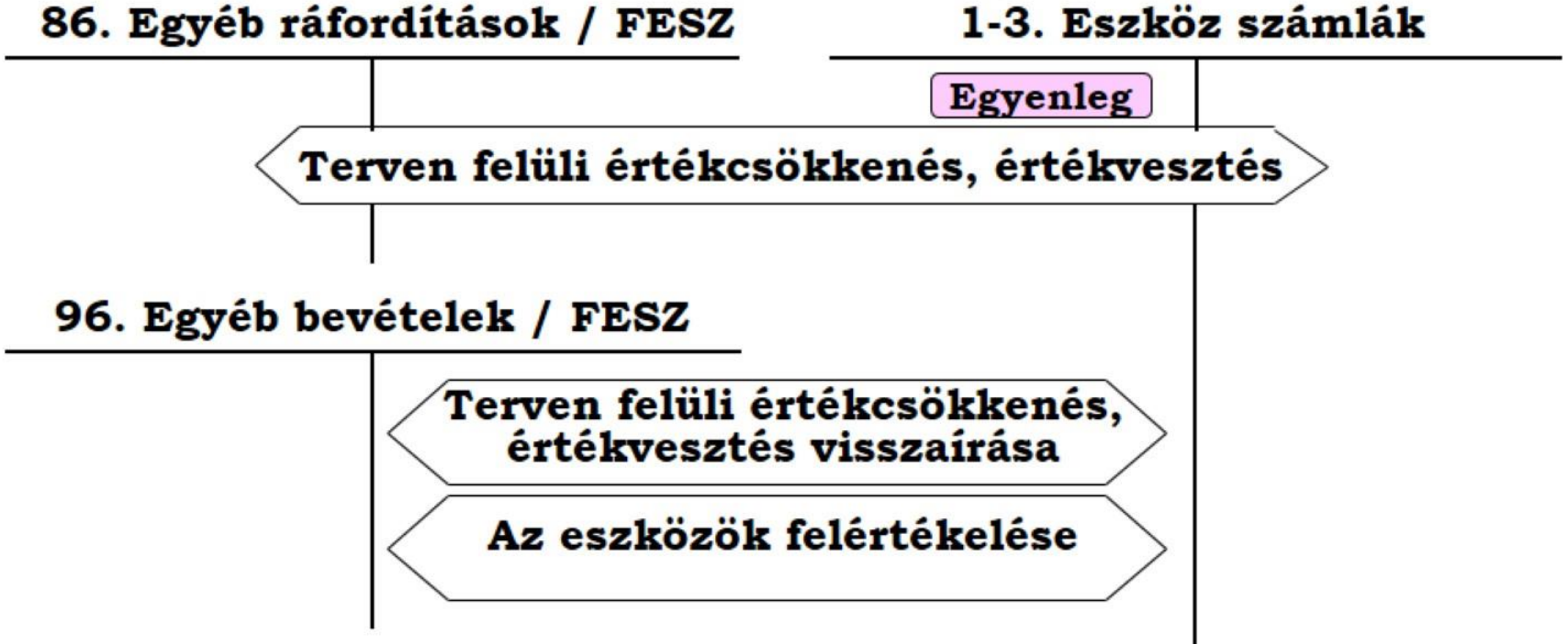
9. Bevételek / FESZ	3. Követelések
	Az állományba vett követelés összege

- **A nyitó felszámolási MÉRLEGBEN SZEREPLŐ, de BEHAJTHATATLANNAK MINŐSÜLŐ KÖVETELÉSEK KIVEZETÉSE (felszámolási eredményt csökkentő tételként).**

3. Követelések	8. Ráfordítások / FESZ
Egyenleg	A behajthatatlan követelések összege

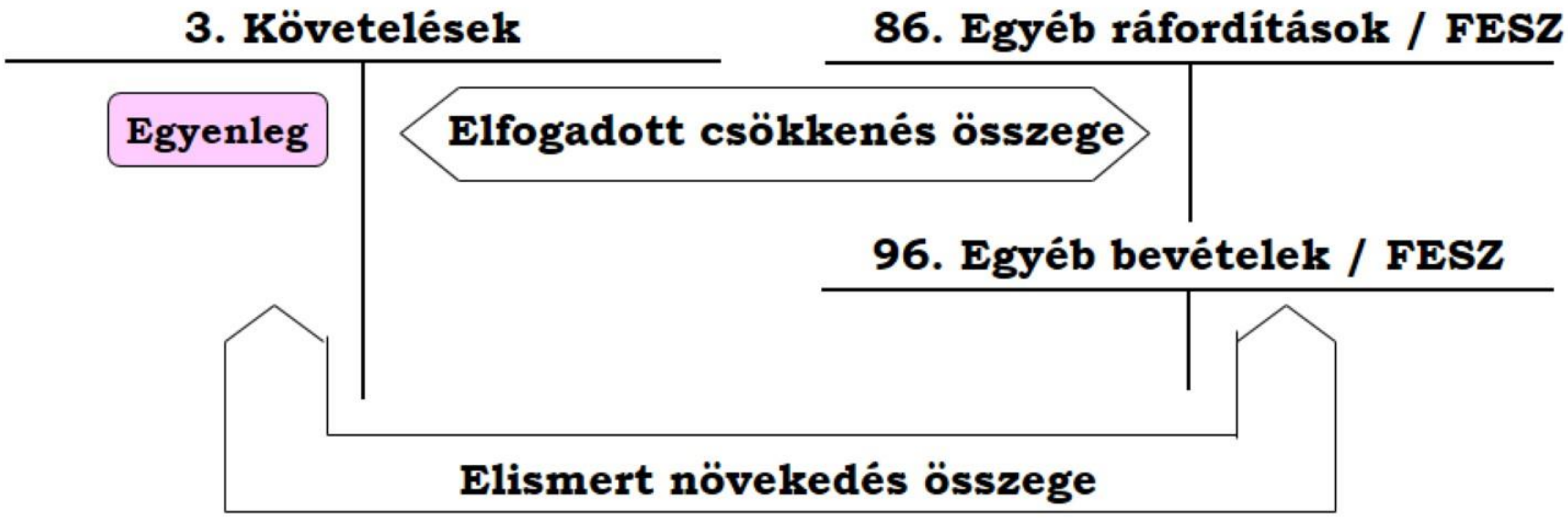
A FELSZÁMOLÁSI EREDMÉNYT ÉRINTŐ GAZDASÁGI ESEMÉNYEK RENDEZÉSE A NYITÁS UTÁN VI.

- **A nyitó felszámolási MÉRLEGBEN LÉVŐ IMMATERIÁLIS JAVAK, TÁRGYI ESZKÖZÖK, KÖVETELÉSEK, BEFEKTETÉSEK, ÉRTÉKPAPÍROK, KÉSZLETEK MINŐSÍTÉSE SORÁN A MÉRLEGBEN KIMUTATOTT ÉRTÉKET – terven felüli értékcsökkenés, értékvesztés elszámolásával, illetve az elszámolt terven felüli értékcsökkenés, értékvesztés, visszaírásával, indokolt esetben felértékeléssel – MÓDOSÍTANI KELL A VÁRHATÓAN MEGTÉRÜLŐ ÖSSZEGRE (felszámolási eredménnyel szemben).**



A FELSZÁMOLÁSI EREDMÉNYT ÉRINTŐ GAZDASÁGI ESEMÉNYEK RENDEZÉSE A NYITÁS UTÁN VII.

- **A nyitó felszámolási mérlegben meglévő követelések egyeztetése során megállapított és elfogadott eltérések rendezése (felszámolási eredményt érintő tételként).**



- **A 4-14.1 – 4-14.7 vázlatokon elszámolt tételek eredményeként a könyvviteli számlákon az eszközök piaci értéken (várhatóan megtérülő összegben), a kötelezettségek elfogadott összegben szerepelnek.**

A FELSZÁMOLÁS KEZDŐ IDŐPONTJÁT KÖVETŐEN A FELSZÁMOLÁSI EREDMÉNYT ÉRINTŐ TÉTELEK ELSZÁMOLÁSA KÖNYVVITELI NYILVÁNTARTÁSOKBAN

- **A nyitó felszámolási mérlegben értékkel nem szerepeltethető, de a kötelezettségek teljesítésére felhasználható eszközöket (pl. nulláig leírt tárgyi eszközök, immateriális javak) piaci értéken állományba kell venni (felszámolási eredményt növelő tételként).**

9. Bevételek / FESZ		1. Tárgyi eszközök, immat. javak
	A nyitó felszámolási mérlegben értékkel nem szereplő eszközök állományba vétele	

- **A nyitó felszámolási mérlegben lévő céltartalékok megszüntetése (felszámolási eredményt növelő tételként)**

9. Bevételek / FESZ		42. Céltartalékok
	A céltartalékok értéke	Egyenleg

- **A vagyoni eszközök terven felüli értékcsökkenéséből, értékvesztéséből, selejtezéséből, leértékeléséből származó különbözetek elszámolása (felszámolási eredmény terhére).**

1-3. Eszközök		8. Ráfordítások / FESZ
Egyenleg	Eszközök értékének csökkenése	

AZ EGYMÁSSAL SZEMBEN ELISMERT TARTOZÁSOK ÉS KÖVETELÉSEK BESZÁMÍTÁSÁNAK ELSZÁMOLÁSA

3. Követelések		4. Kötelezettségek
Egyenleg	A beszámított követelés összege	Egyenleg

EGYEZSÉG ESETÉN – AZ EGYEZSÉGI MEGÁLLAPODÁS ALAPJÁN – AZ ELENGEDETT KÖTELEZETTSÉGEK, A FEJLESZTÉSI CÉLRA KAPOTT VISSZAFIZETENDŐ TÁMOGATÁSOK ELENGEDETT ÖSSZEGÉNEK ELSZÁMOLÁSA (felszámolási eredmény javára)

9. Bevételek / FESZ

4. Kötelezettségek

Egyenleg

Az elengedett kötelezettségek összege

A FELSZÁMOLÓ ÁLTAL BEHAJTOTT KÖVETELÉSEK ÉS AZ APPORTÁLT ESZKÖZÖK KÖNYVVITELI ELSZÁMOLÁSA

- **Behajtott követelések elszámolása**

31. Követelések		38. Pénzeszközök
Egyenleg	Behajtott összeg	

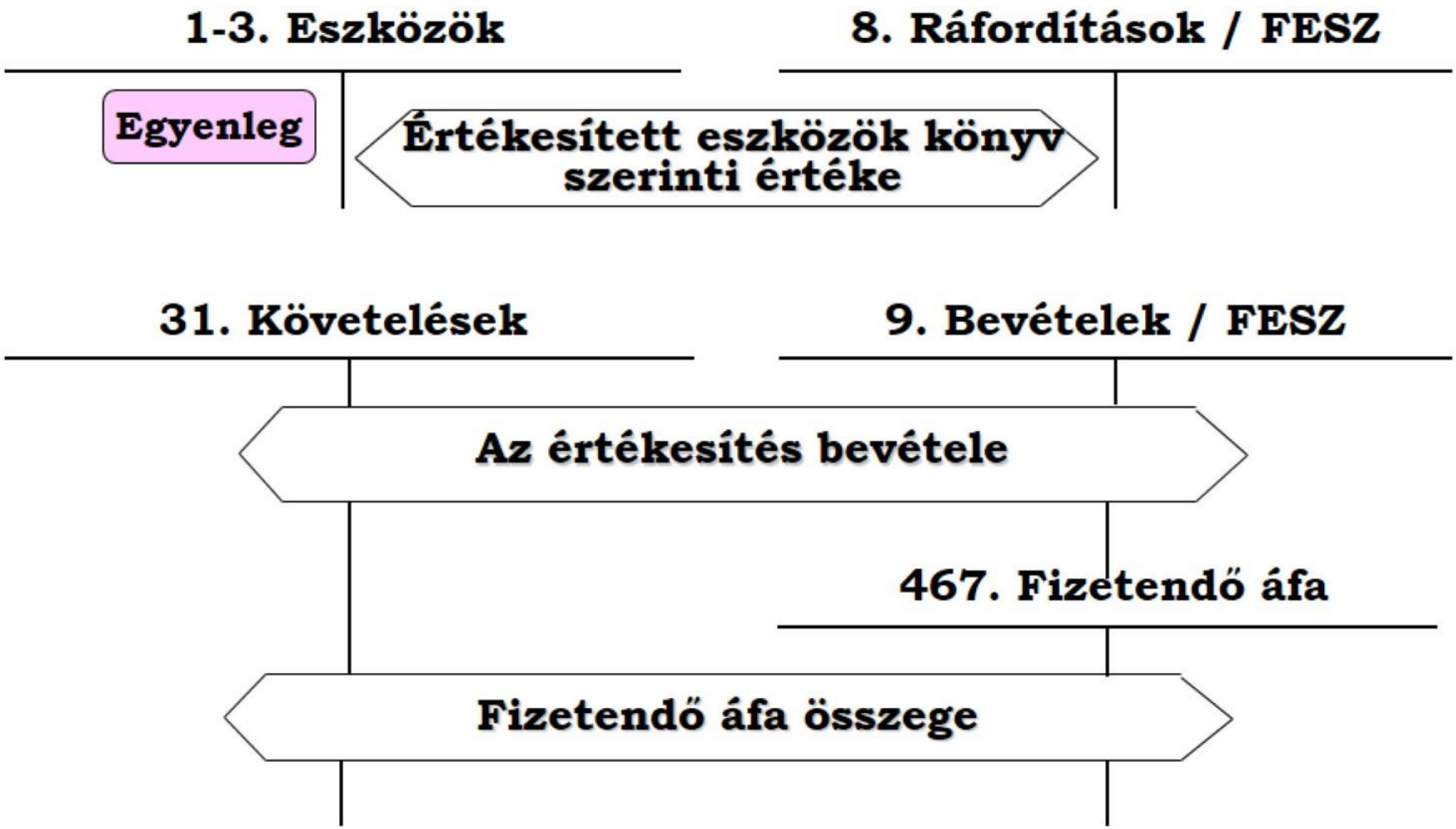
- **Más társaságba (kft, rt, szövetkezet) befektetett (apportált) eszközök elszámolása**

1-3. Eszközök		Apport technikai számla / FESZ
Egyenleg	A nem pézbeni hozzájárulásként átadott eszközök könyv szerinti értéke	

17. Részesedések		Apport technikai számla / FESZ
	A részesedés állományba vétele a létesítő okiratban elfogadott értékben	

8. Ráfordítás / 9. Bevétel		Apport technikai számla / FESZ
	Az Apport technikai számla lezárása, a nettó összeg elszámolása	
	Az Apport technikai számla lezárása, a nettó összeg elszámolása	

AZ ÉRTÉKESÍTETT ESZKÖZÖK KÖNYVVITELI ELSZÁMOLÁSA



A VAGYONI ESZKÖZÖK KEZELÉSÉVEL, MEGÓVÁSÁVAL ÉS A TEVÉKENYSÉG BEFEJEZÉSÉVEL KAPCSOLATOS RÁFORDÍTÁSOK ÉS BEVÉTELEK ELSZÁMOLÁSA I.

- A felszámoló a felszámolás időszaka alatt köteles gondoskodni a gazdálkodó szervezet vagyoni eszközeinek megóvásáról, megőrzéséről, a felszámolásig folytatott tevékenység befejezéséről.
- Ezen tevékenység gazdasági eseményeit a számviteli törvény szerint kell elszámolni.
- E gazdasági eseményekkel kapcsolatos költségek, ráfordítások, illetve bevételek lehetnek a következők:
  - a termelt termékek értékesítésének bevételei, illetve költségei, ráfordításai;
  - a végzett szolgáltatások számlázott ellenértéke, ill. költségei, ráfordításai;
  - más vagyoni eszközök értékesítésének bevételei, illetve nyilvántartás szerinti értéke, valamint az értékesítés költsége;

A VAGYONI ESZKÖZÖK KEZELÉSÉVEL, MEGÓVÁSÁVAL ÉS A TEVÉKENYSÉG BEFEJEZÉSÉVEL KAPCSOLATOS RÁFORDÍTÁSOK ÉS BEVÉTELEK ELSZÁMOLÁSA II.

- a tevékenység befejezése során felmerült költségek, ráfordítások, köztük
  - bérköltség, személyi jellegű egyéb kifizetések (végkielégítés),
  - bérjárulékok,
  - a költségvetéssel, az elkülönített állami pénzalapokkal, a helyi önkormányzatokkal elszámolt adók, illetékek, hozzájárulások,
  - egyéb ráfordítások;
- a felszámolási eljárással kapcsolatos bírósági, illetve peres eljárások során felmerült költségek;
- esedékességkor a tartásdíj, az életjáradék, a bányászati kereset-kiegészítés, a mezőgazdasági, szövetkezeti tag részére adott pénzbeni juttatás;
- az iratanyag rendezésével, elhelyezésével, megőrzésével kapcsolatos költségek;
- a felszámoló részére megállapított díj;
- a környezetvédelmi kárelhárítás költségei;
- a számviteli nyilvántartások vezetésével, az adóbevallások elkészítésével kapcsolatos költségek;
- egyéb, a felszámolási eljárás során felmerült, igazolt költségek (posta, telefon, stb).

KÖZBENSŐ FELSZÁMOLÁSI MÉRLEG KÉSZÍTÉS SZABÁLYOZÁSA

Közbenső felszámolási mérleget

Lehet készíteni	Kötelező készíteni
Ha megfelelő mennyiségű pénzeszköz folyt be és áll rendelkezésre a hitelezői követelések kielégítésére, részbeni teljesítésére.	A felszámolás kezdetétől ÉVENTE kötelező, kivéve az egyszerűsített felszámolást.

- A közbenső felszámolási mérleg célja, hogy megbízható, hiteles helyzetfelmérés alapján történjen a hitelezők és a bíróság tájékoztatása a pénzügyi helyzetről.
- A közbenső felszámolási mérleg a felszámoló által meghatározott mérlegfordulónapra vonatkozóan tartalmazza a vagyoni eszközöket, a kötelezettségeket és a saját tőke állományát könyv szerinti értéken.
- A közbenső felszámolási mérleghez kapcsolódik:
  - bevételek és költségek (ráfordítások) kimutatása,
  - a szöveges jelentés.

A KÖZBENSŐ FELSZÁMOLÁSI MÉRLEG TARTALMA, EGY LEHETSÉGES FORMÁJA

Eszközök **Közbenső felszámolási mérleg, 2018. 02. 19.** **Források**

Megnevezés	A nyitó felszámolási mérleg adatai	A forduló-nap adatai	Megnevezés	A nyitó felszámolási mérleg adatai	A forduló-nap adatai
Pénzeszközök ebből: tartalék*			Fel nem osztható vagyon – felszámolásba be nem vonható		
Felszámolásba be nem vonható eszközök			Ki nem egyenlített tartozások		
Más, nem értékesített vagyoni eszközök			Ki nem egyenlített felszámolási költségek		
Be nem hajtott követelések			Ki nem egyenlített hitelezői követelések		
			Felosztható vagyon (±)		
Eszközök összesen			**Források összesen**		

** A várható költségekre és a vitás hitelezői igények fedezetére elkülönített összeg, melyről külön nyilvántartást kell vezetni.*

*** Tartalmában és felépítésében megegyezik a felszámolási eljárás befejezésekor készített záró mérleggel.*

A KÖZBENSŐ FELSZÁMOLÁSI MÉRLEG FORDULÓNAPJÁIG ELSZÁMOLT BEVÉTELEKRŐL ÉS KÖLTSÉGEKRŐL (RÁFORDÍTÁSOKRÓL) KÉSZÍTENDŐ KIMUTATÁS TARTALMA

- ▲ A tevékenység folytatásával kapcsolatos
  - árbevételek és
  - költségek (ráfordítások).
- ▲ Az értékesített vagyontárgyak
  - árbevétele, bevétele, valamint
  - nyilvántartás szerinti értéke.
- ▲ A behajtott követelések összege.
- ▲ A már kiegyenlített felszámolási költségek.

A KÖZBENSŐ FELSZÁMOLÁSI MÉRLEGHEZ KAPCSOLÓDÓ SZÖVEGES JELENTÉS TARTALMA

- **Be kell mutatni a nyitó felszámolási mérleg adatait módosító korrekciókat. (A korrekciók lényegét és a mérlegre gyakorolt hatását lásd a 4-13 - 4-14 – 4.15 vázlatokon)**

- **Részletes tájékoztatást kell nyújtani a nyitó felszámolási mérleg és a közbenső felszámolási mérleg adatai közötti eltérések, változások**
  - **minősítéséről,**
  - **indokairól.**

FELADATOK A FELSZÁMOLÁS BEFEJEZÉSEKOR I.

- **A FELSZÁMOLÁS KEZDŐ IDŐPONTJÁTÓL SZÁMÍTOTT KÉT ÉV ELTELTÉVEL A FELSZÁMOLÁSI ZÁRÓMÉRLEG ELKÉSZÍTÉSE, ha nincs a hitelezőkre kedvező hatásúnak ítélt folyamatban lévő ügy.**

- **A felszámoló a FELSZÁMOLÁS BEFEJEZÉSEKOR**
  - **felszámolási zárómérleget, a**
  - **bevételek és költségek alakulásáról kimutatást,**
  - **záró adóbevallást,**
  - **zárójelentést és**
  - **vagyonfelosztási javaslatot készít;**
- **és mindezeket 30 napon belül megküldi a**
  - **bíróságnak és az**
  - **adóhatóságnak;**
- **valamint intézkedik a gazdálkodó szervezet iratanyagának elhelyezéséről.**

FELADATOK A FELSZÁMOLÁS BEFEJEZÉSEKOR II.

- A felszámolási zárómérleg elkészítését megelőzően a meglévő vagyoni ESZKÖZÖK – közte a visszavásárolt saját részvények, üzletrészek, vagyonjegyek – KÖNYV SZERINTI ÉRTÉKE és a zárómérleg fordulónapjára vonatkozó PIACI ÉRTÉKE KÖZÖTTI KÜLÖNBÖZETET FELSZÁMOLÁSI EREDMÉNYT ÉRINTŐ TÉTELKÉNT EL KELL SZÁMOLNI.
- A felszámolási eredményszámlán kimutatott eredménnyel az EREDMÉNYTARTALÉKOT KELL MÓDOSÍTANI.
- Ha nem közvetlenül könyveltek a Felszámolás eredményelszámolás számlára, akkor az alkalmazott eredményszámlák egyenlegét a Felszámolás eredményelszámolása számlára kell átvezetni, ezt követően a számlán kimutatott eredménnyel az eredménytartalékot kell módosítani.

A FELSZÁMOLÁSI ZÁRÓMÉRLEG FELÉPÍTÉSE, ÉS A MÉRLEGTÉTELEK ÉRTÉKELÉSE

Eszközök — Felszámolási zárómérleg, 2001. 10. 01. — Források

Megnevezés	Értékelés	Megnevezés	Értékelés
Pénzeszközök (deviza/valuta)	Könyv szerinti értéken (napi piaci árfolyamon)	Felszámolásba be nem vonható vagyon	A vagyoni eszközök között ilyen címen kimutatott összegben
Felszámolásba be nem vonható eszközök	Könyv szerinti értéken	Ki nem egyenlített tartozások	Könyv szerinti értéken
Más - nem értékesített - vagyoni eszközök	Piaci értéken	Ki nem egyenlített felszámolási költségek	
Be nem hajtott követelések	Várhatólag megtérülő összegben	Ki nem egyenlített hitelezői követelések	
		Felosztható vagyon (±)*	Számított értéken
Eszközök összen		Források összesen	

* *A tulajdonosokat megillető vagyon, amely a vagyoni eszközök, valamint a kötelezettségek és a felosztásba be nem vonható vagyon különbözete. Negatív is lehet.*

A FELSZÁMOLÁSI ZÁRÓMÉRLEG ADATAINAK ÉRTELMEZÉSE, MINŐSÍTÉSE

- Ha a FELOSZTHATÓ VAGYON NEGATÍV előjelű akkor, az A FEDEZETLEN KÖTELEZETTSÉGEK ÖSSZEGÉT mutatja.
- A POZITÍV ÖSSZEG azt mutatja, hogy a kötelezettségek kiegyenlítése után MENNYI VAGYONI ESZKÖZ ILLETI MEG A TULAJDONOSOKAT.
- A zárómérlegben lévő KÖVETELÉSEK ENGEDMÉNYEZÉSÉRE VAN lehetőség a hitelezővel szembeni kötelezettség erejéig. Az átruházott követelés összegében az adós kötelezettsége kiegyenlítetté válik.
- A felszámolási zárómérleghez kapcsolódó SZÖVEGES JELENTÉSBEN részletes tájékoztatást kell adni a nyitó felszámolási mérleg és a felszámolási zárómérleg adatai közötti eltérésekről, változásokról, és minősíteni kell azokat.

KIMUTATÁS A BEVÉTELEK ÉS KÖLTSÉGEK ALAKULÁSÁRÓL

- **A bevételek és költségek (ráfordítások) alakulásáról készítendő kimutatásnak a könyvviteli nyilvántartásokkal egyezően kell tartalmaznia a**
  - **tevékenység folytatásával kapcsolatos**
    - **bevételeket és**
    - **költségeket (ráfordításokat),**
  - **az értékesített vagyontárgyak**
    - **árbevételét, bevételét, valamint**
    - **nyilvántartás szerinti értékét,**
  - **a felszámolás időszaka alatt behajtott követelések összegét;**
  - **a már kiegyenlített felszámolási költségeket.**

VAGYONFELOSZTÁSI JAVASLAT TARTALMA

- **A vagyonfelosztási javaslat tartalmazza a zárómérlegben kimutatott eszközök értékét, a következő sorrendben:**
  - **a felszámolásba BE NEM VONHATÓ vagyoni eszközök,**
  - **az egyéb KÖTELEZETTSÉGEK, tartozások kielégítésére kijelölt eszközök (a kielégítési sorrendnek megfelelően),**
  - **egyéb vagyoni eszközök (a hitelezők kielégítése után megmaradt eszközök). Ezek az eszközök A TULAJDONOSOK KÖZÖTT KERÜLNEK FELOSZTÁSRA, a tulajdoni hányad alapján.**

- **Ha a VAGYONI ESZKÖZÖK ÉRTÉKE KEVESEBB, MINT A KÖTELEZETTSÉGEK (tartozások) ÉRTÉKE, akkor a sorrendben HÁTRÁBB LÉVŐ HITELEZŐK igénye a gazdálkodó szervezet vagyoni eszközeiből nem kerül kielégítésre.**

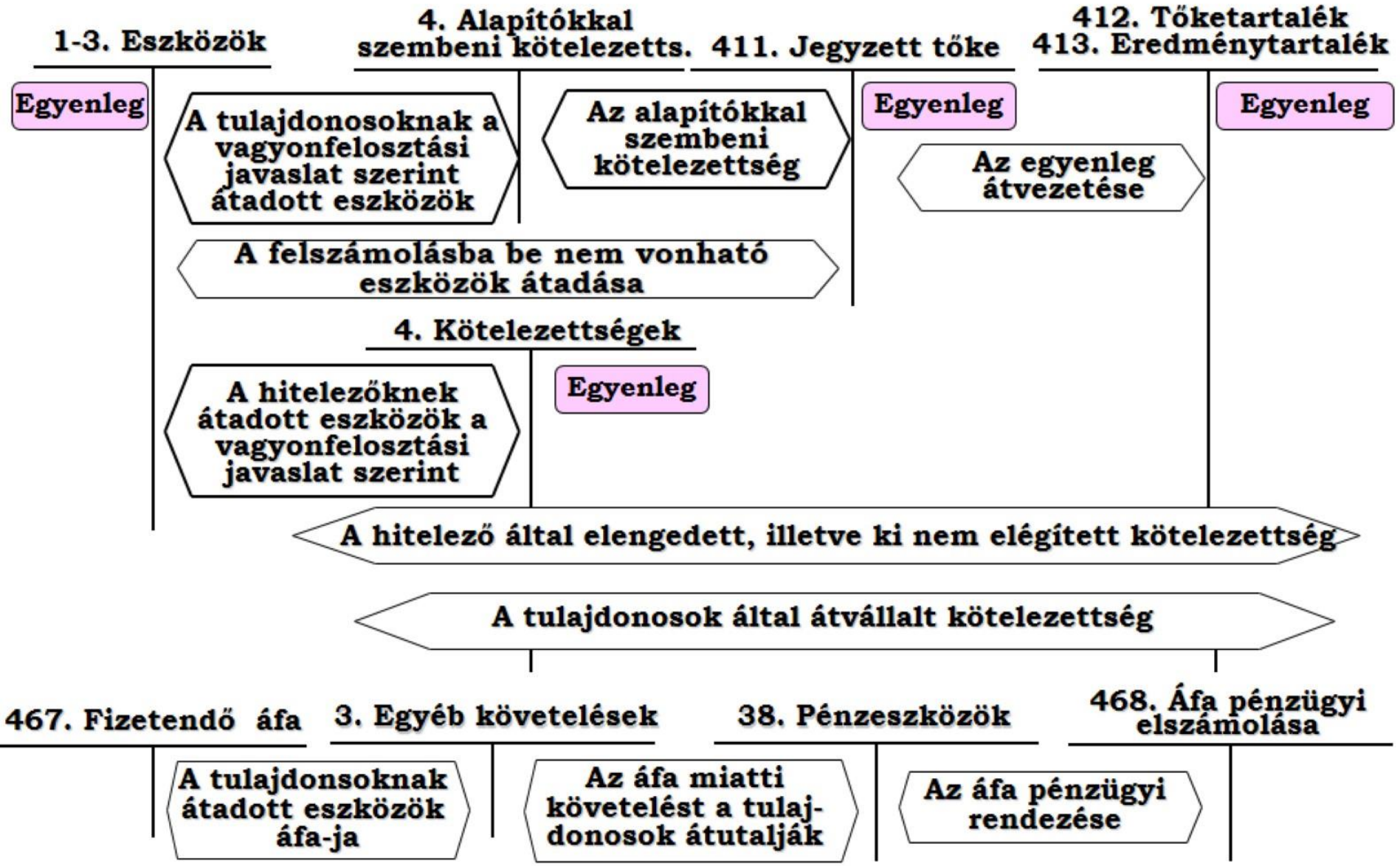
A VAGYONFELOSZTÁSI JAVASLAT EGY LEHETSÉGES FELÉPÍTÉSE

Vagyonfelosztási javaslat, 2018. 10. 01.

Sor-szám	Megnevezés	Elismert kötelezett-ségek	Eszközök a záróérleg szerint	Kielégítési javaslat
A. 1.	FEL NEM OSZTHATÓ VAGYON			
B.	TARTOZÁSOK, KÖTELEZETT-SÉGEK*:			
1.	Felszámolási költségek			
2.	Zálogjoggal biztosított követelések			
3.	Tartásdíjak, életjáradékok stb.			
4.	Magánszemélyek követelései			
5.	Tb. kötelezettségek			
6.	Adó- és köztartozások			
7.	Egyéb kötelezettségek			
8.	Késedelmi pótlék és kamat			
	TARTOZÁSOK (KÖTELEZETTSÉGEK) ÖSSZESEN			
C.	FELOSZTHATÓ VAGYONI ESZKÖZÖK:			
1.	Vagyonjegy tulajdonost illető eszközök			
2.	Vagyonkezelőt illető eszközök			
3.	Alapítókat, tulajdonosokat illető eszközök			
4.	Fedezetlen kötelezettségek (-)			
5.	FELOSZTHATÓ VAGYONI ESZKÖZÖK ÖSSZESEN:			
	Összesen			

** Kielégítési sorrendben*

A FELSZÁMOLÁSSAL MEGSZŰNT GAZDASÁGI TÁRSASÁG ELSZÁMOLÁSA A HITELEZŐKKEL ÉS A TULAJDONOSOKKAL



A FELSZÁMOLÁSI ELJÁRÁS BEFEJEZÉSE AZ ADÓS MEGSZŰNÉSE NÉLKÜL I.

▲ Ha a gazdálkodó szervezet és hitelezői a felszámolás időszaka alatt EGYEZSÉGET KÖTÖTTEK, a bíróság az egyezséget jóváhagyó végzésben dönt a felszámolási eljárás befejezéséről.

▲ A FELSZÁMOLÓ AZ EGYEZSÉGKÖTÉS NAPJÁVAL elkészíti a

- felszámolási zárómérleget, valamint a
- bevételek és költségek (ráfordítások) alakulását tartalmazó kimutatást, a
- záró adóbevallást és a
- zárójelentést; amelyeket megküld a bíróságnak és az adóhatóságnak (30 nap).

▲ Vagyonfelosztási javaslatot nem kell készíteni.

▲ A gazdálkodó szervezet a felszámolási időszak alatt vezetett könyveit – a felszámolás befejezésének időpontjára, mint mérleg-fordulónapra vonatkozóan – lezárja.

A FELSZÁMOLÁSI ELJÁRÁS BEFEJEZÉSE AZ ADÓS MEGSZŰNÉSE NÉLKÜL II.

▲ A gazdálkodó szervezet a felszámolási zárómérleg alapján NYITÓMÉRLEGET KÉSZÍT, amelyben

- AZ ESZKÖZÖKET a felszámolási zárómérlegben kimutatott vagyoni eszközök (a felszámolásba be nem vonható eszközök, pénzeszközök, egyéb vagyoni eszközök, be nem hajtott követelések) értékében;
- A KÖTELEZETTSÉGEKET
  – a felszámolásban be nem vonható vagyon forrásából a felszámolás megkezdése előtt is kötelezettségként kimutatott tételek, továbbá
  – a bejelentett és állományba vett egyéb kötelezettségek együttes összegében;
- A SAJÁT TŐKÉT
  – a felszámolásba be nem vonható vagyonból a felszámolás megkezdésekor a saját tőkéből a kötelezettségek közé átvezetett tételek, és a
  – felszámolási zárómérleg szerinti felosztható vagyon együttes összegében mutatja ki.

▲ A gazdálkodó szervezet a könyveit az előzőekben ismertetett nyitómérleg alapján nyitja meg.

A VÉGELSZÁMOLÁS SZÁMVITELI FELADATAI I.

- A végelszámolási eljárás – amint azt a 4-1. vázlaton is rögzítettük – olyan eljárás, amely során a NEM FIZETŐ-KÉPTELEN gazdálkodó szer-vezet – a jogutód nélküli megszűnést elhatározva – a hitelezőit kielégíti.

- A gazdálkodó szervezet vezetője (a döntést követő 30 napon belül) a végelszámolás kezdő időpontját megelőző nappal
  - záróleltárt,
  - tevékenységet lezáró beszámolót,
  - az eredmény felosztása és az adózott eredmény eredménytartalékba történő átvezetése után zárómérleget készít,
  - adóbevallást készít, és azt a végelszámolás kezdő időpont-ját követő 30 napon belül az adóhatóságnak leadja.

- A záróleltár, a tevékenységet lezáró beszámoló és a záró-mérleg elkészítése során a felszámolással kapcsolatosan meghatározott követelmé-nyeknek, kötelezettségeknek eleget kell tenni.

- A tevékenységet lezáró beszámolót a számviteli törvényben leírtak szerint könyvvizsgálóval felül kell vizsgáltatni.

- A zárómérleg alapján a könyveket le kell zárni.

A VÉGELSZÁMOLÁS SZÁMVITELI FELADATAI II.

- A végelszámoló a tevékenységet lezáró zárómérleg alapján VÉGELSZÁMOLÁSI NYITÓMÉRLEGET készít, amelynek része a hitelezőkkel szemben fennálló kötelezettség részletezése.
- A gazdálkodó szervezet a végelszámolás időszaka alatt is köteles megfelelni a számviteli törvény, a felszámolás és a végelszámolás számviteli feladatairól kiadott kormányrendelet előírásainak.
- A VÉGELSZÁMOLÁSI IDŐSZAK ELSŐ NAPJÁN a végelszámolási nyitómérleg alapján MEG KELL NYITNI A SZÁMLÁKAT.
- A végelszámolás üzleti évének (éveinek) GAZDASÁGI ESEMÉNYEIT A SZÁMVITELI TÖRVÉNYBEN MEGHATÁROZOTT MÓDON KELL
  - bizonylatolni,
  - rögzíteni,
  - elszámolni.

A VÉGELSZÁMOLÁS SZÁMVITELI FELADATAI III.

- A végelszámolás során az üzleti évről (üzleti évekről) – 12 hónap számít egy üzleti évnek, az utolsó üzleti év 12 hónapnál rövidebb is lehet – kell éves beszámolót készíteni, a végelszámolás befejezésekor az egyes évekről külön-külön.
  Az utolsó évről készült éves beszámolóban kimutatott eredmény felosztása után
  - végelszámolási zárómérleget,
  - zárójelentést, azaz a végelszámolási időszak eseményeit összefoglaló értékelést,
  - vagyonfelosztási javaslatot (a tételeket piaci értéken kell értékelni), valamint
  - záróadóbevallásokat kell készíteni.

- Minden üzleti év mérleg-fordulónapjával - a könyv-viteli zárlat adatai alapján - kell az adóbevalláshoz szük-séges adatokat szolgáltatni.

- A végelszámolás ideje alatti üzleti év(ek) évenkénti adózott eredményét az eredménytartalékba kell átvezetni.

A VÉGELSZÁMOLÁS SZÁMVITELI FELADATAI IV.

- A végelszámoló a végelszámolás befejezésekor gondoskodik a gazdálkodó szervezet számviteli bizonylatainak a számviteli törvényben meghatározott módon és ideig történő megőrzéséről.

- A végelszámolás egyszerűsített módon is lefolytatható, ha (Ctv.)
  - az Sztv. szerint könyvvizsgálatra nem kötelezett, ÉS
  - a társaság a végelszámolás kezdő időpontjától számí-tott 150 napon belül a végelszámolást befejezi.
- Ilyen esetben is az előzőekben leírtak szerint kell eljárni, azzal a különbséggel, hogy a végelszámolás befejezésekor csak egy üzleti évről kell beszámolót készíteni.

A VÉGELSZÁMOLÁS SZÁMVITELI FELADATAI V.

- Abban az esetben, ha a végelszámoló megállapítása szerint a gazdálkodó szervezet vagyona az ismert hitelezők követeléseinek fedezésére sem elegendő, akkor A VÉGELSZÁMOLÓ KÖTELES A FELSZÁMOLÁS ELRENDELÉSÉT KÉRNI.
- Ilyen esetben a végelszámolást az előzőekben leírtak szerint le kell zárni, majd a felszámolás számviteli feladatait a már korábban leírtak szerint kell elvégezni.
- Ha a gazdálkodó szervezet a végelszámolás megszüntetéséről és a MŰKÖDÉS TOVÁBB FOLYTATÁSÁRÓL dönt, akkor eleget kell tenni a végelszámolás befejezésére előírtaknak.
- A végelszámolási zárómérleg alapján a gazdálkodó szervezet
  - nyitómérleget készít és a
  - könyveit ennek alapján megnyitja.

5. AZ ELLENŐRZÉS, ÖNELLENŐRZÉS SZÁMVITELE

FOGALMAK I.

- **ELLENŐRZÉS:** a jóváhagyásra jogosult testület által elfogadott beszámolóval lezárt üzleti év(ek) adatainak – a gazdálkodó, illetve az adóhatóság általi – utólagos ellenőrzése az
  - önellenőrzés, illetve az
  - adóhatósági ellenőrzés keretében.
- **ELLENŐRZÉS SZÁMVITELE:** a számviteli beszámolóval lezárt üzleti év(ek) számviteli (és adózási) nyilvántartásainak utólagos felülvizsgálata és a feltárt hibák, hibahatások javítása. .
- **AZ ELLENŐRZÉS MEGÁLLAPÍTÁSA:** az ellenőrzés során feltárt,
  - az eszközöket-forrásokat,
  - az eredményt,
  - a saját tőkét érintő HIBÁK ÉS HIBAHATÁSOK, amelyek a BESZÁMOLÓVAL LEZÁRT ÜZLETI évvel (évekkel) kapcsolatosak.
- **HIBA** (elsődleges hiba): valamely korábbi, számvitelileg lezárt időszakban a számviteli, vagy egyéb (elsősorban adó) törvényeknek nem, vagy nem megfelelő alkalmazásából, helytelen értelmezéséből, vagy nem megengedett, tiltott cselekmény elkövetéséből származó tevékenység, lehet:
  - elszámolás,
  - nyilvántartás,
  - bevallás.
- **HIBAHATÁS** (a hiba hatása, másodlagos hiba): az elsődleges hiba által okozott újabb hiba, ami az elődleges hibából következik. (Pl. ha az elsődleges hibának eredményre gyakorolt hatása is van, akkor a hibahatás része lesz a társasági adó különbözet is).

FOGALMAK II.

▲ **A HIBA KÖVETKEZMÉNYE**: az elkövetett hibák, hibahatások – az adózás rendjéről szóló törvény szerinti – SZANKCIÓJA:

- önellenőrzés esetén ÖNELLENŐRZÉSI PÓTLÉK,
- adóhatósági ellenőrzés (adórevízió) esetén
  - KÉSEDELMI PÓTLÉK,
  - MULASZTÁSI BÍRSÁG,
  - ADÓBÍRSÁG.
- könyvviteli elszámolása: egyéb ráfordítások

▲ **JELENTŐS ÖSSZEGŰ HIBA és a HIBAHATÁS (Szt)**: ha a hiba feltárásának évében a különböző ellenőrzések során egy adott üzleti évet érintően (évenként külön-külön) feltárt hibák és hibahatások – eredményt, saját tőkét növelő-csökkentő - (előjeltől független) abszolút értékének együttes összege meghaladja a SZÁMVITELI POLITIKÁBAN meghatározott értékhatárt.

Minden esetben jelentős összegű a hiba, ha a hiba feltárásának évében az ellenőrzések során – ugyanazon évet érintően – megállapított hibák és hibahatások – eredményt, saját tőkét növelő-csökkentő - (előjeltől független) abszolút értékének együttes összege meghaladja az ellenőrzött üzleti év MÉRLEGFŐ-ÖSSZEGÉNEK 2 SZÁZALÉKÁT, ill. ha ez nem haladja meg az 1 millió forintot, akkor az 1 MILLIÓ FORINTOT.

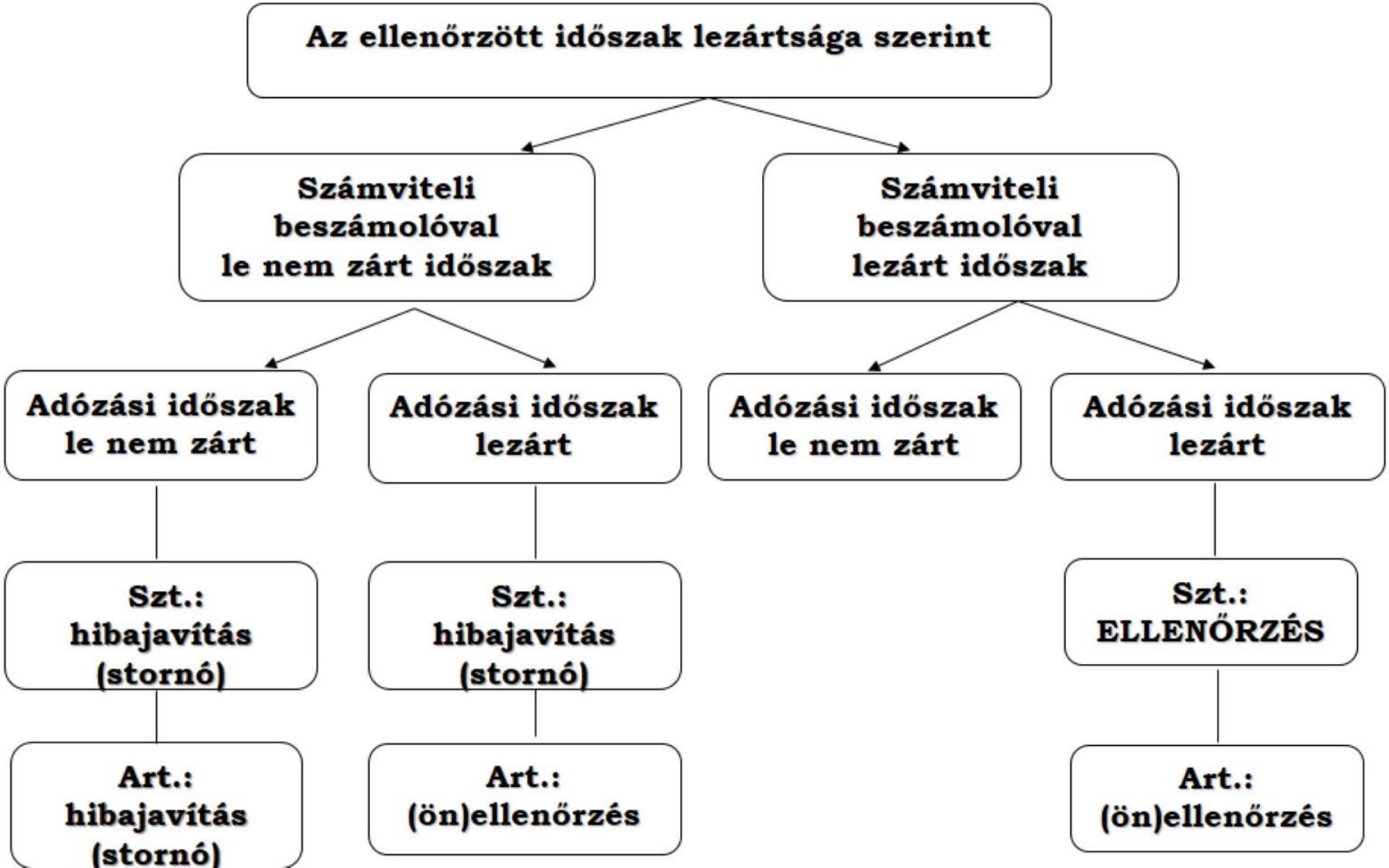
FOGALMAK III.

- **NEM JELENTŐS ÖSSZEGŰ HIBA:** ha a hibák, a hibahatások értékének együttes összege nem halad-ja meg a jelentős összegű hiba – 5-1.2 vázlaton bemutatott – értékhatárát.

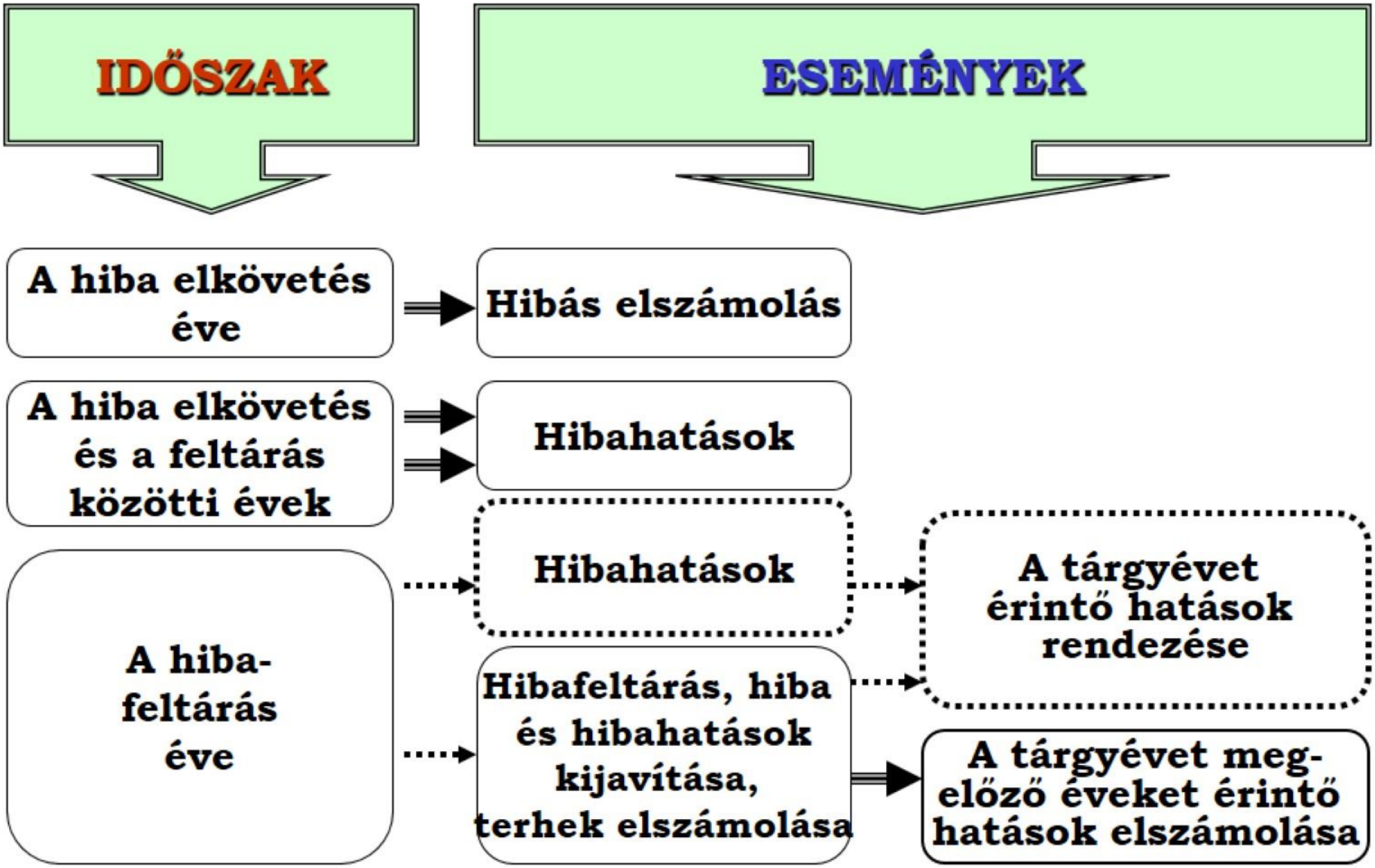
- **MEGBÍZHATÓ ÉS VALÓS KÉPET LÉNYEGESEN BEFOLYÁSOLÓ HIBA, LÉNYEGES HIBA (Szt. eltörölte, Btk – büntetőjogi lényeges hiba):** ha a jelentős összegű hibák és hibahatások összevont értéke A SAJÁT TŐKE ÉRTÉKÉT LÉNYEGESEN MEGVÁLTOZTATJA, ÉS EZÉRT A MÁR KÖZZÉTETT - vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetre vonatkozó – ADATOK MEGTÉVESZTŐEK.

MEGBÍZHATÓ ÉS VALÓS KÉPET LÉNYEGESEN BEFOLYÁSOLÓ A HIBA (Btk. 403. §), ha egy adott üzleti évet érintően feltárt hibák és hibahatások - eredményt, saját tőkét növelő-csökkentő - értékének együttes, előjeltől független összege meghaladja a hiba elkövetésének üzleti évére vonatkozó számviteli beszámolóban kimutatott NETTÓ ÁRBEVÉTEL HÚSZ SZÁZALÉKÁT ÉS MÉRLEGFŐÖSSZEG HÚSZ SZÁZALÉKÁT IS. Minden eset-ben megbízható és valós képet lényegesen befolyásoló a hiba, ha egy adott üzleti évet érintően feltárt hibák és hibahatások – eredményt, saját tőkét növelő-csökkentő – értékének együttes, előjeltől független összege meghaladja az 500 mFt-ot.

ELLENŐRZÉS FAJTÁI – SZÁMVITELI ÉS ADÓZÁSI MEGKÖZELÍTÉS



A JELENTŐS ÖSSZEGŰ HIBA ÉS A HIBAHATÁSOK, VALAMINT KIJAVÍTÁSUK FOLYAMATÁBRÁJA



A HIBA, A HIBAHATÁS, A HIBA KÖVETKEZMÉNYÉNEK CSOPORTOSÍTÁSA, ÉS AZ EREDMÉNYRE GYAKOROLT HATÁSÁNAK ELSZÁMOLÁSA, BEMUTATÁSA

Jelentős hiba

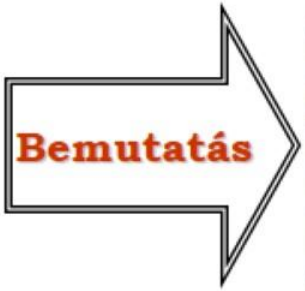
Nem jelentős összegű hiba

A hiba következménye (pótlék, bírság)

EBBŐL: a megbízható és valós képet lényegesen befolyásoló hiba (Btk.)

A hiba megállapítás évében az eredménytartalék terhére vagy javára kell elszámolni

A hiba megállapítás évének adatai között kell elszámolni eredményt módosító tételként



A hibafeltárás évéről készített mérleg és eredmény-kimutatás HARMADIK (középső) OSZLOPÁBAN, valamint a kiegészítő mellékletben (évenként részletezve) kerül bemutatásra

A HIBAFELTÁRÁS ÉS A HIBAJAVÍTÁS MUNKASZAKASZAI

- Az ellenőrzés során feltárt HIBA LEÍRÁSA (tényállás).
- A hibás (rossz) és a hibátlan (jó) KÖNYVELÉS BEMUTATÁSA
  – a hiba elkövetésének évére, és
  – a hiba elkövetés és a feltárás közötti évekre külön-külön.
- A hiba, a hibahatások, a következmények (terhek) TÉTELES, SZÁMSZERŰ MEGÁLLAPÍTÁSA és írásba foglalása.
- A hiba MINŐSÍTÉSE
  – nem jelentős összegű,
  – jelentős összegű.
- Az eddigi munka ellenőrzése (ellenőriztetése).
- A HIBA, a hibahatások, a következmények (terhek) JAVÍTÓ KÖNYVELÉSE a minősítéstől és a körülményektől függően.
- A TÁRGYÉVET érintő hatások rendezése tárgyévi tételként.
- A hiba és a hibahatások bemutatása
  – a hibafeltárás évéről készített beszámolóban - mérlegben, eredménykimutatásban, kiegészítő mellékletben (jelentős összegű hiba),
  – a kiegészítő mellékletben (nem jelentős összegű hiba).
- BEVALLÁS és PÉNZÜGYI RENDEZÉS

PÉLDA JELENTŐS HIBÁRA I.

Egy vállalkozás 20X2. évben 20X1. évre vonatkozóan lefolytatott ellenőrzése során feltárt hibák és hibahatások minősítéséhez a következő információkkal rendelkezik:

a, a vállalkozás számviteli politikája alapján a hiba jelentős, ha a feltárt hibák és hibahatások összege meghaladja az ellenőrzött üzleti év mérlegfőösszegének 1,5 %-át;

b, a vállalkozás számviteli politikája alapján a hiba minősítésénél a Szt. 3. § (3) 3.pontjának előírásait alkalmazzák.

PÉLDA JELENTŐS HIBÁRA II.

Minősítse a hibákat és hibahatásokat nagyságuk alapján!

MEGNEVEZÉS	1. ESET	2. ESET	3. ESET	4. ESET
Mérlegfőösszeg (eFt)	35.000	40.000	55.000	65.000
Hibák és hibahatások összhatása (eFt)	850	1.100	1.200	1.200

PÉLDA JELENTŐS HIBÁRA III.

MEGOLDÁS

a, a vállalkozás számviteli politikája alapján a hiba jelentős, ha a feltárt hibák és hibahatások összege meghaladja az ellenőrzött üzleti év mérlegfőösszegének 1,5 %-át;

MEGNEVEZÉS	1. ESET	2. ESET	3. ESET	4. ESET
Mérlegfőösszeg (eFt)	35.000	40.000	55.000	65.000
Hibák és hibahatások összhatása (eFt)	850	1.100	1.200	1.200
Határérték a számviteli politika alapján (eFt)	1,5%=525	1,5%=600	1,5%=825	1,5%=975
Jelentős vagy nem jelentős?	JELENTŐS	JELENTŐS	JELENTŐS	JELENTŐS

PÉLDA JELENTŐS HIBÁRA IV.

MEGOLDÁS

b, a vállalkozás számviteli politikája alapján a hiba minősítésénél a Szt. 3. § (3) 3.pontjának előírásait alkalmazzák.;

MEGNEVEZÉS	1. ESET	2. ESET	3. ESET	4. ESET
Mérlegfőösszeg (eFt)	35.000	40.000	55.000	65.000
Hibák és hibahatások összhatása (eFt)	850	1.100	1.200	1.200
Határérték az Szt. alapján (eFt)	2%=700 azaz 1.000	2%=800 azaz 1.000	2%=1.100	2%=1.300
Jelentős vagy nem jelentős?	NEM JELENTŐS	JELENTŐS	JELENTŐS	NEM JELENTŐS

AZ ELLENŐRZÉS, ÖNELLENŐRZÉS SORÁN FELTÁRT HIBÁK CSOPORTOSÍTÁSA A JAVÍTÁS SZEMPONTJÁBÓL I.

▲ **CSAK AZ ADÓBEVALLÁSBAN ELKÖVETETT HIBÁK:** az elszámolás a számvitelben a jogszabálynak megfelelő, azaz az ilyen hibák a számvitelben nem igényelnek javítást, nincs javító könyvelés.

• Csak a bevallásban szerepelnek hibás adatok. A bevallást kell javítani, helyesbíteni (önrevízió)

• Ezek a hibák a pénzügyi rendezéstől függően lehetnek

- pénzügyileg hibátlanok, mert a pénzügyi rendezés a számviteli adatok alapján történt,
- pénzügyileg hibásak, mert a pénzügyi rendezés a bevallás alapján történt, tehát pénzügyi rendezést igényel,
- pénzügyileg hibásak, jó bevallás mellett, bármely okból (fizetési hátralék/ túlfizetés)

AZ ELLENŐRZÉS, ÖNELLENŐRZÉS SORÁN FELTÁRT HIBÁK CSOPORTOSÍTÁSA A JAVÍTÁS SZEMPONTJÁBÓL II.

5-7.2

▲ **NYILVÁNTARTÁSI ÉS BEVALLÁSI HIBÁK:** egyszerre jelentenek hibás bevallást és hibás könyvviteli nyilvántartást, ezért mindkét tekintetben javításra van szükség.

- Ezek a hibák lehetnek:
  - eszközöket/forrásokat érintő,
  - költségeket/ráfordításokat/ bevételeket érintő hibák (közvetetten javítható).
- Az E/F-kat érintő hibák többfélék lehetnek, az alapján, hogy a hiba olyan eszközökkel, forrásokkal kapcsolatban történt-e, amely a hibafeltárás évének első napján
  - még megvolt (a hiba közvetlenül javítható),
  - már nem volt meg (a hiba közvetetten javítható).

▲ **KÖZVETLENÜL AKKOR JAVÍTHATÓ** a megállapított hiba, ha a hibával kapcsolatos eszköz, forrás az ellenőrzés, önellenőrzés évének első napján még megvolt.

▲ **KÖZVETVE AKKOR JAVÍTHATÓ** a megállapított hiba, ha

- a hibával kapcsolatos eszköz, forrás az ellenőrzés, önellenőrzés évének első napján már nem volt meg, illetve
- ha a hiba nem eszközökkel, forrásokkal, hanem
  - költséggel, ráfordítással, vagy
  - bevétellel kapcsolatos.

AZ ELLENŐRZÉS, ÖNELLENŐRZÉS SORÁN FELTÁRT HIBÁK CSOPORTOSÍTÁSA A JAVÍTÁS SZEMPONTJÁBÓL III.

▲ **CSAK NYILVÁNTARTÁSI HIBÁK (értékelési hibák):** csak a könyvviteli nyilvántartásokban jelentenek hibát, miközben a költségvetési kapcsolat helyes.

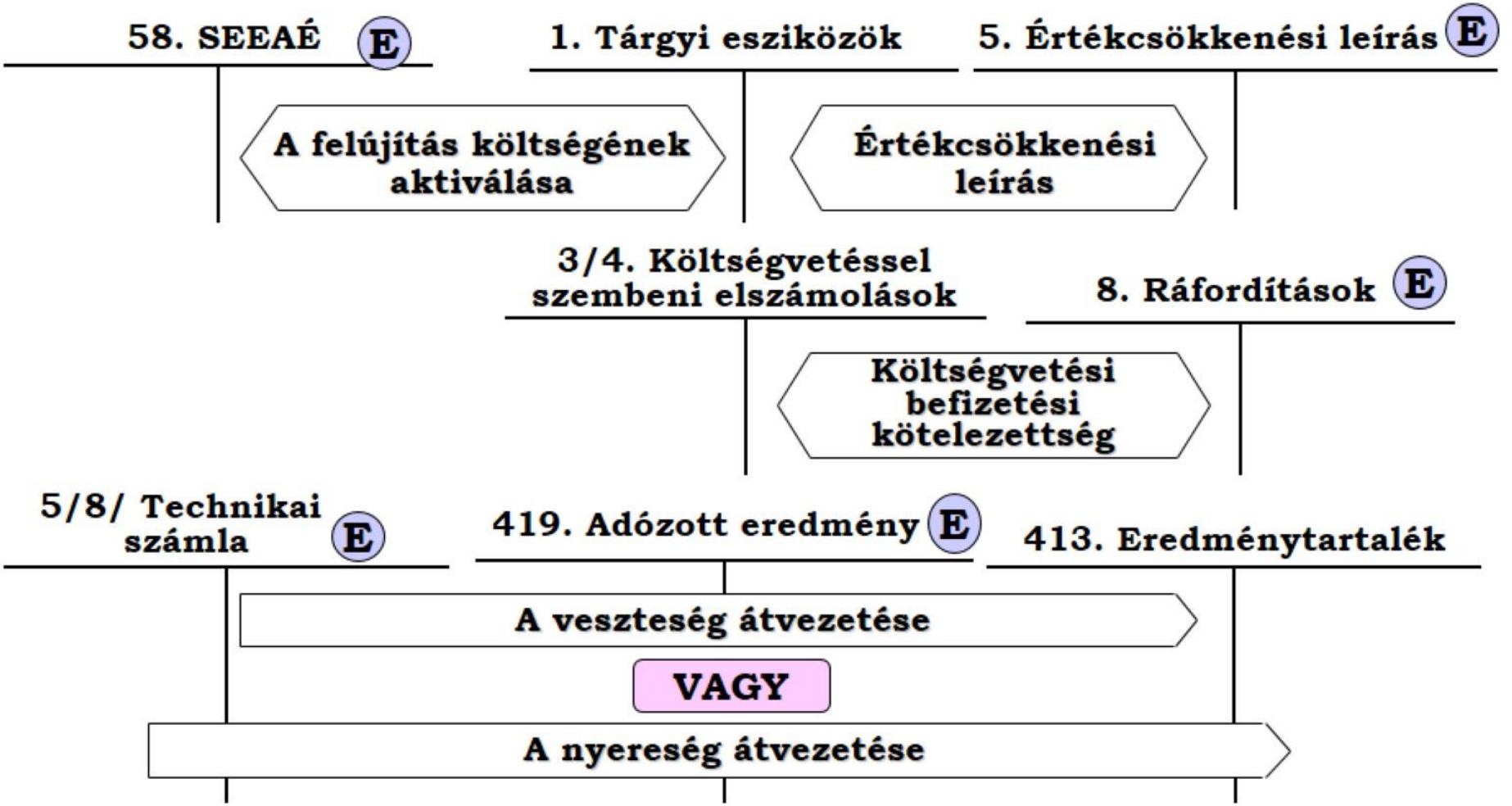
- Az eszközök, források értékelése nem számviteli előírások szerint történt, ezért azok mérlegértéke rossz.
- Így másodlagos hibaként társasági adó
  - hiány, vagy
  - többlet is keletkezhet.

▲ Ezen belül eltérő a javítás attól függően, hogy

- az ellenőrzés, önellenőrzés évének első napján az eszköz még megvolt (közvetlenül javítható),
- már nem volt meg (korábbi hiba időközben automatikusan rendeződött, az érintett E/F már kikerült a céhből),
- K/R/B hiba, ami az eredmény végösszegét nem, csak az eredménykimutatás struktúráját változtatta meg (jelentős hiba miatt azonban helyesbíteni kell),
- olyan hiba, ami nem érinti az eredményt, így jelentős összegű hiba nem lehet (ellentétben az első két esettel).

KÖZVETLENÜL JAVÍTHATÓ HIBA ELSZÁMOLÁSA

PÉLDÁUL: a felújítás költségét nem aktiválták, a hibafeltárás évében a tehergépkocsi MÉG MEGVOLT, a hiba JELENTŐS ÖSSZEGŰ.

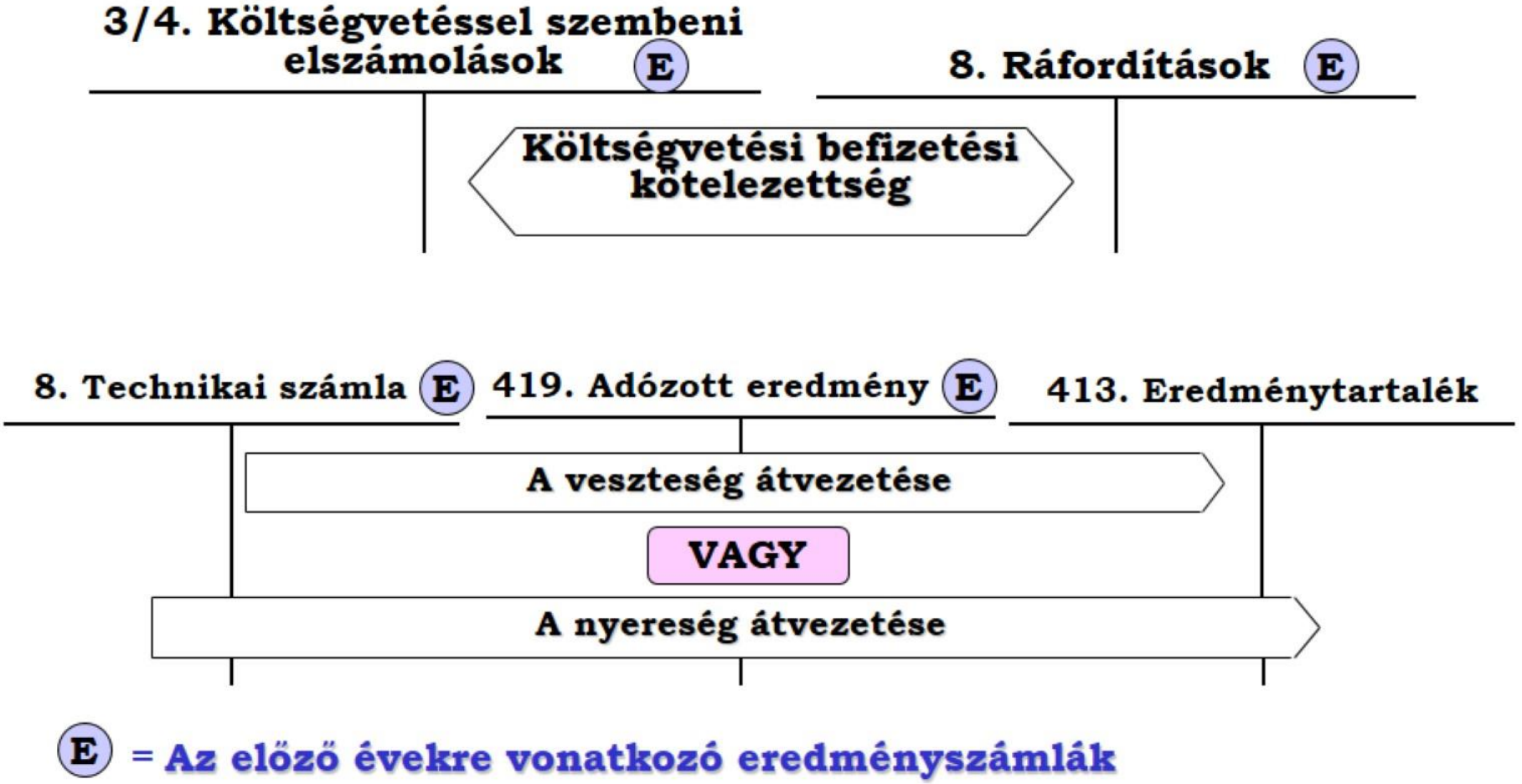


E = Az előző évekre vonatkozó eredményszámlák

SEEAÉ = **S**aját **e**lőállítású **e**szközök **a**ktivált **é**rtéke

A KÖZVETETTEN JAVÍTHATÓ HIBA ELSZÁMOLÁSA

PÉLDA: az 5-7.1 vázlaton leírtakkal azonos, azzal az eltérés-sel, hogy a felújított eszköz a hibafeltárás évének ELSŐ NAP-JÁN MÁR NEM VOLT MEG.



E = Az előző évekre vonatkozó eredményszámlák

A NEM JELENTŐS ÖSSZEGŰ HIBA JAVÍTÁSÁNAK ELSZÁMOLÁSA

- **A nem jelentős összegű hiba javításának elszámolása az 5-8.1 és az 5-8.2 vázlaton bemutatottak szerint történik, csak a tárgyév adózott eredményét érinti (növeli vagy csökkenti).**

A HIBA ELÉVÜLÉSI IDEJE

Számviteli szempontból

Az Szt. értelmében nincs elévülés!

Az ellenőrzések során feltárt hibákat és hibahatásokat mindenképpen ki kell javítani!

Adózási szempontból

Art. 34. § (7); 164. § (1),(2),(5),(6)

Nincs helye önellenőrzésnek és ellenőrzésnek az adó megállapításához való jog elévülése esetén!
(5 év, 6 hónappal hosszabbodhat!)

PÉLDA A JELENTŐS ÖSSZEGŰ HIBA, HIBAHATÁS, KÖVETKEZMÉNY KIJAVÍTÁSÁRA ÉS BEMUTATÁSÁRA I.

▲ **AZ ELLENŐRZÉS SORÁN FELTÁRT HIBA LEÍRÁSA:**

Egy kft-ben 20X0. március 31-én fejezték be egy munkagép felújítását. A felújítás költsége 1.000 eFt volt, melyet nem aktiváltak. A hibát 20X1. augusztus 31-én önellenőrzéssel tárták fel. A munkagépet a hiba feltárásakor is használják.

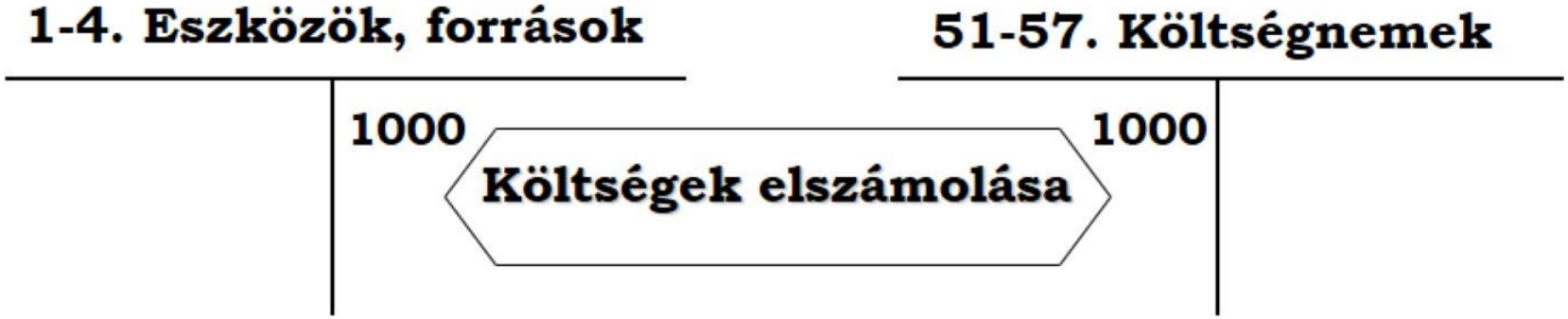
▲ **A HIBA KIJAVÍTÁSÁHOZ SZÜKSÉGES INFORMÁCIÓK:**

- **A leírási kulcs 20 %.**
- **A jegybanki alapkamat 10 %.**
- **A társasági adó kulcs 10 %.**
- **A tárgyi eszközök értékcsökkenését csak év végén számolják el.**
- **A kft a költségeket csak költségnemek szerint számolja el.**
- **A kft összköltség eljárással készíti az eredménykimutatást.**
- **A kft-ben 100 eFt feletti hiba jelentős összegűnek minősül.**

PÉLDA A JELENTŐS ÖSSZEGŰ HIBA, HIBAHATÁS, KÖVETKEZMÉNY KIJAVÍTÁSÁRA ÉS BEMUTATÁSÁRA II.

▲ A HIBÁS (ROSSZ) ÉS A HIBÁTLAN (JÓ) KÖNYVELÉS BEMUTATÁSA

- **A HIBÁS (ROSSZ), ILLETVE HIÁNYOS KÖNYVELÉS***



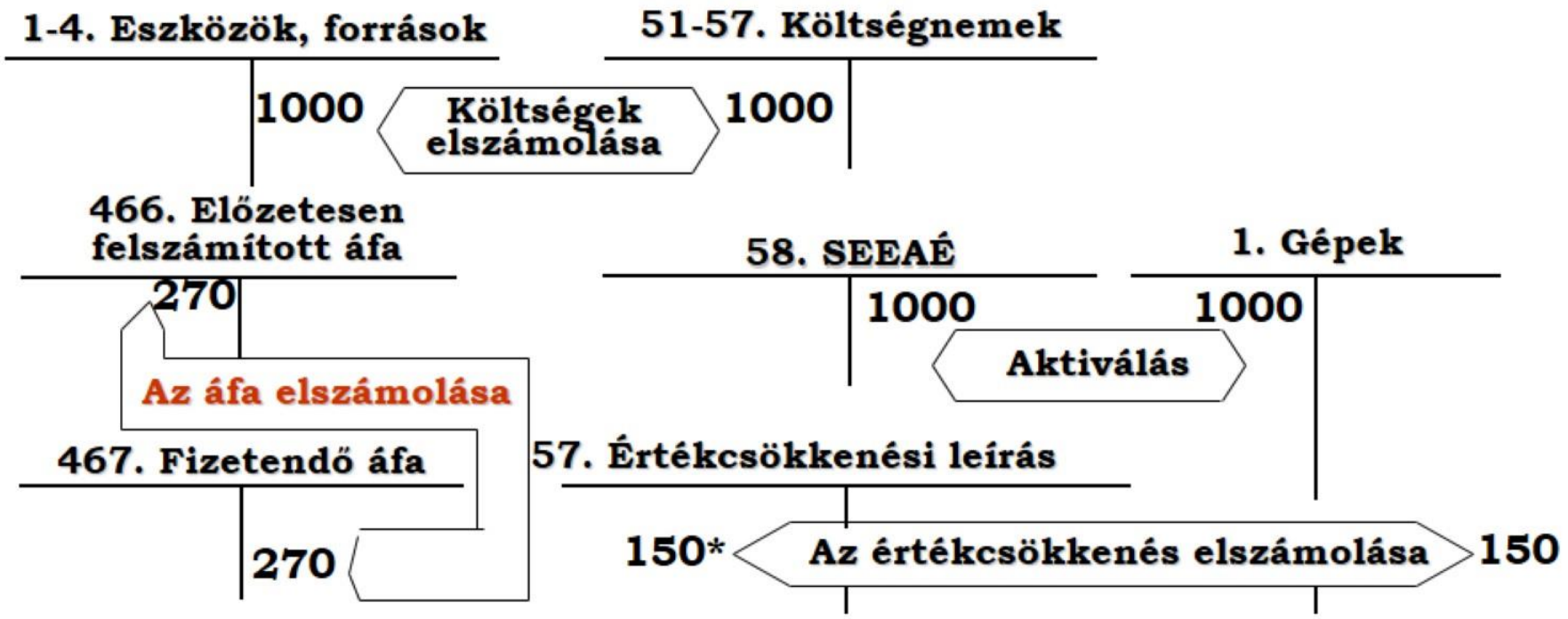
EREDMÉNYHATÁS (ADÓZÁS ELŐTTI EREDMÉNY): - 1000

---

* Itt a hiba az aktiválás könyviteli elszámolásának elmaradásából ered.

PÉLDA A JELENTŐS ÖSSZEGŰ HIBA, HIBAHATÁS, KÖVETKEZMÉNY KIJAVÍTÁSÁRA ÉS BEMUTATÁSÁRA III.

- **A HIBÁTLAN (JÓ) KÖNYVELÉS**



EREDMÉNYHATÁS (ADÓZÁS ELŐTTI EREDMÉNY): - 150

EREDMÉNYKÜLÖNBSÉG: -1000 – (-150) = -850

$$* \frac{1000 \cdot 0{,}2}{12} \cdot 9 = 150$$

PÉLDA A JELENTŐS ÖSSZEGŰ HIBA, HIBAHATÁS, KÖVETKEZMÉNY KIJAVÍTÁSÁRA ÉS BEMUTATÁSÁRA IV.

▲ A hiba, a hibahatás, a következmény(ek) (pótlék) számszerűsítése

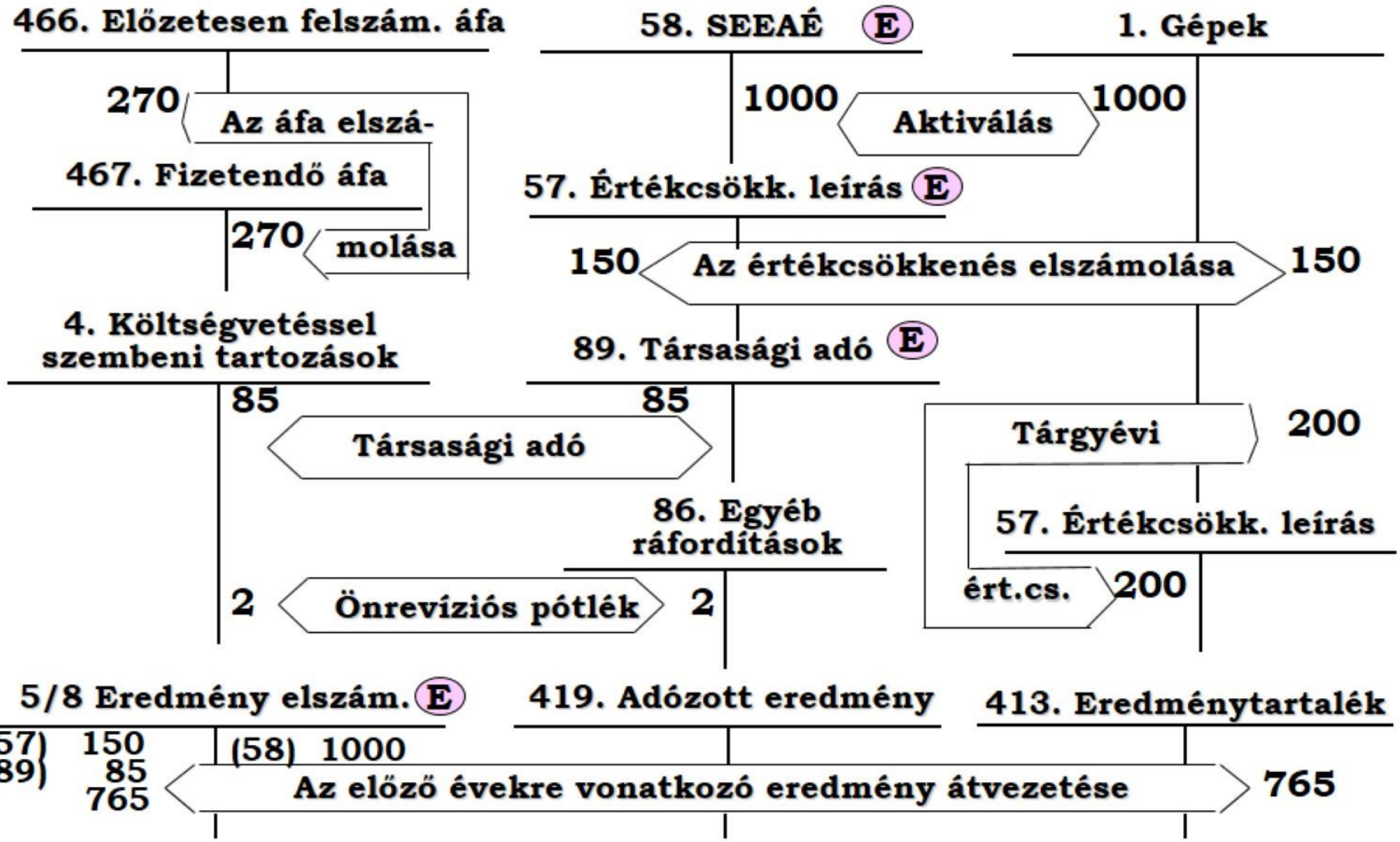
- **HIBA:** Kevesebb a gépek B° értéke és az aktivált saját teljesítmények értéke 1.000 eFt-tal
- **HIBAHATÁSOK:** Kevesebb a gépek értékcsökkenése 150 eFt-tal
  Társasági adóhiány (850 • 0,1 = 85) 85 eFt
  Áfa hiány nincs, mert saját rezsiben történt a felújítás
- **KÖVETKEZMÉNY:** ÖNREVIZIÓS PÓTLÉK (85 • 0,10 • 0,25 ÉV (3 hó) = 2,125) 2 eFt

▲ A HIBA MEGÁLLAPÍTÁS ÉVÉRE VONATKOZÓ HATÁS:

- Értékcsökkenés egész évre (1000 • 0,2 = 200) 200 eFt

PÉLDA A JELENTŐS ÖSSZEGŰ HIBA, HIBAHATÁS, KÖVETKEZMÉNY KIJAVÍTÁSÁRA ÉS BEMUTATÁSÁRA V.

▲ JAVÍTÓ KÖNYVELÉS



PÉLDA A JELENTŐS ÖSSZEGŰ HIBA, HIBAHATÁS, KÖVETKEZMÉNY KIJAVÍTÁSÁRA ÉS BEMUTATÁSÁRA VI.

▲ A HIBA ÉS A HIBAHATÁSOK BEMUTATÁSA AZ EREDMÉNYKIMUTATÁSBAN

Eredménykimutatás, 20X1. december 31.

eFt

Megnevezés	Ha nincs hiba	A hiba feltárása esetén	
	Tárgyév	Az előző évek módosításai	Tárgyév
Nettó árbevétel	60000		60000
Aktivált saját teljesítmények	0	1000	0
Értékcsökkenési leírás	15000	150	15200*
Egyéb ráfordítások	8000		8004**
Egyéb tételek (ráfordítások)	32000		32000
Adózás előtti eredmény	5000	850	4796***
Társasági adó	1000	85	980***
Adózott eredmény	4000	765	3816

* Plusz a hiba tárgyévi értékcsökkenése (200 eFt)
** Plusz a 4 eFt önrevíziós pótlék
*** A hiba tárgyévi hatása az eredményre –204 eFt
**** A 204 eFt eredménycsökkenés 10 százalékával (20eFt-tal) csökken az adófizetési kötelezettség

PÉLDA A JELENTŐS ÖSSZEGŰ HIBA, HIBAHATÁS, KÖVETKEZMÉNY KIJAVÍTÁSÁRA ÉS BEMUTATÁSÁRA VII.

▲ A HIBA ÉS HIBAHATÁSOK BEMUTATÁSA A MÉRLEGBEN

Mérleg, 20X1. december 31. eFt

Megnevezés	Ha nincs hiba	A hiba feltárása esetén	
	Tárgyév	Az előző évek módosításai	Tárgyév
Gépek	10000*	850	10650
Egyéb eszközök	20000		20000
ESZKÖZÖK ÖSSZESEN	30000	850	30650
Jegyzett tőke	15000		15000
Eredménytartalék	2000	765	2765
Adózott eredmény	4000		3816
Egyéb kötelezettség	8000		8000
Adókötelezettség	1000**	85	1065
Önrevíziós pótlék kötelezettség	0		2
FORRÁSOK ÖSSZESEN	30000	850	30650

* Mínusz 200 eFt a tárgyévi értékcsökkenés

** Mínusz a tárgyévi écs (200 eFt) 10%-a: 20 eFt és az önellenőrzési pótlék (2 eFt) 10%-a 0,2 eFt, így lett 980 eFt + 85 eFt = 1065 eFt

2. PÉLDA A JELENTŐS ÖSSZEGŰ HIBA, HIBAHATÁS, KÖVETKEZMÉNY KIJAVÍTÁSÁRA ÉS BEMUTATÁSÁRA I.

A társaság 20X0-ben nem aktivált egy 2.100 eFt értékű tárgyi eszközt (saját rezsi), annak ellenére, hogy 20X0.12.31-én használatba vették. Az eszközt azóta is használják, várható hasznos élettartam 14 év. Társasági adó kulcsa 10 %. A hibafeltárás időpontja 20X7. április 1.
A vállalkozás számviteli politikája alapján a hiba jelentős, ha feltárt hibák és hibahatások összege meghaladja az ellenőrzött üzleti év mérlegfőösszegének 2 %-át.

Feladat: Végezze el a helyesbítő könyveléseket!

Adatok eFt-ban

	20X0.	20X1.	20X2.	20X3.	20X4.	20X5.	20X6.	20X7.
Mérlegfőösszeg	40.000	42.500	44.000	38.000	33.000	30.000	37.000	38.000

2. PÉLDA A JELENTŐS ÖSSZEGŰ HIBA, HIBAHATÁS, KÖVETKEZMÉNY KIJAVÍTÁSÁRA ÉS BEMUTATÁSÁRA II.

Megoldás

Adatok eFt-ban

	20X0.	20X1.	20X2.	20X3.	20X4.	20X5.	20X6.	20X7.
Mérlegfőösszeg	**40.000**	**42.500**	**44.000**	**38.000**	**33.000**	**30.000**	**37.000**	**38.000**
Hatás az eredményre (SEEAÉ)	+2.100							
Hatás az eredményre (écs.)		-150	-150	-150	-150	-150	-150	-150
Hatás az eredményre (Tao)	-210	+15	+15	+15	+15	+15	+15	+15
Hatás a saját tőkére	+ 1.890	-135	-135	-135	-135	-135	-135	-135
HIBA ABSZOLÚT ÖSSZEGE	**4.200**	**300**	**300**	**300**	**300**	**300**	**300**	**300**
Mérlegfőösszeg 2%-a	800	850	880	760	660	600	740	760
JELENTŐS/ NEM JELENTŐS	**J**	**NJ**	**NJ**	**NJ**	**NJ**	**NJ**	**NJ**	**NJ**
Jogkövetkezmény	elévült	nincs	nincs	nincs	nincs	nincs	nincs	nincs

2. PÉLDA A JELENTŐS ÖSSZEGŰ HIBA, HIBAHATÁS, KÖVETKEZMÉNY KIJAVÍTÁSÁRA ÉS BEMUTATÁSÁRA III.

Jelentős hiba javítása 20X0-ra vonatkozóan:

T 12 Ingatlanok és kapcs. V.É.J.
K 582. SEEAÉ 2.100 eFt
T 493 Adózott eredmény elszámolási számla
K 419 Adózott eredmény 2.100 eFt

A társasági adó hiányt nem kell könyvelni, mert időközben elévült, így jogkövetkezmény sem jelentkezik.

2. PÉLDA A JELENTŐS ÖSSZEGŰ HIBA, HIBAHATÁS, KÖVETKEZMÉNY KIJAVÍTÁSÁRA ÉS BEMUTATÁSÁRA IV.

Nem jelentős hiba javítása 20X1-re (és a követő évekre) vonatkozóan:

T 57. Értékcsökkenési leírás
K 129 Ingatlanok és kapcs. V.É.J. értékcsökkenése 150 eFt

T 461 Adófizetési kötelezettség
K 89 Társasági adó 15 eFt

Jogkövetkezmény nincs, mert nem adóhiány, hanem adótöbblet keletkezett.

A JELENTŐS ÖSSZEGŰ HIBA ELSZÁMOLÁSÁNAK ÉS BEMUTATÁSÁNAK SZABÁLYOZÁSA

- **Az ellenőrzés során a mérlegkészítés időpontjáig megállapított – az előző üzleti év(ek)re vonatkozó – jelentős összegű hibák elkülönítetten kimutatott eredményre gyakorolt hatásának összegét az EREDMÉNYTARTALÉKOT NÖVELŐ-CSÖKKENTŐ TÉTELKÉNT, a hiba megállapításának üzleti évében kell elszámolni.**

- **A mérlegben és az eredménykimutatásban összevontan szereplő adatokat a kiegészítő mellékletben évenkénti megbontásban be kell mutatni.**

- **Amennyiben az ellenőrzés az előző üzleti év(ek) éves beszámolójában elkövetett jelentős összegű hibá(ka)t állapított meg, akkor az ELŐZŐ ÉV(EK)RE VONATKOZÓ – a mérlegkészítés napjáig megismert és nem vitatott, nem fellebbezett, illetve jogerőssé vált megállapítások miatti - MÓDOSÍTÁSOKAT A MÉRLEG ÉS AZ EREDMÉNYKIMUTATÁS MINDEN TÉTELÉNÉL AZ ELŐZŐ ÉV ADATAI MELLETT BE KELL MUTATNI, AZOK NEM KÉPEZIK RÉSZÉT AZ EREDMÉNYKIMUTATÁS TÁRGYÉVI ADATAINAK. Ez esetben a mérlegben és az eredménykimutatásban is külön-külön oszlopban szerepelnek**
  - **az előző üzleti év adatai,**
  - **a lezárt üzleti év(ek)re vonatkozó módosítások, valamint**
  - **a tárgyévi adatok.**

A JELENTŐS ÖSSZEGŰ HIBA BEMUTATÁSA A MÉRLEGBEN ÉS AZ EREDMÉNYKIMUTATÁSBAN

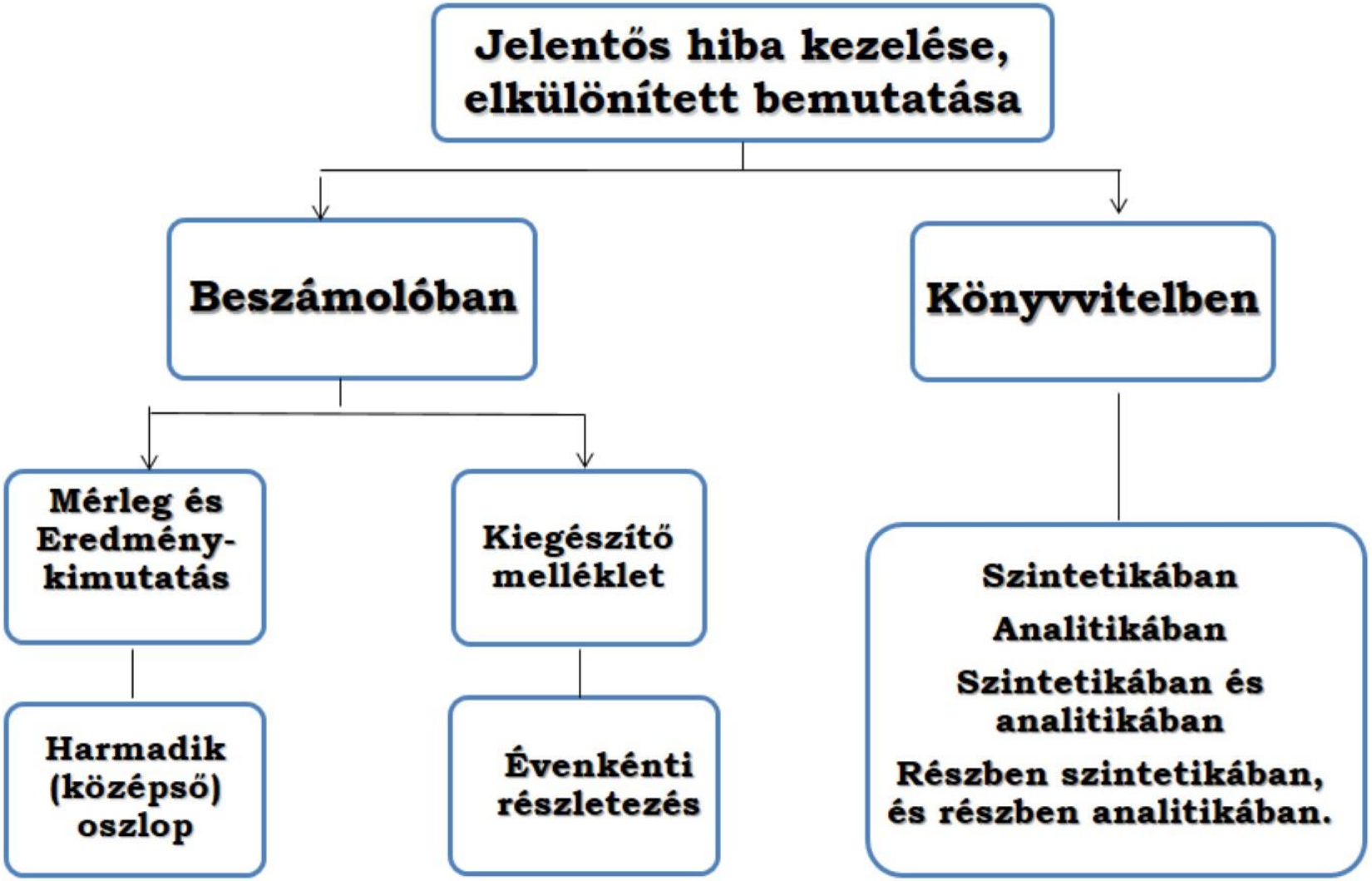
Mérleg, 20X2. 12. 31.

Megnevezés	Előző üzleti év adatai	A lezárt üzleti év(ek)re vonatkozó módosítások	Tárgyév adatai
⋮			A MÓDOSÍTÁSOKKAL EGYÜTT!
Eszközök összesen			
⋮ Eredménytartalék Adózott eredmény ⋮		—	
Források összesen			

Eredménykimutatás, 20X2. 12. 31.

Megnevezés	Előző üzleti év adatai	A lezárt üzleti év(ek)re vonatkozó módosítások	Tárgyév adatai
Bevételek (hozamok) Költségek, ráfordítások Adózott eredmény			A MÓDOSÍTÁSOKAT NEM TARTALMAZZA!

A JELENTŐS ÖSSZEGŰ HIBA BEMUTATÁSA A MÉRLEGBEN ÉS AZ EREDMÉNYKIMUTATÁSBAN



A HÁROMOSZLOPOS MÉRLEG FELÉPÍTÉSE

- **Előző év oszlopban kell kimutatni az eszközök és források üzleti évi nyitó adatait, amelyek megegyeznek az előző üzleti év mérlegének mérlegfordulónapi záró eszköz- és forrásadataival.**

- **Előző év(ek) módosításai oszlopba a feltárt jelentős összegű hibáknak az egyes eszközöket, illetve forrásokat érintő adatait kell előjel-helyesen (több üzleti évet érintő jelentős összegű hibák esetén összevontan) beállítani.**

- **Tárgyév oszlopba az üzleti év mérlegfordulónapi – leltárral alátámasztott – eszköz- és forrásadatait kell beállítani.**

A HÁROMOSZLOPOS MÉRLEG FELÉPÍTÉSE II.

Mérleg 20X1. mérlegfordulónap

Eszköz/forrás tétel megnevezése	Előző év eFt	Előző év (évek) módosítása eFt	Tárgyév eFt
A./ Befektetett eszközök			
I. Tárgyi eszközök			
.			
.			
B./ Forgóeszközök			
.			

A HÁROMOSZLOPOS EREDMÉNYKIMUTATÁS FELÉPÍTÉSE I.

- **Előző év oszlopban kell kimutatni az előző üzleti év bevétel- és ráfordítás adatait, amelyek megegyeznek az előző üzleti év eredménykimutatásának „Tárgyév” oszlopban lévő bevétel- és ráfordítás adataival.**

- **Előző év(ek) módosításai oszlopban a feltárt jelentős összegű hibáknak az eredménykimutatás egyes bevétel, illetve ráfordítás tételeit érintő adatait kell előjel helyesen (több üzleti évet érintőjelentős összegű hibák esetén összevontan) beállítani (így az eredménykimutatás tételeinél előfordulhat, hogy a középső oszlopban negatív előjelű árbevétel, vagy negatív előjelű költség szerepel).**

- **Tárgyév oszlopba a hibafeltárás üzleti évének bevétel- és ráfordítás-adatait kell beállítani.**

A HÁROMOSZLOPOS EREDMÉNYKIMUTATÁS FELÉPÍTÉSE II.

Eredménykimutatás 20X1. év

Bevétel/ráfordítás tétel megnevezése	Előző év eFt	Előző év (évek) módosítása eFt	Tárgyév eFt
01. Értékesítés nettó árbevétele			
.....			
.....			

A JELENTŐS ÖSSZEGŰ HIBA MEGJELENÉSE A KIEGÉSZÍTŐ MELLÉKLETBEN

Az Szt. 88. § (5) bekezdése az alábbiak szerint rendelkezik:

„A kiegészítő mellékletben be kell mutatni az ellenőrzés során feltárt jelentős összegű hibák eredményre, az eszközök és a források állományára gyakorolt - a mérlegben, az eredménykimutatásban a megfelelő tételeknél összevontan szereplő - hatását, évenkénti megbontásban.”

A NEM JELENTŐS HIBA KEZELÉSE

- nem kell elkülönítetten kezelni, azaz része a tárgy évi eredménynek;
- két oszlopos marad mérleg és eredménykimutatás; a feltárt hibák és hiba hatások a tárgyévi adatok között szerepelnek;
- minden adózás előtti eredményt érintő tétel – a kétszeres adózás elkerülése érdekében – adóalap korrekció lesz év végén (az évközi ellenőrzések során eredményt csökkentő tételek plusz, az eredményt növelő tételek mínusz előjellel).

ÖNELLENŐRZÉS - PÉLDA I.

A társaságnál a 20X2. június 20-i önrevízió megállapítása alapján a 20X1. december hónapra ki nem számlázott és nyilvántartásba nem vett járó bérleti díj következtében elkövetett hiba összege 10.000 eFt+ÁFA. A hiba elkövetésének évében a mérleg főösszeg 900.000 eFt. Az adózó havi ÁFA bevalló, ÁFA kulcs 27 %, a Tao kulcs 10 %, a jelentős hiba mértéke a számviteli politika alapján az ellenőrzött üzleti év mérlegfőösszegének 1%-a, jegybanki alapkamat 5,25 %. (1 hónap = 30 nap). A felszámítás időpontjában érvényes adószabályok szerint a pótlék mértéke: a jegybanki alapkamat 365-öd része minden naptári nap után.

Feladat: Végezze el az önellenőrzéssel kapcsolatos számviteli teendőket!

ÖNELLENŐRZÉS - PÉLDA II.
ÖNELLENŐRZÉS PÓTLÉK MEGHATÁROZÁSA

Önrevíziós pótlék fizetési kötelezettség Tao hiány miatt:
TA pótlék időtartama: 20X2. jún. 1. – 20X2. jún. 20= 20 nap
Pótlék alapja, TA hiány: 1.000 eFt (=10.000*0,1)
Jegybanki alapkamat: 5,25 %
Önellenőrzési pótlék: 2.876 Ft, kerekítve 3 eFt.

Önrevíziós pótlék fizetési kötelezettség ÁFA hiány miatt:
ÁFA pótlék időtartama: 20X2. jan. 20 – 20X2. jún. 20 = 150 nap
Pótlék alapja: 2.700 eFt (10.000*0,27)
Jegybanki alapkamat: 5,25 %
Önellenőrzési pótlék: 58.253 Ft, kerekítve 58 eFt.

ÖNELLENŐRZÉS - PÉLDA III.
HIBA MINŐSÍTÉSE

Számviteli politika alapján jelentős hiba összeghatára:
Mérleg főösszeg 900.000 eFt
Jelentős hiba határa (MFÖ 1%-a) = 9.000 eFt

Hiba és hibahatások figyelembe veendő összege:

Feltárt hiba eredményre gyakorolt hatása	**10.000 eFt**
Társasági adó kötelezettség változás eredményre gyakorolt hatása	**1.000 eFt**
Adózott eredmény változás saját tőkére gyakorolt hatása	**9.000 eFt**
Összesített hatás (előjeltől függetlenül)	**20.000 eFt**

Így a jelentőség minősítése során gyakorlatilag az elkövetett hiba kétszeresével kell számolni

Következtetés:
Az elkövetett hiba a számviteli politika alapján jelentősnek minősül!

ÖNELLENŐRZÉS - PÉLDA IV.
HIBA ÉS KÖVETKEZMÉNYEI SZÁMVITELI RENDEZÉSE

Megnevezés	T számla	K számla	Összeg
Hiba korrekciója			
Vevők	311. Vevőkövetelések (E)	91-92. Ért. nettó árbev. (E)	10 000
ÁFA	311. Vevőkövetelések (E)	467. Fizetendő ÁFA (E)	2 700
Hiba hatás korrekciója			
Társasági adó hiány (20X1.évre)	89. Társasági adó (E)	461. Társasági adó kötelezettség (E)	1 000
Eredmény számlák zárása			
Társasági adó (20X1. évre)	493. Eredmény elsz. (E)	89. Társasági adó (E)	1 000
Árbevétel (20X1. évre)	91-92 Ért. nettó árbev. (E)	493. Eredmény elsz. (E)	10 000
Adózott eredmény (20X1. évre)	493. Eredmény elsz. (E)	419. Adózott eredmény (E)	9 000
Tárgyévi hiba hatás			
Adózott eredmény átvezetése	419. Adózott eredmény (E)	413. Eredménytartalék (E)	9 000
Önrevíziós pótlék	86. Egyéb ráfordítás (E)	46. Adóhatósági köt. (E)	61

ÖNELLENŐRZÉS - PÉLDA V.
HIBA ÉS KÖVETKEZMÉNYEI MEGJELENÉS A 20X2. ÉVRŐL KÉSZÍTETT BESZÁMOLÓBAN

- 3 oszlopos mérleg és eredmény-kimutatás
- Előző év oszlopban kell kimutatni az eszközök és források üzleti évi nyitó adatait, valamint az előző üzleti év bevétel- és ráfordítás adatait, amelyek megegyeznek az előző üzleti év beszámolójának tárgyévi adataival.
- A középső, „Előző év(ek) módosításai" oszlopban az érintett eszköz-, illetve forrás-számlára elkülönítetten könyvelt előző évi adatokat, illetve az egyes bevétel, illetve ráfordítás tételeket érintő adatokat kell előjel helyesen, több üzleti évet érintő jelentős összegű hibák esetén összevontan beállítani.

- MÉRLEGBEN
  - Vevőkövetelések: +12.700 eFt
  - Egyéb követelés/kötelezettség (ÁFA fizetési kötelezettség) -/+2.700 eFt
  - Egyéb követelés/kötelezettség (TA fizetési kötelezettség) -/+1.000 eFt
  - Adózott eredmény +9.000 eFt

- EREDMÉNYKIMUTATÁSBAN
  - Értékesítés nettó árbevétele +10.000 eFt
  - Társasági adó fizetés +1.000 eFt
  - Adózott eredmény +9.000 eFt

ÖNELLENŐRZÉS - PÉLDA V.
HIBA ÉS KÖVETKEZMÉNYEI MEGJELENÉS A 20X2. ÉVRŐL KÉSZÍTETT BESZÁMOLÓBAN

- **Tárgyév oszlopban az üzleti év mérlegfordulónapi – leltárral alátámasztott – eszköz- és forrásadatait, valamint bevétel- és ráfordítás-adatait kell beállítani. DE az ellenőrzött üzleti év adózott eredményének változása (+9.000 eFt), a mérleg harmadik oszlopában az Eredménytartalék összegét módosítja.**

ÖSSZEVONT (KONSZOLIDÁLT) ÉVES BESZÁMOLÓ

1. ALAPFOGALMAK, A KONSZOLIDÁCIÓ CÉLJA, FELADATAI

ALAPFOGALMAK

▲ **Konszern**

A vállalkozások olyan csoportja, amelyben a vállalkozások jogilag önállóak, de pénzügyileg nem függetlenek. Az egymással érdekeltségi viszonyban álló vállalkozások esetében a tulajdonos vállalkozás a tulajdonában lévő, jogilag önálló vállalkozás üzleti, pénzügyi politikáját befolyásolja.

▲ **Összevont (konszolidált) éves beszámoló**

A konszernbe tartozó vállalkozások együttes vagyoni, pénzügyi és jövedelmi viszonyait tükröző dokumentum, amit konszern-beszámolónak is neveznek.

▲ **Konszolidálás**

Az egyedi beszámolók összevonása során keletkezett halmozódások kiszűrése. Az összevont mérleg és eredménykimutatás többféle halmozódást tartalmaz. Pl. tőke, bevétel, stb.

▲ **Összevont mérleg**

Az egyedi mérlegek adatainak összegzése során készített mérleg, amely a halmozódásokat még tartalmazza.

▲ **Konszolidált mérleg**

Olyan összevont mérleg, amely halmozódást már nem tartalmaz.

▲ **Konszern-számvitel**

Az összevont (konszolidált) éves beszámolóval kapcsolatos, annak összeállítását szolgáló számvitel.

KONSZERN BESZÁMOLÓ

▲ Célja, feladata

A jogilag önálló, de gazdaságilag egymásra hatást gyakorló vállalkozások együttes vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetének olyan bemutatása, MINTHA AZOK EGYETLEN VÁLLALKOZÁSKÉNT MŰKÖDNÉNEK.

▲ Rendeltetése, sajátosságai

- **a piaci szereplők hiteles tájékoztatása,**
- **nemzetközi jogharmonizáció,**
- **adatszolgáltatás a vállalkozások egymáshoz viszonyított helyzetének elemzéséhez.**

Nem **helyettesíti az egyedi beszámolókat.**

Nem **használható a társasági adó és az osztalék megállapításához, a hitelkérelem megalapozásához.**

ÖSSZEVONT (KONSZOLIDÁLT) ÉVES BESZÁMOLÓ KÉSZÍTÉSI KÖTELEZETTSÉG

- **Összevont (konszolidált) éves beszámolót és összevont (konszolidált) üzleti jelentést is köteles készíteni – a számviteli törvényben megfogalmazott kivételekkel – AZ A VÁLLALKOZÓ, AMELY EGY VAGY TÖBB VÁLLALKOZÓHOZ FŰZŐDŐ VISZONYÁBAN ANYAVÁLLALATNAK MINŐSÜL.**
- **AZ ÖSSZEVONT (konszolidált) éves BESZÁMOLÓT AZ ANYAVÁLLALAT ÜZLETI ÉVÉRŐL kell elkészíteni. Amennyiben az anyavállalat leányvállalatainak üzleti éve eltér az anyavállalat éves beszámolójának üzleti évétől, akkor az összevont (konszolidált) éves beszámoló üzleti éve lehet a leglényegesebb leányvállalat, vagy a leányvállalatok többsége éves beszámolójának üzleti éve is.**
- **Az anyavállalat a jóváhagyásra jogosult testület által elfogadott – a könyvvizsgáló záradékával elfogadott, vagy a záradék megadásának elutasításával ellátott – összevont (konszolidált) éves beszámolót A MÉRLEGFORDULÓNAPTÓL SZÁMÍTOTT 180 NAPON belül köteles A CÉGBÍRÓSÁGNÁL letétbe helyezni és közzétenni.**

A KONSZOLIDÁLT BESZÁMOLÓBAN SZEREPLŐ VÁLLALKOZÁSOK

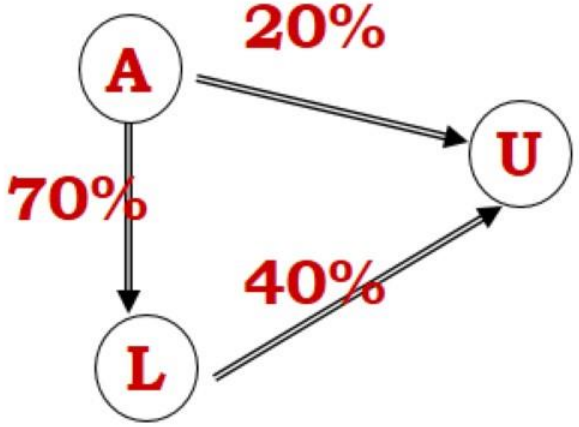
- Azok a vállalkozások szerepelnek a konszolidált éves beszámolóban, amelyek egymással érdekeltségi, részesedési viszonyban állnak.

- **ANYAVÁLLALAT:**
  Az a vállalkozás, amely egy másik vállalkozásnál KÖZVETLENÜL, VAGY egy másik leányvállalaton keresztül KÖZVETETTEN MEGHATÁROZÓ BEFOLYÁST GYAKOROL.

- **LEÁNYVÁLLALAT:**
  Az a vállalkozás, amelyben az anyavállalat meghatározó befolyást gyakorol.

- **KÖZVETLEN BEFOLYÁS:**

- **KÖZVETETT BEFOLYÁS:**



- AHOL:
  A = Anyavállalat
  L = Leányvállalat
  U = Unokavállalat
  % = A befolyás mértéke

A MEGHATÁROZÓ BEFOLYÁS

▲ ALAPJA:

- **TÖBBSÉGI SZAVAZAT**, többségi tulajdoni hányad, (> 50%) - TÉNYLEGES KONSZERN,

- **SZERZŐDÉSES JOGVISZONY**, az anyavállalatnak nem kell többségi tulajdonnal rendelkeznie, - SZERZŐDÉSES KONSZERN.

▲ FELTÉTELE:

- az anyavállalat TULAJDONI HÁNYAD ALAPJÁN közvetlenül v. közvetetten rendelkezik a leányvállalat szavazatának – jogosultságának – többségével,
- az anyavállalat MÁS TULAJDONOSOKKAL KÖTÖTT MEGÁLLAPODÁS ÉRTELMÉBEN a leányvállalat szavazatainak – jogosultságainak – többségét egyedül birtokolja,
- az anyavállalat tulajdonosként JOGOSULT ARRA, HOGY A TISZTSÉGVISELŐK ÉS A FELÜGYELŐ BIZOTTSÁG TAGJAINAK TÖBBSÉGÉT KINEVEZZE, illetve visszahívja,
- az anyavállalat A MÁS TULAJDONOSOKKAL KÖTÖTT SZERZŐDÉS V. ALAPSZABÁLY ALAPJÁN – az előzőekben leírtaktól függetlenül – DÖNTŐ IRÁNYÍTÁST, ELLENŐRZÉST GYAKOROL.

A VÁLLALKOZÁSOK CSOPORTOSÍTÁSA A KONSZOLIDÁLÁS SORÁN

▲ **ANYAVÁLLALAT:**

Az a vállalkozás, amely egy másik vállalkozásnál - a leányvállalatnál - közvetlenül, vagy közvetetten meghatározó befolyást gyakorol. Az anyavállalat áll a konszern csúcsán.

▲ **LEÁNYVÁLLALAT:**

Az a vállalkozás, amelyben az anyavállalat **MEGHATÁROZÓ** befolyást gyakorol. (A szavazatok több, mint 50%-ával rendelkezik).

▲ **KÖZÖS VEZETÉSŰ VÁLLALKOZÁS:**

Az a gazdasági társaság, ahol az anyavállalat (az anyavállalat konszolidálásba bevont leányvállalata) és egy vagy több másik vállalkozás a jogosultságokkal, szavazatokkal PARITÁSOS alapon – legalább 33%-os szavazati aránnyal – rendelkezik. A közös vezetésű vállalkozást a tulajdonosok közösen irányítják.

▲ **KONSZOLIDÁLÁSBA TELJESKÖRŰEN BEVONT VÁLLALATOK:**

- az anyavállalat,
- a konszolidálásba bevont leányvállalata, és
- a tőkerészesedés szerint bevont közös vezetésű vállalkozás.

▲ **TÁRSULT VÁLLALKOZÁS**

Az a gazdasági társaság, ahol az anyavállalat **JELENTŐS** részesedéssel, a szavazatok legalább 20%-ával, a hitelintézetek esetében legalább 10 %-ával rendelkezik.

▲ **EGYÉB RÉSZESEDÉSI VISZONYBAN LÉVŐ VÁLLALKOZÁS**

Az a gazdasági társaság, ahol az anyavállalat befolyása nem meghatározó, nem paritásos, nem jelentős.

A SZAVAZATI ARÁNY MEGÁLLAPÍTÁSA

- **SZAVAZATI ARÁNY =**

$$\frac{\text{Anyavállalatot megillető szavazatok száma}}{\text{Leányvállalat összes korrigált szavazatainak száma}} \cdot 100$$

A MEGHATÁROZÓ BEFOLYÁS MEGÍTÉLÉSÉNEK ELŐÍRÁSAI – Anyavállalatot megillető szavazatok száma

- **A LEÁNYVÁLLALATOK bármelyikét megillető jogokat az ANYAVÁLLALATNÁL KELL SZÁMÍTÁSBA VENNI.**

- **SZÁMÍTÁSBA KELL VENNI azokat a jogosultságokat (jogokat) is, amelyeket ugyan közvetlenül nem az anyavállalat, vagy a leányvállalat gyakorol, de azt HARMADIK SZEMÉLYEK – saját nevükben – AZ ANYAVÁLLALAT, VAGY EGY LEÁNYVÁLLALAT JAVÁRA GYAKOROLJÁK.**

- **FIGYELMEN KÍVÜL KELL HAGYNI AZOKAT A JOGOKAT, amelyeket az anyavállalat, vagy valamelyik leányvállalata**
  - **szerződés alapján átruházott jogkörben MÁSOK HELYETT GYAKOROLNAK,**
  - **biztosítékként átvettek, és a jogokat HARMADIK SZEMÉLY UTASÍTÁSAI SZERINT GYAKOROLJÁK,**
  - **mint kezességvállalónak birtokba adtak és a jogokat a KEZES ÉRDEKÉBEN GYAKOROLJÁK.**

A MEGHATÁROZÓ BEFOLYÁS MEGÍTÉLÉSÉNEK ELŐÍRÁSAI – Leányvállalat összes korrigált szavazata

- A szavazati arány megítélésénél az ÖSSZES SZAVAZATI JOGOT CSÖKKENTENI KELL
  - a VISSZAVÁSÁROLT saját részvényhez, üzletrészhez kapcsolódó szavazatok számával,
  - a JOGSZABÁLY előírása szerint nem gyakorolható szavazati jogokkal, pl. szerződés alapján átruházott jogkörben mások helyett gyakorolnak, továbbá
  - azokkal a szavazati jogokkal, amelyekkel az adott vállalat – MINT ANYAVÁLLALAT – szavazati jogaiból saját leányvállalata rendelkezik.

- A leányvállalati viszony létrejöttét az anyavállalat állapítja meg és egyidejűleg köteles ezt a minősítést a leányvállalattal közölni.

A SZAVAZATI ARÁNY MEGÁLLAPÍTÁSA

▲ **SZAVAZATI ARÁNY =**

$$\frac{\text{Anyavállalatot megillető szavazatok száma}}{\text{Leányvállalat összes korrigált szavazatainak száma}} \cdot 100$$

▲ **A LEÁNYVÁLLALAT ÖSSZES KORRIGÁLT SZAVAZATAINAK SZÁMA =**

ÖSSZES SZAVAZATOK SZÁMA

MÍNUSZ:

- **a visszavásárolt részvényekhez, üzletrészekhez kapcsolódó szavazatok száma,**
- **a jogszabály előírása szerint nem gyakorolható szavazati jogok, továbbá**
- **azok a szavazati jogok, amelyekkel az adott vállalat – mint anyavállalat- szavazati jogaiból saját leányvállalata rendelkezik.**

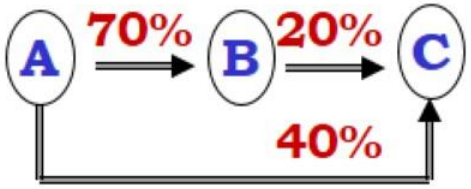
▲ **PÉLDA:**

- **„A" befektető tulajdonában van „B" társaság részvényeiből 98 db.**
- **„B" társaság részvényeinek száma 200 db,**
- **EBBŐL: visszavásárolt részvény 10 db.**

Szavazati arány= $\frac{98}{200-10} \cdot 100 = 51{,}58\%$

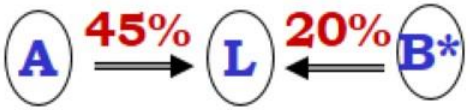
AZ ANYAVÁLLALAT SZAVAZATAINAK SZÁMBAVÉTELE I.

- A leányvállalatok bármelyikét megillető szavazatokat az anyavállalatnál kell figyelembe venni.



„A" anyavállalat, „B", „C" az „A" leányvállalata

- Az anyavállalatnál kell figyelembe venni azokat a szavazatokat is, amelyeket harmadik személy az anyavállalat, ill. leányvállalata részére gyakorol.

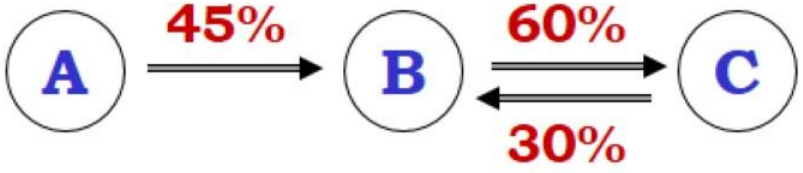


„A" anyavállalat, „L", az „A" leányvállalata

** A „B" vállalkozás az „A" vállalkozás utasítása szerint köteles szavazni.*

AZ ANYAVÁLLALAT SZAVAZATAINAK SZÁMBAVÉTELE II.

- Az anyavállalat (A) szavazati arányának megállapításánál, ha az adott leányvállalat (B) maga is anyavállalat, és az unokavállalat (C) rendelkezik az anyavállalatában – amely maga is leányvállalat (B) – szavazati joggal, akkor ezeket a szavazatokat nem szabad figyelembe venni.



- „A” vállalkozás szavazati aránya „B” vállalkozásban =

$$\frac{45\%}{100\% - 30\%} \cdot 100 = 64{,}29\%$$

- Az „A” társaság leányvállalata a „B”,
- a „B” társaság leányvállalata a „C”,
- a „B” társaság anyavállalat és leányvállalat is.

AZ ANYAVÁLLALAT MENTESÍTÉSÉNEK LEHETŐSÉGEI I.

▲ **HA AZ ANYAVÁLLALAT EGYBEN MAGA IS LEÁNYVÁLLALATA EGY MÁSIK VÁLLALKOZÁSNAK.**

A mentességet a fölérendelt anyavállalat adhatja meg, ha

- **a fölérendelt anyavállalat a számviteli törvény, vagy a 2013/34/EU irányelv vagy az 1606/2002/EK rendelet szerint készít és hoz nyilvánosságra összevont éves beszámolót,**
- **a fölérendelt anyavállalat konszolidált beszámolójában a mentesíthető anyavállalat és leányvállalatai beszámolóit is konszolidálja,**
- **a kisebbség nem kényszeríti ki a mentesíthető anyavállalat konszolidált beszámoló készítését.**

▲ **A kisebbségnek az összevont (konszolidált) beszámoló mérlegfordulónapja előtt 6 hónappal kérnie kell a mentesíthető anyavállalattól.**

A mentesíthető anyavállalat éves beszámolója kiegészítő mellékletének tartalmaznia kell:

a) az összevont (konszolidált) éves beszámolót készítő fölérendelt anyavállalat nevét és székhelyét; valamint

b) utalást arra vonatkozóan, ha az összevont (konszolidált) éves beszámoló készítési kötelezettség alól mentesítették

AZ ANYAVÁLLALAT MENTESÍTÉSÉNEK LEHETŐSÉGEI I.

▲ **MENTESSÉG A NAGYSÁGRENDI MUTATÓK ALAPJÁN**

Akkor nem kötelező konszolidált beszámolót készíteni, ha a tárgyévet megelőző, két egymást követő üzleti évben, az anyavállalat és leányvállalatai az alábbiakban közölt együttes összevont adatai közül kettő nem haladja meg a megadott értéket:

Mérlegfőösszeg	6.000 millió Ft
Éves nettó árbevétel	12.000 millió Ft
Foglalkoztatottak átlagos létszáma	250 fő

AZ ANYAVÁLLALAT MENTESÍTÉSÉNEK LEHETŐSÉGEI II.

- Az előző vázlaton közölt mutatók értékének meghatározásánál AZ ANYAVÁLLALAT ÉS LEÁNYVÁLLALATAINAK, VALAMINT A KÖZÖS VEZETÉSŰ VÁLLALKOZÁSAINAK (a mentesítéstől függetlenül) konszolidálás előtti összesített adatait kell figyelembe venni, a közös vezetésű vállalat esetében TŐKEARÁNYOSAN.
- Ha valamelyik vállalkozás nem rendelkezik a tárgyévet megelőző év adataival, akkor A TÁRGYÉVI VÁRHATÓ adatokat kell figyelembe venni.
- A HITELINTÉZETI, a biztosítóintézeti anyavállalatra, a pénzügyi vállalkozásra, mint anyavállalatra NEM VONATKOZIK a nagyságrendi mutatók alapján leírt mentesítési lehetőség.
- A nagyságrendi mutatók alapján nem mentesíthető az anyavállalat, ha az anyavállalat, vagy a konszolidálásba bevont leányvállalat részvényei, illetve az általuk kibocsátott értékpapírok TŐZSDEI KERESKEDELME ENGEDÉLYEZETT, vagy azt már kérelmezték.
- Az anyavállalatnak NEM KELL összevont (konszolidált) beszámolót készíteni, ha a leányvállalatait, közös vezetésű vállalkozásait FELMENTETTE.

A LEÁNYVÁLLALAT ÉS A KÖZÖS VEZETÉSŰ VÁLLALAT MENTESÍTÉSÉNEK LEHETŐSÉGEI

▲ **MENTESÍTÉS ADHATÓ**, ha

- a leányvállalat, illetve a közös vezetésű vállalat az adatokat aránytalanul magas költségekkel, és késedelmesen tudja csak szolgáltatni,
- a részesedést az anyavállalat forgalmazási céllal szerezte be,
- az anyavállalatot lényeges és tartós jogi korlátok, vagy rendkívüli körülmények tartósan megakadályozzák jogai gyakorlásában, a meghatározó befolyás érvényesítésében,
- a konszern-beszámoló a leányvállalat kihagyásával is megbízható, valós képet nyújt,
- a leányvállalat, illetve a közös vezetésű vállalat az éves beszámoló mérlegfordulónapján előtársaságként működik.

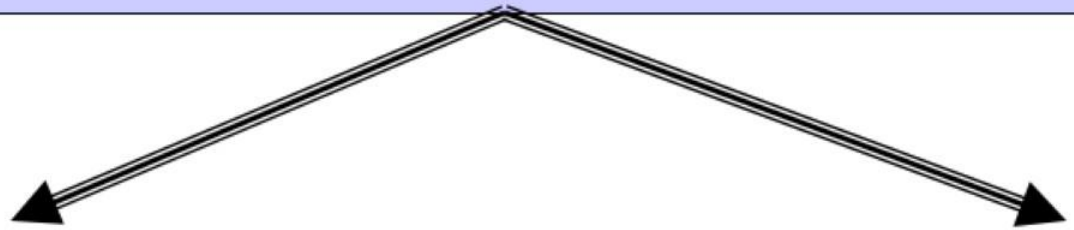
▲ Amennyiben a leányvállalat a teljes konszolidálásból kimarad, akkor az anyavállalat a társult vállalkozásokra előírt szabályok szerint köteles konszolidálni.

A KONSZERN-BESZÁMOLÓ KÉSZÍTÉSÉNEK KÖVETELMÉNYEI

- **A halmozódások kiszűrésével érvényesíteni kell az EGY EGYSÉG ELVÉT.**
  BIZTOSÍTANI KELL, hogy a mérlegben az ESZKÖZÖK ÉS A FORRÁSOK; az eredménykimutatásban A BEVÉTELEK ÉS A RÁFORDÍTÁSOK, valamint mind a két helyen az ADÓZOTT EREDMÉNY HALMOZÓDÁSMENTESEN KERÜLJÖN KIMUTATÁSRA.

- **A konszolidálás során biztosítani kell a világosság, a következetesség, az összemérés számviteli alapelvek érvényesülését.**
  Az összehasonlíthatóságot az egymást követő évek vonatkozásában is biztosítani kell.

AZ EGYSÉGELV (az egy egység elve)



▲ ÉRTELMEZÉSE

A konszolidációba bevont vállalkozások közötti kapcsolatok belső kapcsolatoknak minősülnek, ezért azok hatásait az összevont beszámolóból el kell hagyni.

▲ ÉRVÉNYESÍTÉSE

Az anya- és leányvállalatok összegzett adataiból minden olyan tételt ki kell szűrni (el kell hagyni), ami az összevont mérlegben és az eredménykimutatásban halmozódásnak számít, ami a belső mozgás eredője.

A LEÁNYVÁLLALAT ADATSZOLGÁLTATÁSI KÖTELEZETTSÉGE

- **Minden leányvállalat – függetlenül attól, hogy bevonják-e a konszolidálásba – köteles az anyavállalatnak**
  - **az éves beszámolóját,**
  - **a saját jogon készített, összevont (konszolidált) éves beszámolóját, valamint**
  - **a közbülső beszámolóját, továbbá, ha**
  - **ezen beszámolók könyvvizsgálata megtörtént, a könyvvizsgálati jelentéseket átadni.**

- **Az anyavállalat a leányvállalatoktól felvilágosítást, indoklást kérhet az összevont (konszolidált) éves beszámoló elkészítéséhez.**

ÖSSZEFOGLALÁS: KONSZOLIDÁLT ÉVES BESZÁMOLÓ ÖSSZEÁLLÍTÁSA (Adorján Cs. alapján)

- **Konszolidálás** ⇒ összevonás és halmozódások kiszűrése
- Mérleg , eredménykimutatás, kiegészítő melléklet, üzleti jelentés
- **Lépései**
  - Konszolidációs kör kialakítása (anya, leány, társult, közös vezetésű)
  - Konszolidálás előkészítő feladatai (valuta átszámítás, mérlegképesség vizsgálat, értékelési eljárások egységesítése)
  - Tőkekonszolidálás (részesedések és saját tőke kiszűrése, részesedés értékelés, követő konszolidáció)
  - Adósság konszolidálás (követelés, kötelezettség kiszűrése, valódi különbözetek kezelése)
  - Belső eredmény konszolidálása (körön belüli értékesítés eredményének kiszűrése, annak továbbvezetése)
  - Hozamok és ráfordítások konszolidálása
  - Látens adók kezelése
  - Konszolidált Cash-flow összeállítása
  - Konszolidált kiegészítő melléklet és üzleti jelentés összeállítása

ÖSSZEFOGLALÁS: KONSZOLIDÁLT ÉVES BESZÁMOLÓ ÖSSZEÁLLÍTÁSA (Adorján Cs. alapján)

- **Konszolidációs kör kialakítása**
  - Teljeskörű bevonás: Anya; leány; közös vezetésű, ha értékelési eljárása megfelel a konszolidációs kör értékelési eljárásának.
  - Részesedés értékelés: Leány; közös vezetésű, ha értékelési eljárása nem felel meg …; társult, egyéb részesedés.
  - Nem a tulajdoni arány, hanem a szavazati jog számít.
  - Közvetlen és közvetett részesedések együttes figyelembe vétele.
  - Mások helyett gyakorolt, illetve harmadik személynél levő részesedések kezelése
  - Jegyzett, de még be nem fizetett tőke, visszavásárolt saját részesedés figyelembe vétele.

ÖSSZEFOGLALÁS: KONSZOLIDÁLT ÉVES BESZÁMOLÓ ÖSSZEÁLLÍTÁSA (Adorján Cs. alapján)

- **Konszolidált beszámoló összeállítási kötelezettség az anyavállalatnál, kivéve ha:**
  - Értékhatár miatti mentesség (nem konszolidáltból, hanem összevontból 2 éven keresztül 2 érték: MF 6,0 MDFt, NÁ 12 MDFt, létszám 250 fő).
  - Rendelkezik fölérendelt anyavállalattal és a kisebbség (Rt. 10%, Kft. 20%) 6 hónappal korábban ezt nem kérte.
  - Minden leányvállalata és közös vezetésű vállalkozása a nem jelentős kategóriába tartozik.
  - Kivéve közérdeklődésnek kitett társaságok.
- **Leányvállalatot nem kötelező bevonni, ha:**
  - Adatszolgáltatási hiányosságok (megszerzés éve).
  - Értékesítési célú beszerzés (nem lehet több éves hivatkozás).
  - Lényeges és tartós jogi korlátozások, rendkívüli események.
  - Leányvállalat nélkül is megbízható valós kép (összevontan is).
  - Leányvállalat még előtársaság.

2. AZ ÖSSZEVONT (KONSZOLIDÁLT) ÉVES BESZÁMOLÓ FORMÁJA, A KONSZOLIDÁCIÓ FOLYAMATA

AZ ÖSSZEVONT (KONSZOLIDÁLT) ÉVES BESZÁMOLÓ

▲ FELÉPÍTÉSE (RÉSZEI):

- összevont (konszolidált) mérleg,
- összevont (konszolidált) eredménykimutatás,
- összevont (konszolidált) kiegészítő melléklet.

(6. számú melléklet)

▲ TARTALMA:

Az összevont (konszolidált) éves beszámolót világos és áttekinthető formában úgy kell elkészíteni, hogy az a számviteli alapelvek figyelembevételével a KONSZOLIDÁLÁSBA BEVONT VÁLLALATOK EGYÜTTES

- vagyoni,
- pénzügyi és
- jövedelmi helyzetéről

megbízható és valós képet adjon.

AZ ÖSSZEVONT (KONSZOLIDÁLT) MÉRLEG SZERKEZETE „A” változat

AKTÍVÁK (ESZKÖZÖK)

A. BEFEKTETETT ESZKÖZÖK
:
III. Befektetett pénzügyi eszközök
:

11. Tőkekonszolidációs különbözet
- leányvállalatokból
- társult vállalkozásokból

B. FORGÓESZKÖZÖK
:
II. Követelések
:

9. Konszolidációból adódó (számított) társasági adó követelés

C. AKTÍV IDŐBELI ELHATÁROLÁSOK

ESZKÖZÖK ÖSSZESEN

PASSZÍVÁK (FORRÁSOK)

D. SAJÁT TŐKE
:
VII. Korrigált adózott eredmény
VIII. Leányvállalati saját tőke változás (±)
IX. Konszolidáció miatti változások (±)
- adósságkonszolidálás különbözetéből
- közbenső eredmény különbözetéből

X. Külső tagok (más tulajdonosok) részesedése

E. CÉLTARTALÉKOK
F. KÖTELEZETTSÉGEK
I. Hátrasorolt kötelezettségek

5. Tőkekonszolidációs különbözet leányvállatokból

III. Rövid lejáratú kötelezettségek

12. Konszolidálásból adódó (számított) társasági adó tartozás

G. PASSZÍV IDŐBELI ELHATÁROLÁSOK

FORRÁSOK ÖSSZESEN

AZ ÖSSZEVONT (KONSZOLIDÁLT) EREDMÉNYKIMUTATÁS SZERKEZETE (összköltség eljárás, „A” változat)

I. Értékesítés nettó árbevétele
II. Aktivált saját teljesítmények értéke
III. Egyéb bevételek
Ebből: visszaírt értékvesztés

III/A. Adósságkonszolidálás miatt keletkező – eredményt növelő - konszolidációs különbözet

IV. Anyagjellegű ráfordítások
V. Személyi jellegű ráfordítások
VI. Értékcsökkenési leírás
VII. Egyéb ráfordítások
Ebből: értékvesztés

VII/A. Adósságkonszolidálás miatt keletkező – eredményt csökkentő – konszolidációs különbözet

A. ÜZEMI (ÜZLETI) TEVÉKENYSÉG EREDMÉNYE
(I ±II+III+III/A-IV-V-VI-VII-VII/A)

13/a Kapott osztalékok társult vállakozástól
13/b Kapott osztalékok egyéb részesedési viszonyban lévő vállalkozástól

VIII. Pénzügyi műveletek bevételei
IX. Pénzügyi műveletek ráfordításai

B. PÉNZÜGYI MŰVELETEK EREDMÉNYE (VIII-IX)

C. ADÓZÁS ELŐTTI EREDMÉNY (±A±B)

X. Adófizetési kötelezettség

X/A. Konszolidálásból adódó (számított) társasági adó különbözet (±)

D. ADÓZOTT EREDMÉNY (±C-X±X/A)

Leányvállalatok adózott eredményéből külső tagok (más tulajdonsok) részesedése

KORRIGÁLT ADÓZOTT EREDMÉNY

AZ ÖSSZEVONT(KONSZOLIDÁLT) ÉVES BESZÁMOLÓ KÉSZÍTÉS MUNKAFOLYAMATA

ÖSSZEVONT (KONSZOLIDÁLT) MÉRLEG- ÉS EREDMÉNYKIMUTATÁS KÉSZÍTÉSE

▲ ELŐKÉSZÍTŐ MUNKÁK:

- Közbülső beszámoló készítés
- Mérlegbe állítási gyakorlat egységesítése
- Forintra történő átszámítás
- Egységes értékelés érvényesítése

▲ KONSZOLIDÁCIÓS MUNKÁK:

- Tőkeösszevonás (tőkekonszolidáció)
- Adósságkonszolidáció
- Közbenső eredmények elhagyása, kiszűrése
- Bevétel és ráfordítás konszolidálása
- Társult vállalkozások tőkekonszolidálása
- Konszolidálás miatti társasági adókülönbözet megállapítása

ÖSSZEVONT (KONSZOLIDÁLT) KIEGÉSZÍTŐ MELLÉKLET

3. A KONSZOLIDÁCIÓ ELŐKÉSZÍTÉSE

KÖZBÜLSŐ BESZÁMOLÓ

- **AZ ÖSSZEVONT (KONSZOLIDÁLT) ÉVES BESZÁMOLÓT AZ ANYAVÁLLALAT ÜZLETI ÉVÉRŐL KELL ELKÉSZÍTENI. Amennyiben az anyavállalat LEÁNYVÁLLALATAINAK ÜZLETI ÉVE ELTÉR az anyavállalat éves beszámolójának üzleti évétől, AKKOR az összevont (konszolidált) éves beszámoló ÜZLETI ÉVE LEHET a**
  - **LEGLÉNYEGESEBB leányvállalat, vagy a**
  - **LEÁNYVÁLLALATOK TÖBBSÉGE éves beszámolójának üzleti éve.**
  (Amint az az 1-3 vázlaton is szerepel.)

- **Ha valamely – a konszolidálásba bevont – vállalkozás éves beszámoló készítésének mérlegfordulónapja TÖBB MINT HÁROM HÓNAPPAL MEGELŐZI AZ ÖSSZEVONT (KONSZOLIDÁLT) ÉVES BESZÁMOLÓ MÉRLEGFORDULÓNAPJÁT, AKKOR ennek a vállalkozásnak az összevont (konszolidált) éves beszámoló mérlegfordulónapjára KÖZBÜLSŐ ÉVES BESZÁMOLÓT KELL KÉSZÍTENI, és a konszolidációba annak alapján kell bevenni.**

- **Az az időtartam, amelyre a közbülső éves beszámoló vonatkozik, nem haladhatja meg a 12 hónapot.**

AZ ELTÉRŐ MÉRLEGBE ÁLLÍTÁSI GYAKORLAT EGYSÉGESÍTÉSE

- Az anyavállalat a számviteli törvényben biztosított mérlegbeállítási döntési, választási lehetőségeket az összevont (konszolidált) éves beszámoló készítésekor akkor is alkalmazhatja, ha a konszolidálásba bevont vállalatok nem alkalmazták azokat, vagy akkor sem köteles alkalmazni, ha azokat a konszolidációba bevont vállalatok éves beszámolójában már alkalmazták.
- Az egyedi beszámolóba a vállalkozások eltérően állíthatják be
  - az alapítás, átszervezés költségét,
  - a kísérleti fejlesztés költségét.
- A konszolidációba bevont vállalkozások összevonásra kerülő egyedi éves beszámolójába ezeket a tételeket egységesen kell beállítani.
- Ha valamely vállalkozás az egyedi beszámolóban élt a befektetett eszközök felértékelésével, akkor az összevont mérlegbe kerülés előtt az egyedi mérlegből az értékelési tartalékot és az értékhelyesbítést ki kell vezetni.

FORINTRA TÖRTÉNŐ ÁTSZÁMÍTÁS

▲ **SZÜKSÉGESSÉGE:**

Eltérő pénznemben összeállított beszámolókat csak úgy lehet összevonni, ha azok értékadatait előzőleg azonos pénznemre számítják át.

▲ **SZABÁLYAI:**

- **LINEÁRIS TRANSZFORMÁCIÓ**, melynek lényege: a mérleg és az eredménykimutatás minden sorát a tárgyév fordulónapi, MNB által közzétett deviza árfolyamon számítják át.
- **DIFFERENCIÁLT ÁTSZÁMÍTÁS**, melynek lényege, hogy a mérleg és az eredménykimutatás sorait eltérő árfolyamokon számítják át. (3–3.2 vázlat)
  Itt van átszámítási különbözet.

▲ A MÉRLEGTÉTELEK átszámításánál MIND A KÉT MÓDSZER ALKALMAZHATÓ a számviteli törvény szerint.

▲ Az EREDMÉNYKIMUTATÁS átszámításánál CSAK A DIFFERENCIÁLT MÓDSZERT SZABAD ALKALMAZNI.

A MÉRLEGSOROK DIFFERENCIÁLT ÁTSZÁMÍTÁSA

▲ **BEKERÜLÉSI ÁRFOLYAMON KELL ÁTSZÁMOLNI:**

- a befektetett eszközöket,
- a saját tőke elemeit, az adózott eredmény kivételével.

▲ **MNB FORDULÓNAPI, HIVATALOS DEVIZAÁRFOLYAMON KELL ÁTSZÁMOLNI:**

- a forgóeszközöket,
- a kötelezettségeket,
- az időbeli elhatárolásokat,
- az adózott eredményt.

▲ **BEKERÜLÉSI ÁRFOLYAM:**
Az anyavállalat éves beszámolója készítése során alkalmazott árfolyam

- a részesedés megszerzésének évében, VAGY
- abban az évben amikor a leányvállalatot először vonták be az összevont (konszolidált) éves beszámoló készítésébe.

▲ Ezen az árfolyamon kimutatott érték azonban nem lehet magasabb, mint a mérlegfordulónapi MNB által közzétett, hivatalos devizaárfolyamon számított érték.

AZ ÁTSZÁMÍTÁSI KÜLÖNBÖZET RENDEZÉSE

▲ **A KÜLÖNBÖZET**

- **pozitív, ha az átszámítás után E* > F**
- **negatív, ha az átszámítás után E < F**

▲ AZ ELŐKÉSZÍTŐ-MÉRLEGBEN

- **Az előző évi különbözet összegét az EREDMÉNYTARTALÉK módosításaként (növelés, vagy csökkenés) kell szerepeltetni.**
- **A tárgyévi és az előző évi különbözet eltérésével - a különbözetek különbözetével – az adózott eredményt kell módosítani (növelni vagy csökkenteni).**
- **AZ ELSŐ KONSZOLIDÁLÁSKOR az előző évi különbözetet nullának kell tekinteni.**

▲ AZ ELŐKÉSZÍTŐ-EREDMÉNYKIMUTATÁSBAN

- **A különbözetek különbözetét előjeltől függően az**
- **EGYÉB BEVÉTELEK (pozitív különbözet) ill. az**
- **EGYÉB RÁFORDÍTÁSOK (negatív különbözet) között kell elszámolni.**

* *E = eszközök*
F = források

AZ EREDMÉNYKIMUTATÁS SORAINAK DIFFERENCIÁLT ÁTSZÁMÍTÁSA, ÉS A KÜLÖNBÖZET RENDEZÉSE

▲ **A MEGFELELŐ MÉRLEGTÉTELRE VONATKOZÓ ÁRFOLYAMON:**
- értékcsökkenési leírás
- értékvesztés, egyéb veszteségek
- anyagjellegű ráfordítások

▲ **MNB MÉRLEG-FORDULÓNAPI, HIVATALOS DEVIZAÁRFOLYAMON:**
- adózott eredmény

▲ **HAVONKÉNT, A HÓ VÉGI** – az anyavállalat éves beszámolója készítése során alkalmazott, a számviteli politikában meghatározott – ÁRFOLYAMON FORINTRA ÁTSZÁMÍTOTT ÉRTÉKEK ÉVES ÖSSZEGZÉSÉVEL
- minden más tétel

▲ A leírt módon végzett átszámítás (értékelés) mellett jelentkező különbözetet az ELŐKÉSZÍTŐ-EREDMÉNYKIMUTATÁSBAN az
- EGYÉB BEVÉTELEK, (pozitív különbözet) illetve az
- EGYÉB RÁFORDÍTÁSOK (negatív különbözet) között kell

A FORINTRA ÁTSZÁMÍTÁS KÜLÖNBÖZETEKÉNT KIMUTATNI.

▲ **POZITÍV KÜLÖNBÖZET**

átszámított adózott eredmény **>** összegzés utáni adózott eredmény

▲ **NEGATÍV KÜLÖNBÖZET**

átszámított adózott eredmény **<** összegzés utáni adózott eredmény

AZ EGYSÉGES ÉRTÉKELÉS

- A leányvállalatnak kell alkalmazkodnia az anyavállalat értékelési módszeréhez.
- Nem kötelező a leányvállalat egyedi beszámolójában az újraértékelést elvégezni, ha az eltérés a számviteli törvény által megengedett lehetőségen belül maradt.
- El lehet tekinteni az egységes értékelés alkalmazásától, ha:
  - az újraértékelés hatása nem jelentős,
  - a leányvállalatnál olyan eszközök vannak, amelyekkel az anyavállalat nem rendelkezik,
  - a leányvállalatok között pénzintézetek, biztosító intézetek, értékpapír forgalmazók is vannak.
- Az újraértékelési különbözeteket az előkészítő mérlegben és az előkészítő-eredménykimutatásban is ki kell mutatni, mind a két helyen megváltozik az adózott eredmény összege.

4. TŐKEÖSSZEVONÁS (TŐKEKONSZOLIDÁCIÓ)

A TŐKEKONSZOLIDÁCIÓ SZÜKSÉGESSÉGE

- Az összevont mérlegben tőkehalmozódás jelenik meg.
- A tőkehalmozódás jól látható az alábbi példán:
  - a vállalat vagyona 80 MFt,
  - amely alapít 10 MFt-tal egy vállalatot,
  - így az első vállalat anyavállalat lesz, az alapított vállalat pedig leányvállalat.

ANYAVÁLLALAT (AV)

17. Részesedés		41. Saját tőke	
10			E 80

38. Pénzeszközök	
E 80	10

LEÁNYVÁLLALAT (LV)

38. Pénzeszközök		41. Saját tőke	
10			10

ÖSSZEVONT MÉRLEG

Részesedések AV	10	Saját tőke AV	80
Pénzeszközök AV	70	Saját tőke LV	10
Pénzeszközök LV	10		
Eszközök összesen	90	Források összesen	90

A TŐKEKONSZOLIDÁCIÓ LÉNYEGE I.

- Az összevont mérlegben fennálló tőkehalmozódás kiszűrése, megszüntetése.
- Az anyavállalat egyedi mérlegéből el kell hagyni a részesedést, a leányvállalat egyedi mérlegéből el kell hagyni az anyavállalatot megillető saját tőke értékét.

Ha a két összeg nem egyezik, akkor kapjuk a különbözeti összeget.

- A tőkekonszolidáció jól látható az alábbi példán. Az anyavállalat tulajdoni hányada 100 %.

Anyavállalat (AV) egyedi mérlege

Részesedés	10	Saját tőke	80
Egyéb eszközök	70		
	∑ 80		∑ 80

Leányvállalat (LV) egyedi mérlege

Eszközök	10	Saját tőke	10
	∑ 10		∑ 10

A TŐKEKONSZOLIDÁCIÓ LÉNYEGE II.

Összevont mérleg

Részesedés AV	10	Saját tőke AV	80
Egyéb eszközök AV	70	Saját tőke LV	10
Eszközök LV	10		
	∑ 90		∑ 90

Konszolidált mérleg

Egyéb eszközök AV	70	Saját tőke AV	80
Eszközök LV	10		
	∑ 80		∑ 80

A TŐKEKONSZOLIDÁCIÓ I.

▲ **CÉLJA:** A konszern valós vagyoni helyzetének feltárása, megállapítása.

▲ **MEGJELENÉSI FORMÁI, CSOPORTOSÍTÁSA**

- **A BEFOLYÁS ERŐSSÉGE SZERINT:**
  - Teljes tőkekonszolidáció a leányvállalat esetében
  - Hányad (kvóta) tőkekonszolidáció a közös vezetésű vállalkozás esetében
  - Equity-módszer a társult vállalkozás esetében

- **A MEGVALÓSULÁS IDŐPONTJA SZERINT:**
  - Első tőkekonszolidáció
  - Követő tőkekonszolidáció
  - Átvezető tőkekonszolidáció
  - Befejező tőkekonszolidáció

A TŐKEKONSZOLIDÁCIÓ II.

▲ **A TELJES TŐKEKONSZOLIDÁCIÓ** azt jelenti, hogy

- AZ ÖSSZEVONT MÉRLEGBE a LEÁNYVÁLLALAT ÖSSZES ESZKÖZE ÉS FORRÁSA BEKERÜL.
- A TŐKEKONSZOLIDÁLÁS SORÁN KIESIK AZ ANYAVÁLLALAT RÉSZESEDÉSE, ÉS A LEÁNYVÁLLALAT SAJÁT TŐKÉJÉBŐL AZ ANYAVÁLLALAT TULAJDONÁT JELENTŐ HÁNYAD.
- Így a KONSZOLIDÁLT MÉRLEGBE már csak a LEÁNYVÁLLALAT ESZKÖZEI, A KÜLSŐ TULAJDONOSOKAT megillető SAJÁT TŐKE ÉS A TÖBBI FORRÁS (céltartalékok, kötelezettségek, passzív időbeli elhatárolások) KERÜLNEK BE.

▲ **A HÁNYAD (KVÓTA) TŐKEKONSZOLIDÁCIÓ** azt jelenti, hogy

- AZ ÖSSZEVONT MÉRLEGBE a közös vezetésű vállalat eszközeiből és forrásaiból már CSAK AZ ANYAVÁLLALATOT MEGILLETŐ RÉSZ (33 vagy 50%) KERÜL BE.
- Természetesen a tőkekonszolidációt ebben az esetben is el kell végezni a bevont értékek alapján.

▲ **AZ EQUITY-MÓDSZER** (más néven TŐKEELJÁRÁS) már nem igazi tőkekonszolidáció, ezért KISKONSZOLIDÁCIÓNAK is nevezik.

A TŐKEKONSZOLIDÁCIÓ III.

- **ELSŐ TŐKEKONSZOLIDÁCIÓNAK** nevezik a leányvállalat, közös vezetésű vállalkozás, társult vállalkozás KONSZOLIDÁCIÓBA TÖRTÉNŐ ELSŐ BEVONÁSKOR ELVÉGZENDŐ TŐKEKONSZOLIDÁCIÓT.

- **KÖVETŐ TŐKEKONSZOLIDÁCIÓNAK** nevezik a bevonást követően (tehát a második évtől) a leányvállalat, a közös vezetésű vállalkozás, a társult vállalkozás konszolidálásból való kikerülésig évenként ismétlődő tőkekonszolidációját.

A TŐKEKONSZOLIDÁCIÓ IV.

▲ **ÁTVEZETŐ TŐKEKONSZOLIDÁCIÓNAK** nevezik azt a konszolidációt, amit akkor kell elvégezni, amikor a konszolidációba bevont vállalkozásnak az anyavállalathoz fűződő kapcsolatában változás történik:

- társult vállalkozásból közös vezetésű vállalat lesz, vagy fordítva,
- társult vállalkozásból leányvállalat lesz, vagy fordítva,
- közös vezetésű vállalkozásból leányvállalat lesz, vagy fordítva, stb.

Az átvezető konszolidáció során a korábbi adatok nem vesznek el.

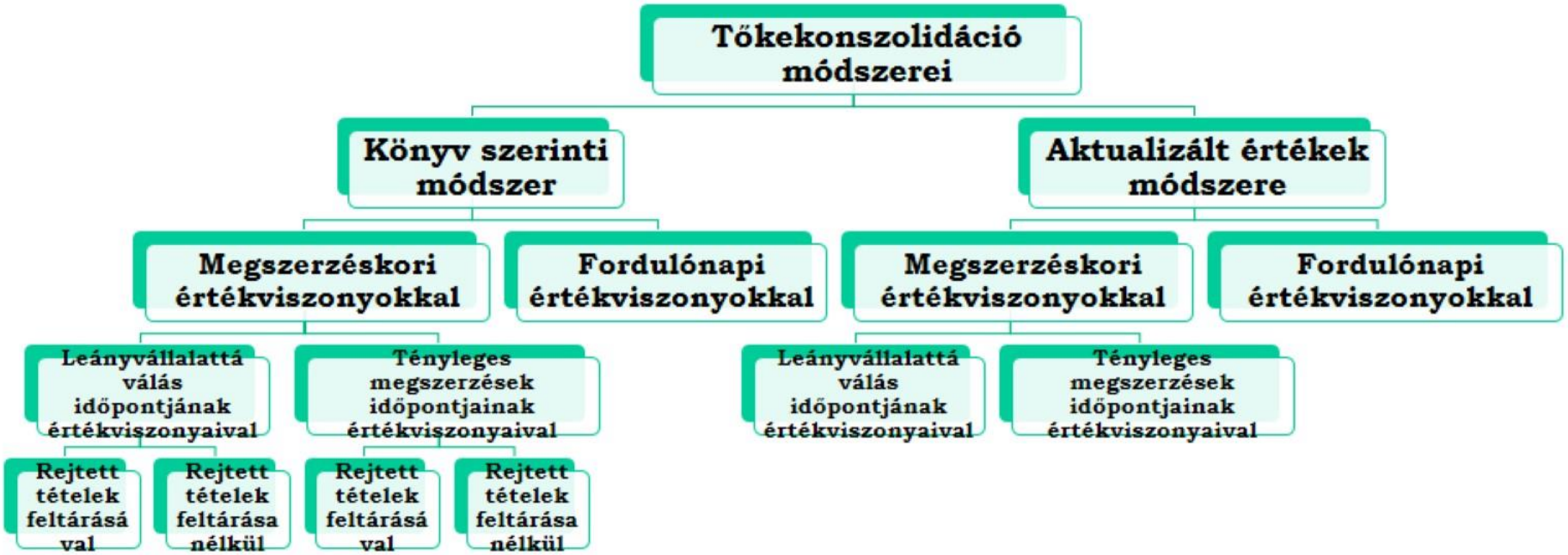
▲ **BEFEJEZŐ KONSZOLIDÁCIÓNAK** nevezik azt a feladatot, amire akkor kerül sor, ha egy vállalkozás kikerül a konszolidációból.

Ebben az esetben a kikerülő vállalkozás adatait az előző év adatai közül ki kell vezetni.

AZ ELSŐ TŐKEKONSZOLIDÁCIÓT MEGHATÁROZÓ FŐBB TÉNYEZŐK ÉS MÓDSZEREK

TŐKEKONSZOLIDÁCIÓ MÓDSZEREI

4-5.1



Forrás: Fridrich-Simon-Sztanó: Konszolidáció, 2018

AZ ELSŐ TŐKEKONSZOLIDÁCIÓ FŐBB VÁLTOZATAI A TÉNYEZŐKTŐL ÉS A MÓDSZEREKTŐL FÜGGŐEN

1. Könyv szerinti értéken, 100 %-os tulajdoni hányad esetén, pozitív különbözeti összeg mellett, nincs rejtett tartalék. (Lásd a 4-6.1 – 4-6.3 vázlatokat)

2. Könyv szerinti értéken, kisebbségi tulajdonos(ok) esetén, pozitív különbözeti összeg mellett, nincs rejtett tartalék. (Lásd a 4-7.1 – 4-7.4 vázlatokat)

3. Könyv szerinti értéken, 100 %-os tulajdoni hányad esetén, pozitív különbözeti összeg mellett, a rejtett tartalék feltárásával. (Lásd a 4-11.1 – 4-11.3 vázlatokat)

4. Könyv szerinti értéken, kisebbségi tulajdonos(ok) esetén, pozitív különbözeti összeg mellett, a rejtett tartalék feltárásával. (Lásd a 4-12.1 – 4-12.3 vázlatokat)

5. Könyv szerinti értéken, 100 %-os tulajdoni hányad esetén, negatív különbözeti összeg mellett, nincs rejtett teher. (Lásd a 4-13.1 és a 4.-13.2 vázlatokat)

6. Könyv szerinti értéken, kisebbségi tulajdonos(ok) esetén, negatív különbözeti összeg mellett, rejtett teher feltárásával. (Lásd a 4-14.1 – 4.-14.3 vázlatokat)

7. Aktualizált értéken, 100 %-os tulajdoni hányad esetén, pozitív különbözeti összeg mellett. (Lásd a 4-15.1 - 4-15.3 vázlatokat)

8. Aktualizált értéken, kisebbségi tulajdonos(ok) esetén, pozitív különbözeti összeg mellett. (Lásd a 4-16.1 – 4-16.3 vázlatokat.)

1. ELSŐ TŐKEKONSZOLIDÁCIÓ KÖNYV SZERINTI ÉRTÉKEN, 100 %-OS TULAJDONI HÁNYAD ESETÉN, POZITÍV KÜLÖNBÖZETI ÖSSZEG MELLETT, NINCS REJTETT TARTALÉK I.

▲ **Ebben az esetben a tőkekonszolidáció lényege:**

- **Az AV egyedi mérlegéből el kell hagyni a részesedést.**
- **A LV egyedi mérlegéből el kell hagyni a *saját tőkét.***

- **Ha a két összeg eltér egymástól, akkor a különbözetet ki kell mutatni – jellegétől függően – a konszolidált mérleg eszközök vagy források oldalán a TŐKEKONSZOLIDÁCIÓS KÜLÖNBÖZET* sorban.**

**** A különbözet okának feltárása esetén lehet rejtett tartalék, vagy rejtett teher is. (Lásd a 4-8.1 – 4-9.2 vázlatokon.)***

1. ELSŐ TŐKEKONSZOLIDÁCIÓ KÖNYV SZERINTI ÉRTÉKEN, 100 %-OS TULAJDONI HÁNYAD ESETÉN, POZITÍV KÜLÖNBÖZETI ÖSSZEG MELLETT, NINCS REJTETT TARTALÉK II.

▲ **AZ ELŐZŐ VÁZLATON LEÍRTAKAT JÓL SZEMLÉLTETI A KÖVETKEZŐ PÉLDA:**

AV egyedi mérlege

Részesedés	70	Saját tőke	300
Többi eszköz	330	Kötelezettségek	100
	∑ 400		∑ 400

LV egyedi mérlege

Eszközök	110	Saját tőke	50
		Kötelezettségek	60
	∑ 110		∑ 110

1. ELSŐ TŐKEKONSZOLIDÁCIÓ KÖNYV SZERINTI ÉRTÉKEN, 100 %-OS TULAJDONI HÁNYAD ESETÉN, POZITÍV KÜLÖNBÖZETI ÖSSZEG MELLETT, NINCS REJTETT TARTALÉK III.

Összevont mérleg

Részesedés AV	70	Saját tőke AV	300
Többi eszköz AV	330	Saját tőke LV	50
Eszközök LV	110	Kötelezettségek AV	100
		Kötelezettségek LV	60
	∑ 510		∑ 510

Konszolidált mérleg

Többi eszköz AV	330	Saját tőke AV	300
Eszközök LV	110	Kötelezettségek AV	100
Tőkekonsz.különbözet	20	Kötelezettségek LV	60
	∑ 460		∑ 460

2. ELSŐ TŐKEKONSZOLIDÁCIÓ KÖNYV SZERINTI ÉRTÉKEN, KISEBBSÉGI TULAJDONOS(OK) ESETÉN, POZITÍV KÜLÖNBÖZETI ÖSSZEG MELLETT, NINCS REJTETT TARTALÉK I.

▲ **Ebben az esetben a tőkekonszolidáció lényege:**

- **Az AV egyedi mérlegéből el kell hagyni a részesedést.**
- **A LV egyedi mérlegéből el kell hagyni a leányvállalat saját tőkéjének az anyavállalatot megillető részét (ezt szokás SZÁMÍTOTT RÉSZESEDÉSNEK is nevezni).**
- **A két összeg közötti különbözetet (KÜLÖNBÖZETI ÖSSZEGET) ki kell mutatni a konszolidált mérleg TŐKEKONSZOLIDÁCIÓS KÜLÖNBÖZET sorában.**
- **A leányvállalat saját tőkéjéből a kisebbségre eső részt a konszolidált mérlegben a KÜLSŐ TAGOK (MÁS TULAJDONOSOK) RÉSZESEDÉSE sorban kell kimutatni.**

2. ELSŐ TŐKEKONSZOLIDÁCIÓ KÖNYV SZERINTI ÉRTÉKEN, KISEBBSÉGI TULAJDONOS(OK) ESETÉN, POZITÍV KÜLÖNBÖZETI ÖSSZEG MELLETT, NINCS REJTETT TARTALÉK II.

▲ AZ ELŐZŐ VÁZLATON LEÍRTAKAT JÓL SZEMLÉLTETI A KÖVETKEZŐ PÉLDA:

AV egyedi mérlege

Részesedés	70	Saját tőke	300
Többi eszköz	330	Kötelezettségek	100
	∑ 400		∑ 400

LV egyedi mérlege

Eszközök	110	Saját tőke	50
		Kötelezettségek	60
	∑ 110		∑ 110

2. ELSŐ TŐKEKONSZOLIDÁCIÓ KÖNYV SZERINTI ÉRTÉKEN, KISEBBSÉGI TULAJDONOS(OK) ESETÉN, POZITÍV KÜLÖNBÖZETI ÖSSZEG MELLETT, NINCS REJTETT TARTALÉK III.

Összevont mérleg

Részesedés AV	70	Saját tőke AV	300
Többi eszköz AV	330	Saját tőke LV	50
Eszközök LV	110	Kötelezettségek AV	100
		Kötelezettségek LV	60
	∑ 510		∑ 510

▲ Az anyavállalat tulajdoni hányada 80 %

▲ **A KÜLÖNBÖZETI ÖSSZEG MEGÁLLAPÍTÁSA**

- AV mérlegében kimutatott részesedés 70
- LV saját tőkéjéből az AV-ot megillető rész (számított részesedés) 80% → 50•0,8= 40
- Különbözeti összeg (POZITÍV) 30

▲ **A KISEBBSÉG (KÜLSŐ TAGOK) RÉSZESEDÉSE**

- LV saját tőkéjének 20%-a → 50•0,2= 10

2. ELSŐ TŐKEKONSZOLIDÁCIÓ KÖNYV SZERINTI ÉRTÉKEN, KISEBBSÉGI TULAJDONOS(OK) ESETÉN, POZITÍV KÜLÖNBÖZETI ÖSSZEG MELLETT, NINCS REJTETT TARTALÉK IV.

Konszolidált mérleg

Többi eszköz AV	330	Saját tőke AV	300
Eszközök LV	110	Kötelezettségek AV	100
Tőkekonsz.különbözet	30	Kötelezettségek LV	60
		Külső tagok részesedése	10
	∑ 470		∑ 470

TŐKEKONSZOLIDÁCIÓS KÜLÖNBÖZET I.

A tőkekonszolidációs különbözet az anyavállalatot közvetlenül és/vagy közvetetten megillető leányvállalati részesedés könyv szerinti értékének és a leányvállalat saját tőkéjéből az anyavállalatot közvetlen és/vagy közvetett tulajdoni hányada alapján megillető összeg közötti különbözet.

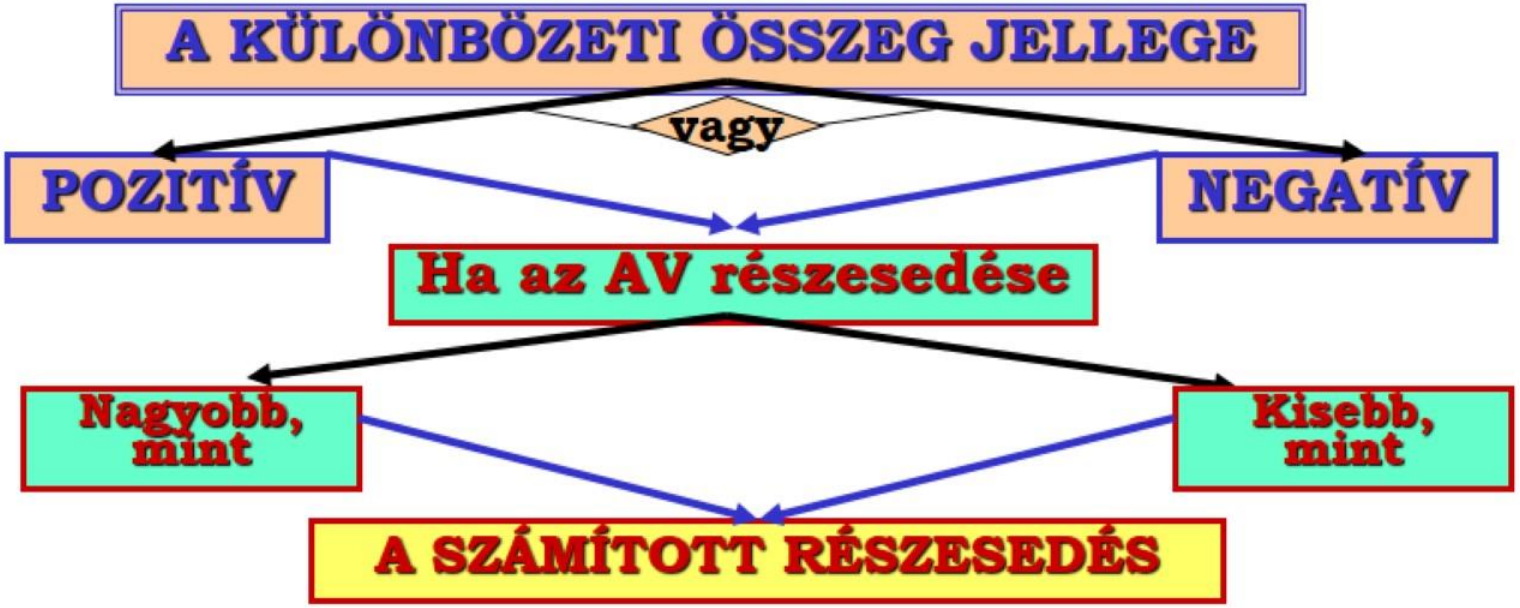
Ezt a különbözetet a teljeskörűen bevont leányvállalat vagy közös vezetésű vállalkozás konszolidációba történő első bevonása során kell megállapítani és felvenni a konszolidált éves beszámoló mérlegébe, a további években csak az így felvett különbözetben bekövetkezett változásokat kell kezelni.

A TŐKEKONSZOLIDÁCIÓS KÜLÖNBÖZET II.

TARTALMA:

- A tőkekonszolidáció során az AV mérlegéből elhagyott RÉSZESEDÉS és a LV mérlegéből elhagyott SZÁMÍTOTT RÉSZESEDÉS (a LV saját tőkéjéből az AV-ot megillető rész) ÉRTÉKE ÁLTALÁBAN ELTÉR EGYMÁSTÓL.
- ALAPÍTÁSKOR A KÉT ÉRTÉK MEGEGYEZIK.
- A GAZDÁLKODÁS EREDMÉNYE (az adózott eredmény) NÖVELI (nyereség esetén), vagy CSÖKKENTI (veszteség esetén) a SZÁMÍTOTT RÉSZESEDÉS ÉRTÉKÉT.
- A MŰKÖDŐ TÁRSASÁGBAN SZERZETT TULAJDONHÁNYAD beszerzési ára általában eltér (pozitív vagy negatív irányba) a számított részesedés értékétől.

A TŐKEKONSZOLIDÁCIÓS KÜLÖNBÖZET III.



Ilyen eset általában akkor fordul elő, ha az AV a könyv szerinti értéknél

▲ **MAGASABB áron vásárolta meg a LV-ot. Ennek okai lehetnek:**

- **A LV eszközei alulértékeltek (rejtett tartalék).**
- **Az AV olyan vagyontárgyakhoz jutott, amelyek a LV mérlegében nem szerepelnek.**
- **Az AV a LV jó hírnevét (goodwill-jét) is elismerte a vételárban.**

▲ **ALACSONYABB áron vásárolta meg a LV-ot. Ennek okai lehetnek:**

- **A LV kötelezettségei alulértékeltek (rejtett teher).**
- **A LV jövője negatívan ítélhető meg (badwill).**
- **Kedvező vétel volt.**

A REJTETT TARTALÉK FELTÁRÁSA

▲ **REJTETT TARTALÉK AKKOR VAN, ha a LV egyedi mérlegében**

- az eszközöket alul, illetve
- a kötelezettségeket felülértékelték.

▲ **EZ AKKOR FORDUL ELŐ, HA:**

- az adott eszköz konszolidációba történő bevonáskori piaci ára magasabb, mint a könyv szerinti értéke;
- a kötelezettségeknél a könyv szerinti érték magasabb, mint a valós tartozás.

▲ **A konszolidálásnál a rejtett tartalékból NEM TÁRHATÓ FEL TÖBB, MINT A POZITÍV KÜLÖNBÖZETI ÖSSZEG.**

▲ **Ha a rejtett tartalék kevesebb, mint a pozitív különbözeti összeg, akkor a különbözetet az A.III.11. TŐKEKONSZOLIDÁCIÓS KÜLÖNBÖZET (-leányvállalatokból) sorba kell beállítani.**

▲ **A pozitív tőkekonszolidációs különbözet elméletileg a LV hírnevének értéke.**

▲ **A pozitív tőkekonszolidációs különbözetnek közvetve eredményhatása van (leírása csökkenti az eredményt).**

A REJTETT TEHER FELTÁRÁSA

- **A REJTETT TEHER** a LV kötelezettségeinek alulértékeléséből ered.
- A konszolidálásnál a rejtett teherből NEM TÁRHATÓ FEL TÖBB, MINT A NEGATÍV KÜLÖNBÖZETI ÖSSZEG.
- Ha a rejtett teher kevesebb, mint a negatív különbözeti összeg, akkor a különbözetet az F.I.5. TŐKEKONSZOLIDÁCIÓS KÜLÖNBÖZET leányvállalatokból sorba kell beállítani.
- A negatív tőkekonszolidációs különbözet elméletileg a LV badwill-jének pénzben kifejezett értéke.
- A negatív tőkekonszolidációs különbözetnek közvetve eredményhatása van (feloldása növeli az eredményt).

A LEÁNYVÁLLALAT SAJÁT TŐKÉJÉNEK ÉRTÉKELÉSE

- A LV-i saját tőke nagysága hatással van a különbözeti összegre.
- A Szt. alapján választható értékelési lehetőségek:
  - könyv szerinti érték módszer
  - aktualizált érték módszer
- **KÖNYV SZERINTI ÉRTÉK MÓDSZER ALKALMAZÁSAKOR:**
  - Pozitív különbözet esetén, ha van rejtett tartalék, a LV vagyona az első bevonáskor a különbözet nagyságáig felértékelhető.
  - A rejtett tartalék korlátozottan tárható fel, a korlátok:
    - a részesedés beszerzési ára,
    - kisebbségre jutó rejtett tartalék.
- **AKTUALIZÁLT ÉRTÉK MÓDSZER ALKALMAZASAKOR:**
  - A LV eszközeit és kötelezettségeit újra értékelik, és úgy számolják ki a saját tőkét.
  - Ezzel a rejtett tartalékok és terhek már feloldódnak.
  - Az AV részesedésének eredeti beszerzési ára e módszernél is felső korlát.
  - AZ ÚJRAÉRTÉKELÉS IDŐPONTJÁT az AV választja meg, amely lehet:
    - a részesedés megszerzésének időpontja,
    - a leányvállalattá válás időpontja.

3. ELSŐ TŐKEKONSZOLIDÁCIÓ KÖNYV SZERINTI ÉRTÉKEN, 100 %-OS TULAJDONI HÁNYAD ESETÉN, POZITÍV KÜLÖNBÖZETI ÖSSZEG MELLETT, A REJTETT TARTALÉK FELTÁRÁSÁVAL I.

▲ **A 4-8.1 – 4-10 VÁZLATOKON LEÍRTAKAT JÓL SZEMLÉLTETI A KÖVETKEZŐ PÉLDA:**

AV egyedi mérlege

Részesedés	70	Saját tőke	300
Többi eszköz	330	Kötelezettségek	100
	∑ 400		∑ 400

LV egyedi mérlege

Tárgyi eszközök*	60	Saját tőke	50
Forgóeszközök	50	Kötelezettségek	60
	∑ 110		∑ 110

** Bevonáskori piaci érték 75 Ft.*

3. ELSŐ TŐKEKONSZOLIDÁCIÓ KÖNYV SZERINTI ÉRTÉKEN, 100 %-OS TULAJDONI HÁNYAD ESETÉN, POZITÍV KÜLÖNBÖZETI ÖSSZEG MELLETT, A REJTETT TARTALÉK FELTÁRÁSÁVAL II.

▲ A KÜLÖNBÖZETI ÖSSZEG MEGÁLLAPÍTÁSA

• AV részesedése	70
• LV saját tőkéje	50
• Különbözeti összeg (POZITÍV)	20

▲ Ha a LV tárgyi eszközeinek bevonáskori piaci értéke 75 Ft, akkor a tárgyi eszközökben (75-60) 15 Ft rejtett tartalék van, ezért a 20 Ft különbözeti összegből:

• Feltárt rejtett tartalék	15
• Tőkekonszolidációs különbözet	5

▲ Látható, hogy a rejtett tartalék nem ütközött korlátba, így a teljes összeg feltárható.

3. ELSŐ TŐKEKONSZOLIDÁCIÓ KÖNYV SZERINTI ÉRTÉKEN, 100 %-OS TULAJDONI HÁNYAD ESETÉN, POZITÍV KÜLÖNBÖZETI ÖSSZEG MELLETT, A REJTETT TARTALÉK FELTÁRÁSÁVAL III.

Összevont mérleg

Részesedés AV	70	Saját tőke AV	300
Többi eszköz AV	330	Saját tőke LV	50
Tárgyi eszközök LV	60	Kötelezettségek AV	100
Forgóeszközök LV	50	Kötelezettségek LV	60
	∑ 510		∑ 510

Konszolidált mérleg

Többi eszköz AV	330	Saját tőke AV	300
Tárgyi eszközök LV(60+15)	75*	Kötelezettségek AV	100
Forgóeszközök LV	50	Kötelezettségek LV	60
Tőkekonszolidációs különbözet	5		
	∑ 460		∑ 460

** A rejtett tartalékkal növelt összeg.*

4. ELSŐ TŐKEKONSZOLIDÁCIÓ, KÖNYV SZERINTI ÉRTÉKEN, KISEBBSÉGI TULAJDONOS(OK) ESETÉN, POZITÍV KÜLÖNBÖZETI ÖSSZEG MELLETT, A REJTETT TARTALÉK FELTÁRÁSÁVAL I.

▲ **A 4-8.1 – 4-10 VÁZLATOKON LEÍRTAKAT JÓL SZEMLÉLTETI A KÖVETKEZŐ PÉLDA:**

AV egyedi mérlege

Részesedés	70	Saját tőke	300
Többi eszköz	330	Kötelezettségek	100
	∑ 400		∑ 400

LV egyedi mérlege

Tárgyi eszközök*	60	Saját tőke	50
Forgóeszközök	50	Kötelezettségek	60
	∑ 110		∑ 110

* Bevonáskori piaci érték 75 Ft.

4. ELSŐ TŐKEKONSZOLIDÁCIÓ KÖNYV SZERINTI ÉRTÉKEN, KISEBBSÉGI TULAJDONOS(OK) ESETÉN, POZITÍV KÜLÖNBÖZETI ÖSSZEG MELLETT, A REJTETT TARTALÉK FELTÁRÁSÁVAL II.

- **KÜLSŐ TAGOK TULAJDONÁNAK MEGÁLLAPÍTÁSA, HA AZ AV 80 % TULAJDONI HÁNYADDAL RENDELKEZIK**
  - LV saját tőkéjének 20 %-a (50 • 0,2) 10
- **A KÜLÖNBÖZETI ÖSSZEG MEGÁLLAPÍTÁSA**
  - AV részesedése 70
  - LV saját tőkéjének 80 %-a (50 • 0,8) 40
  - Különbözeti összeg (POZITÍV) 30
- Az LV tárgyi eszközeinek bevonáskori piaci értéke 75 Ft, azaz a tárgyi eszközökben **15 Ft REJTETT TARTALÉK** van, de ebből csak az AV-ra jutó tárható fel.
- **AZ AV-RA JUTÓ (ARÁNYOS) REJTETT TARTALÉK** (15 • 0,8) 12
- **A KONSZOLIDÁCIÓS KÜLÖNBÖZET MEGÁLLAPÍTÁSA**
  - Különbözeti összeg 30
  - Feltárt rejtett tartalék 12
  - Konszolidációs különbözet (POZITÍV) 18

4. ELSŐ TŐKEKONSZOLIDÁCIÓ KÖNYV SZERINTI ÉRTÉKEN, KISEBBSÉGI TULAJDONOS(OK) ESETÉN, POZITÍV KÜLÖNBÖZETI ÖSSZEG MELLETT, A REJTETT TARTALÉK FELTÁRÁSÁVAL III.

Összevont mérleg

Részesedés AV	70	Saját tőke AV	300
Többi eszköz AV	330	Saját tőke LV	50
Tárgyi eszközök LV	60	Kötelezettségek AV	100
Forgóeszközök LV	50	Kötelezettségek LV	60
	∑ 510		∑ 510

Konszolidált mérleg

Többi eszköz AV	330	Saját tőke AV	300
Tárgyi eszközök LV (60+12)	72*	Külső tagok részesedése	10
Forgóeszközök LV	50	Kötelezettségek AV	100
Tőkekonszolidációs különbözet	18	Kötelezettségek LV	60
	∑ 470		∑ 470

* *Rejtett tartalékkal növelt összeg*

5. ELSŐ TŐKEKONSZOLIDÁCIÓ KÖNYV SZERINTI ÉRTÉKEN, 100 %-OS TULAJDONI HÁNYAD ESETÉN, NEGATÍV KÜLÖNBÖZETI ÖSSZEG MELLETT, NINCS REJTETT TEHER I.

▲ A 4-8.1 – 4-10 VÁZLATOKON LEÍRTAKAT JÓL SZEMLÉLTETI A KÖVETKEZŐ PÉLDA:

AV egyedi mérlege

Részesedés	40	Saját tőke	300
Többi eszköz	360	Kötelezettségek	100
	∑ 400		∑ 400

LV egyedi mérlege

Eszközök	110	Saját tőke	50
		Kötelezettségek	60
	∑ 110		∑ 110

▲ A KÜLÖNBÖZETI ÖSSZEG MEGÁLLAPÍTÁSA

- A AV részesedése 40
- A LV saját tőkéje 50
- Különbözeti összeg (NEGATÍV) 10

5. ELSŐ TŐKEKONSZOLIDÁCIÓ KÖNYV SZERINTI ÉRTÉKEN, 100 %-OS TULAJDONI HÁNYAD ESETÉN, NEGATÍV KÜLÖNBÖZETI ÖSSZEG MELLETT, NINCS REJTETT TEHER II.

Összevont mérleg

Részesedés AV	40	Saját tőke AV	300
		Saját tőke LV	50
Többi eszköz AV	360	Kötelezettségek AV	100
Eszközök LV	110	Kötelezettségek LV	60
	∑ 510		∑ 510

Konszolidált mérleg

Többi eszköz AV	360	Saját tőke AV	300
Eszközök LV	110	Kötelezettségek AV	100
		Kötelezettségek LV	60
		Tőkekonszolidációs különbözet	10
	∑ 470		∑ 470

6. ELSŐ TŐKEKONSZOLIDÁCIÓ KÖNYV SZERINTI ÉRTÉKEN, KISEBBSÉGI TULAJDONOS(OK) ESETÉN, NEGATÍV KÜLÖNBÖZETI ÖSSZEG MELLETT, REJTETT TEHER FELTÁRÁSÁVAL I.

▲ A 4-8.1 – 4-10 VÁZLATOKON LEÍRTAKAT JÓL SZEMLÉLTETI A KÖVETKEZŐ PÉLDA:

AV egyedi mérlege

Részesedés	40	Saját tőke	300
Többi eszköz	360	Kötelezettségek	100
	∑ 400		∑ 400

LV egyedi mérlege

Eszközök	110	Saját tőke	50
		Kötelezettségek*	60
	∑ 110		∑ 110

* A tényleges kötelezettség értéke 70 Ft

6. ELSŐ TŐKEKONSZOLIDÁCIÓ KÖNYV SZERINTI ÉRTÉKEN, KISEBBSÉGI TULAJDONOS(OK) ESETÉN, NEGATÍV KÜLÖNBÖZETI ÖSSZEG MELLETT, REJTETT TEHER FELTÁRÁSÁVAL II.

▲ **A KÜLSŐ TAGOK TULAJDONÁNAK MEGÁLLAPÍTÁSA, HA AZ AV 90% TULAJDONI HÁNYADDAL RENDELKEZIK.**

- **LV saját tőkéjének 10 %-a (50 • 0,1) 5**

▲ **A KÜLÖNBÖZETI ÖSSZEG MEGÁLLAPÍTÁSA**

- **AV részesedése 40**
- **LV saját tőkéjének 90 %-a (50 • 0,9) 45**
- **Különbözeti összeg (NEGATÍV) 5**

▲ **A LV kötelezettségének könyv szerinti értéke a tényleges kötelezettségnél 10-zel több, tehát A LV KÖTELEZETTSÉGÉBEN 10 FT REJTETT TEHER VAN, ami a konszolidálásnál – a korlátok figyelembe vételével - feltárható.**

▲ **AZ AV-RA JUTÓ (ARÁNYOS) REJTETT TEHER (10 • 0,9 = 9), AMELY CSAK A KÜLÖNBÖZETI ÖSSZEGIG TÁRHATÓ FEL, TEHÁT 5**

6. ELSŐ TŐKEKONSZOLIDÁCIÓ KÖNYV SZERINTI ÉRTÉKEN, KISEBBSÉGI TULAJDONOS(OK) ESETÉN, NEGATÍV KÜLÖNBÖZETI ÖSSZEG MELLETT, REJTETT TEHER FELTÁRÁSÁVAL III.

Összevont mérleg

Részesedés AV	40	Saját tőke AV	300
Többi eszköz AV	360	Saját tőke LV	50
Eszközök LV	110	Kötelezettségek AV	100
		Kötelezettségek LV	60
	∑ 510		∑ 510

Konszolidált mérleg

Többi eszköz AV	360	Saját tőke AV	300
Eszközök LV	110	Külső tagok részesedése	5
		Kötelezettségek AV	100
		Kötelezettségek LV (60+5)	65*
	∑ 470		∑ 470

* A feltárt rejtett teherrel növelt összeg

7. ELSŐ TŐKEKONSZOLIDÁCIÓ AKTUALIZÁLT ÉRTÉKEN, 100 %-OS TULAJDONI HÁNYAD ESETÉN, POZITÍV KÜLÖNBÖZETI ÖSSZEG MELLETT I.

▲ A 4-8.1 – 4-10 VÁZLATOKON LEÍRTAKAT JÓL SZEMLÉLTETI A KÖVETKEZŐ PÉLDA:

AV egyedi mérlege

Részesedés	70	Saját tőke	300
Többi eszköz	330	Kötelezettségek	100
	∑ 400		∑ 400

LV egyedi mérlege (KÖNYV SZERINTI ÉRTÉKEN)

Tárgyi eszközök	60	Saját tőke	50
Forgóeszközök	50	Kötelezettségek	60
	∑ 110		∑ 110

▲ A LV tárgyi eszközeinek bevonáskori piaci (aktualizált) értéke 75 Ft.

7. ELSŐ TŐKEKONSZOLIDÁCIÓ AKTUALIZÁLT ÉRTÉKEN, 100 %-OS TULAJDONI HÁNYAD ESETÉN, POZITÍV KÜLÖNBÖZETI ÖSSZEG MELLETT II.

LV egyedi mérlege (AKTUALIZÁLT ÉRTÉKEN)

Tárgyi eszközök	75	Saját tőke	65
Forgóeszközök	50	Kötelezettségek	60
	∑ 125		∑ 125

▲ A KÜLÖNBÖZETI ÖSSZEG MEGÁLLAPÍTÁSA

- AV részesedése 70
- LV saját tőkéje 65
- Különbözeti összeg (POZITÍV) 5*

* Ez egyben tőkekonszolidációs különbözet is, mert a rejtett tartalék az aktualizált értékben feltárásra került. Ez az összeg nem lehet negatív.

7. ELSŐ TŐKEKONSZOLIDÁCIÓ AKTUALIZÁLT ÉRTÉKEN, 100 %-OS TULAJDONI HÁNYAD ESETÉN, POZITÍV KÜLÖNBÖZETI ÖSSZEG MELLETT III.

Összevont mérleg

Részesedés AV	70	Saját tőke AV	300
Többi eszköz AV	330	Saját tőke LV	65
Tárgyi eszközök LV	75	Kötelezettségek AV	100
Forgóeszközök LV	50	Kötelezettségek LV	60
	∑ 525		∑ 525

Konszolidált mérleg

Többi eszköz AV	330	Saját tőke AV	300
Tárgyi eszközök LV	75	Kötelezettségek AV	100
Forgóeszközök LV	50	Kötelezettségek LV	60
Tőkekonszolidációs különbözet	5		
	∑ 460		∑ 460

8. ELSŐ TŐKEKONSZOLIDÁCIÓ AKTUALIZÁLT ÉRTÉKEN, KISEBBSÉGI TULAJDONOS(OK) ESETÉN, POZITÍV KÜLÖNBÖZETI ÖSSZEG MELLETT I.

▲ A 4-8.1 – 4-10 VÁZLATOKON LEÍRTAKAT JÓL SZEMLÉLTETI A KÖVETKEZŐ PÉLDA:

AV egyedi mérlege

Részesedés	70	Saját tőke	300
Többi eszköz	330	Kötelezettségek	100
	∑ 400		∑ 400

LV egyedi mérlege (KÖNYV SZERINTI ÉRTÉKEN)

Tárgyi eszközök	60	Saját tőke	50
Forgóeszközök	50	Kötelezettségek	60
	∑ 110		∑ 110

▲ A LV tárgyi eszközeinek bevonáskori piaci (aktualizált) értéke 75 Ft.

8. ELSŐ TŐKEKONSZOLIDÁCIÓ AKTUALIZÁLT ÉRTÉKEN, KISEBBSÉGI TULAJDONOS(OK) ESETÉN, POZITÍV KÜLÖNBÖZETI ÖSSZEG MELLETT II.

LV egyedi mérlege (AKTUALIZÁLT ÉRTÉKEN)

Tárgyi eszközök	75	Saját tőke	65
Forgóeszközök	50	Kötelezettségek	60
	∑ 125		∑ 125

▲ **A KÜLSŐ TAGOK TULAJDONÁNAK MEGÁLLAPÍTÁSA, ha az AV 80%- tulajdoni hányaddal rendelkezik:**

- Saját tőke 20%-a (65 · 0,2) 13

▲ **A KÜLÖNBÖZETI ÖSSZEG MEGÁLLAPÍTÁSA**

- AV részesedése 70
- LV saját tőkéjének 80%-a (65 · 0,8) 52
- Különbözeti összeg (POZITÍV) 18

8. ELSŐ TŐKEKONSZOLIDÁCIÓ AKTUALIZÁLT ÉRTÉKEN, KISEBBSÉGI TULAJDONOS(OK) ESETÉN, POZITÍV KÜLÖNBÖZETI ÖSSZEG MELLETT III.

Összevont mérleg

Részesedés AV	70	Saját tőke AV	300
Többi eszkök AV	330	Saját tőke LV	65
Tárgyi eszközök LV	75	Kötelezettségek AV	100
Forgóeszközök LV	50	Kötelezettségek LV	60
	∑ 525		∑ 525

Konszolidált mérleg

Többi eszköz AV	330	Saját tőke AV	300
Tárgyi eszközök LV	75	Külső tagok rész.	13
Forgóeszközök LV	50	Kötelezettségek AV	100
Tőkekonszolidációs különbözet	18	Kötelezettségek LV	60
	∑ 473		∑ 473

A KÖVETŐ ÉVEK TŐKEKONSZOLIDÁCIÓJA

▲ AZ ELSŐ TŐKEKONSZOLIDÁCIÓ SORÁN A RÉSZESEDÉS ÉS A SZÁMÍTOTT RÉSZESEDÉS KÖZÖTTI KÜLÖNBSÉG FELTÁRÁSA, KIMUTATÁSA MEGTÖRTÉNT,

ezért a követő évek tőkekonszolidálásánál csak a LV

SAJÁT TŐKE VÁLTOZÁSÁT

– az első tőkekonszolidáció során megállapított számított részesedés és az összevont (konszolidált) beszámoló készítésekor az AV-ot megillető részesedés közötti különbözetet – KELL

A KONSZOLIDÁLT MÉRLEGBEN ÉRVÉNYESÍTENI.

▲ A KÖVETŐ ÉVEK TŐKEKONSZOLIDÁCIÓS FELADATA

A tárgyévi számított részesedésből le kell vonni az első bevonáskor számított részesedést, és az így kapott különbözetet kell a

D. VIII. LEÁNYVÁLLALATI SAJÁT TŐKE VÁLTOZÁSA

sorba beállítani a konszolidált mérlegbe.

AZ ELSŐ TŐKEKONSZOLIDÁCIÓ KÖVETŐ ÉVI KIHATÁSAI

- AZ ESZKÖZÖKHÖZ RENDELT REJTETT TARTALÉKOK ÉS A POZITÍV TŐKEKONSZOLIDÁCIÓS KÜLÖNBÖZET esetén értékcsökkenési leírást kell elszámolni.
- A REJTETT TARTALÉK ÉRTÉKCSÖKKENÉSÉT ugyanolyan leírási kulccsal kell kiszámítani, mint amilyen kulcsot alkalmazott a LV a rejtett tartalékot tartalmazó eszköz leírása során.
- POZITÍV KONSZOLIDÁCIÓS KÜLÖNBÖZET LEÍRÁSÁNÁL az üzleti vagy cégérték leírására vonatkozó előírásokat kell figyelembe venni.
- HA A REJTETT TARTALÉKOT TARTALMAZÓ ESZKÖZ KIKERÜLT a konszernből, akkor a konszolidált mérlegből a hozzárendelt rejtett tartalékot ki kell vezetni a konszerneredmény terhére.
- A REJTETT TERHEK ÉS A NEGATÍV KONSZOLIDÁCIÓS KÜLÖNBÖZET kivezetése az eredmény javára csak akkor realizálható, ha a leányvállalat a konszernből kiválik, vagy a rejtett teher már biztos realizált eredmény.

PÉLDA
A KÖVETŐ ÉV TŐKEKONSZOLIDÁLÁSÁRA I.

▲ INFORMÁCIÓK:

- A konszolidálás könyv szerinti érték módszerrel történt.
- Az AV tulajdoni hányada 100 %.
- A LV-nál rejtett tartalékot nem tártak fel.
- A cégérték leírási kulcsa 20 %.

▲ AZ ELSŐ KONSZOLIDÁCIÓ ADATAI I.

AV egyedi mérlege

Részesedés	70	Saját tőke	300
Többi eszköz	330	Kötelezettségek	100
	∑ 400		∑ 400

LV egyedi mérlege

Eszközök	110	Saját tőke	50
		Kötelezettségek	60
	∑ 110		∑ 110

PÉLDA
A KÖVETŐ ÉV TŐKEKONSZOLIDÁLÁSÁRA II.

▲AZ ELSŐ KONSZOLIDÁCIÓ ADATAI II.

Összevont mérleg

Részesedés AV	70	Saját tőke AV	300
Többi eszköz AV	330	Saját tőke LV	50
Eszközök LV	110	Kötelezettségek AV	100
		Kötelezettségek LV	60
	∑ 510		∑ 510

Konszolidált mérleg

Többi eszköz AV	330	Saját tőke AV	300
Eszközök LV	110	Kötelezettségek AV	100
Tőkekonszolidációs különbözet	20	Kötelezettségek LV	60
	∑ 460		∑ 460

PÉLDA
A KÖVETŐ ÉV TŐKEKONSZOLIDÁLÁSÁRA III.

▲ A KÖVETŐ ÉV ADATAI I.

AV egyedi mérlege

Részesedés	70	Saját tőke	330
Többi eszköz	360	Kötelezettségek	100
	∑ 430		∑ 430

LV egyedi mérlege

Eszközök	120	Saját tőke	60
		Kötelezettségek	60
	∑ 120		∑ 120

Összevont mérleg

Részesedés AV	70	Saját tőke AV	330
Többi eszköz AV	360	Saját tőke LV	60
Eszközök LV	120	Kötelezettségek AV	100
		Kötelezettségek LV	60
	∑ 550		∑ 550

PÉLDA
A KÖVETŐ ÉV TŐKEKONSZOLIDÁLÁSÁRA IV. .

▲ A KÖVETŐ ÉV ADATAI II.

- **A LV SAJÁT TŐKE VÁLTOZÁSA**
  - tárgy évi saját tőke 60
  - első bevonáskor saját tőke 50
  - különbözet (POZITÍV) 10

- **AZ ÉRTÉKCSÖKKENÉSI LEÍRÁS ÖSSZEGE**
  a tőkekonszolidációs különbözet 20 %-a
  (20 • 0,2) 4

Követő év konszolidált mérlege

Többi eszköz AV	360	Saját tőke AV (330-4)**	326
Eszközök LV	120	LV saját tőke változás	+10
Tőkekonszolidációs különbözet (20*- 4)	16	Kötelezettségek AV	100
		Kötelezettségek LV	60
	∑ 496		∑ 496

* *Az első konszolidálásnál kimutatott érték*

** *Az értékcsökkenési leírással a konszern eredménykimutatását is változtatni kell.*

A TŐKEÖSSZEVONÁS (TŐKEKONSZOLIDÁCIÓ) – AZ ELŐZŐ VÁZLATOKON MÉG NEM EMLÍTETT – SZABÁLYOZÁSA A SZÁMVITELI TÖRVÉNYBEN I.

▲ A konszolidálásba bevont leányvállalat saját tőkéjéből az anyavállalatot megillető részesedés értékét az anyavállalat tulajdoni hányadára jutó összegben kell figyelembe venni. A számítást megelőzően A LEÁNYVÁLLALAT ÁLTAL VISSZAVÁSÁROLT SAJÁT RÉSZVÉNYEK, üzletrészek nyilvántartás szerinti ÉRTÉKÉVEL A LEÁNYVÁLLALAT SAJÁT TŐKÉJÉT CSÖKKENTENI KELL.

Például:

Az anyavállalat tulajdoni hányada	80 %
• A leányvállalat saját tőkéje	105 MFt
• A leányvállalat által visszavásárolt saját részvény	5 MFt
• Felosztható saját tőke	100 MFt
• Az anyavállalat részesedésének értéke (100 • 0,8)	80 MFt

▲ Az anyavállalat tulajdoni hányadára jutó összeg számításánál FIGYELEMBE KELL VENNI A LEÁNYVÁLLALAT OLYAN TULAJDONI HÁNYADÁT IS, AMELY EGY MÁSIK – a konszolidálásba bevont – LEÁNYVÁLLALAT BIRTOKÁBAN VAN.

Például:

• Az anyavállalat tulajdoni hányada	85 %
• A konszolidációba bevont másik leányvállalat tulajdoni hányada	5 %
• ÖSSZESEN	90%
• A leányvállalat saját tőkéje	200 MFt
• Az anyavállalat részesedésének értéke (200 • 0,9)	180 MFt

A TŐKEÖSSZEVONÁS (TŐKEKONSZOLIDÁCIÓ) – AZ ELŐZŐ VÁZLATOKON MÉG NEM EMLÍTETT – SZABÁLYOZÁSA A SZÁMVITELI TÖRVÉNYBEN II.

- Több leányvállalat konszolidálásából keletkező, **AZONOS JELLEGŰ** (aktív vagy passzív) különbözetek összevonhatók.

  Az eszközök és a források között megjelenő AKTÍV ÉS PASSZÍV TŐKEKONSZOLIDÁCIÓS KÜLÖNBÖZETEKET AZONBAN NEM SZABAD ÖSSZEVONNI, egymással szemben elszámolni.

- Ha az anyavállalati részesedéshez kapcsolódó gazdasági társaság átalakul – és a részesedés tőkekonszolidációját a megelőző év(ek) összevont (konszolidált) éves beszámolójában végrehajtották, - akkor **AZ ÁTALAKULÁSKOR MEGSZERZETT RÉSZESEDÉS A TŐKEKONSZOLIDÁCIÓ VÉGREHAJTÁSAKOR ÚJ BESZERZÉSNEK MINŐSÜL**.

ÖSSZEFOGLALÁS: KONSZOLIDÁLT ÉVES BESZÁMOLÓ ÖSSZEÁLLÍTÁSA (Adorján Cs. alapján)

▲ Tőkekonszolidálás

- Tőkekonszolidálás előkészítő feladatai
  - Jegyzett, de még be nem fizetett tőke; visszavásárolt saját részesedés; elszámolt értékvesztés rendezése
- Részesedés kiszűrés
  - Teljeskörűen bevont társaságok (leány, kvóta szerinti közös vezetésű)
  - Részesedés könyv szerinti értéke és a tulajdoni részesedéssel arányos saját tőke kiszűrése, különbözetek kezelése.
- Részesedés értékelés (equity módszer)
  - Nem teljeskörűen bevont társaságokban (leány, közös vezetésű, társult) a részesedésnek a tulajdoni részesedéssel arányos saját tőkének megfelelő értékre helyesbítése.

ÖSSZEFOGLALÁS: KONSZOLIDÁLT ÉVES BESZÁMOLÓ ÖSSZEÁLLÍTÁSA (Adorján Cs. alapján)

▲ Első tőkekonszolidálás teljeskörű bevonással

- Könyv szerinti módszer
  - LV könyv szerinti saját tőkéjének megosztása tulajdoni hányadok arányában (anyavállalat – külső tulajdonos)
  - A részesedés és az arányos saját tőke könyv szerinti értéke közötti különbség (tőkekonszolidációs különbözet) meghatározása
  - A különbözettel szemben részesedéssel arányos rejtett tartalékok, rejtett terhek felvétele.
  - A maradék különbség aktív, vagy passzív tőkekonszolidációs különbözet (pozitív, vagy negatív GW)
  - Kisebbségre jutó könyv szerinti saját tőke elkülönítése
  - Tőkekonszolidációval kapcsolatos helyesbítések, elszámolások

ÖSSZEFOGLALÁS: KONSZOLIDÁLT ÉVES BESZÁMOLÓ ÖSSZEÁLLÍTÁSA (Adorján Cs. alapján)

- **Első tőkekonszolidálás teljeskörű bevonással**
  - Újraértékelési módszer
    - Rejtett tartalékok, rejtett terhek felvétele saját tőke korrekciójaként. (külön nem jelennek meg)
    - A részesedés és az arányos saját tőke átértékelt értéke közötti különbség meghatározása, illetve ezek kiszűrése.
    - A különbség aktív tőkekonszolidációs különbözet (pozitív Good Will).
    - Negatív különbözet esetén nem alkalmazható.
    - Kisebbségre jutó átértékelt saját tőke elkülönítése.

ÖSSZEFOGLALÁS: KONSZOLIDÁLT ÉVES BESZÁMOLÓ ÖSSZEÁLLÍTÁSA (Adorján Cs. alapján)

▲ Követő tőkekonszolidálás

- Könyv szerinti módszer
  - Első tőkekonszolidáláskor meghatározott összegek kiszűrése, illetve felvétele (részesedés, saját tőke, rejtett terhek/tartalékok, tőkekonszolidációs különbözet).
  - A rejtett tartalékok, rejtett terhek leírása (écs, kivezetés, stb). Elszámolás az anyára jutó adózott eredmény terhére.
  - Pozitív GW leírása (negatív GW-t csak akkor lehet kivezetni, ha realizálódott).
  - Kisebbségre jutó adózott eredmény átvezetése.
  - Leányvállalati saját tőke változás meghatározása.

ÖSSZEFOGLALÁS: KONSZOLIDÁLT ÉVES BESZÁMOLÓ ÖSSZEÁLLÍTÁSA (Adorján Cs. alapján)

▲ Követő tőkekonszolidálás

- Újraértékelési módszer
  - Első tőkekonszolidáláskor meghatározott összegek kiszűrése, illetve felvétele (részesedés, saját tőke, tőkekonszolidációs különbözet).
  - A rejtett tartalékok, rejtett terhek leírása (écs, kivezetés, stb). Elszámolás a teljes adózott eredmény terhére.
  - Pozitív GW leírása az anyára jutó adózott eredmény terhére.
  - Kisebbségre jutó adózott eredmény átvezetése.
  - Leányvállalati saját tőke változás meghatározása.

5. ADÓSSÁGKONSZOLIDÁLÁS

ADÓSSÁGKONSZOLIDÁLÁS

- **A KONSZOLIDÁLT MÉRLEGBEN CSAK A KONSZERNEN KÍVÜLI VÁLLALKOZÁSOKKAL, magánszemélyekkel SZEMBENI KÖVETELÉSEK ÉS KÖTELEZETTSÉGEK SZEREPELHETNEK.**
- **Az adósságkonszolidálás keretében a konszolidációba bevont társaságok egyedi mérlegében lévő, egymással szembeni követeléseket, kötelezettségeket, adóshitelező kapcsolatokat ki kell szűrni.**

- **Az adósságkonszolidálás során érintett mérlegsorok:**
  - **A. I. 6. Immateriális javakra adott előlegek**
  - **A. II. 6. Beruházásra adott előlegek**
  - **A. III. 2. Tartósan adott kölcsön kapcsolt vállalkozásban**
  - **A.III.6. Tartós hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok**
  - **B. I. 6. Készletekre adott előlegek**
  - **B. II. 2. Követelések kapcsolt vállalkozással szemben**
  - **B.III.4. Forgatási célú hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok**
  - **F. Kötelezettségek**
  - **C. Aktív időbeli elhatárolások**
  - **G. Passzív időbeli elhat.**
  - **E. Céltartalékok**
- **AZ ADÓSSÁGKONSZOLIDÁLÁST NEM KELL ELVÉGEZNI, ha az elhagyandó tételek a konszolidálásba bevont vállalkozások vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetére vonatkozó megbízható és valós összkép szempontjából ELHANYAGOLHATÓAK.**

PÉLDA AZ ADÓSSÁGKONSZOLIDÁLÁSRA I.

▲ **Az AV tárgyév október 1-jén 1.000 Ft kölcsönt nyújtott a LV-nak 5 éves futamidőre, évi 12 %-os kamatra. A kamatfizetés és a törlesztés minden év október 1-jén esedékes.**

AV egyedi mérlege

A. III.2.	Tartósan adott kölcsön kapcsolt vállalkozásban	800
B. II.2.	Követelések kapcsolt váll. szemben	200
C.	Aktív időbeli elhatárolások	30*

LV egyedi mérlege

F. II.6.	Tartós kötelezetts. kapcsolt vállalkozással szemben	800
F. III.6.	Rövid lejáratú kötelezetts. kapcsolt vállalkozással szemben	200
G.	Passzív időbeli elhatárolások	30*

* *Elhatárolt kamat.*

PÉLDA AZ ADÓSSÁGKONSZOLIDÁLÁSRA II.

▲ A KONSZOLIDÁLÁS (ELHAGYÁS) KÖNYVELÉSE:

T.	F. II. 6.	Tartós kötelezettségek kapcsolt vállalkozással szemben (LV)	800
K.	A. III. 2.	Tartósan adott kölcsön kapcsolt vállalkozásban (AV)	800
T.	F. III. 6.	Rövid lejáratú kötelezettségek kapcsolt vállalkozással szemben (LV)	200
K.	B. II. 2.	Követelések kapcsolt vállalkozással szemben (AV)	200
T.	G.	Passzív időbeli elhatárolás (LV)	30
K.	C.	Aktív időbeli elhatárolás (AV)	30

AZ ADÓSSÁGKONSZOLIDÁLÁSBÓL ADÓDÓ KÜLÖNBÖZET EREDETE

- **Ha az azonos jogcímen fennálló KÖVETELÉS ÉS KÖTELEZETTSÉG NEM AZONOS ÖSSZEGBEN SZEREPEL az adós és a hitelező mérlegében, akkor az összevont (konszolidált) mérlegben – a követelések és a kötelezettségek elhagyása miatt – KÜLÖNBÖZET keletkezik, amit el kell számolni.**

- **A KÜLÖNBÖZET KELETKEZHET:**
  - **AZ ÉRTÉKELÉSI SZABÁLYOK MIATT**

    Például: Vállalati kötvények értékesítése esetén
    - **a kibocsátó névértéken mutatja ki a kötelezettséget,**
    - **a vevő beszerzési áron értékeli a követelést (az értékpapírt).**

  - **A KÖVETELÉS ÉRTÉKVESZTÉSE MIATT**

    Például:

- AV-nál (szállító)	**követelés**	**80***
- LV-nál (vevő)	**kötelezettség**	**100**

*** Az értékvesztés elszámolása miatt**

Az ADÓSSÁGKONSZOLIDÁLÁSBÓL ADÓDÓ KÜLÖNBÖZET JELLEGE

- **Pozitív**, eredményt növelő, ha a

  KIEJTETT (elhagyott) KÖTELEZETTSÉG > KIEJTETT (elhagyott) KÖVETELÉS

- **Negatív**, eredményt csökkentő, ha a

  KIEJTETT (elhagyott) KÖTELEZETTSÉG < KIEJTETT (elhagyott) KÖVETELÉS

AZ ADÓSSÁGKONSZOLIDÁLÁSBÓL ADÓDÓ KÜLÖNBÖZET ELSZÁMOLÁSA I.

▲ **Az első bevonáskor** eredmény hatású, AZ EREDMÉNYKIMUTATÁSBAN a

- III/A. ADÓSSÁGKONSZOLIDÁLÁS MIATT KELETKEZŐ – EREDMÉNYT NÖVELŐ – KONSZOLIDÁCIÓS KÜLÖNBÖZET, vagy a

- VII/A. ADÓSSÁGKONSZOLIDÁLÁS MIATT KELETKEZŐ – EREDMÉNYT CSÖKKENTŐ – KONSZOLIDÁCIÓS KÜLÖNBÖZET sorokba kell írni a kimutatott különbözetet.

AZ ADÓSSÁGKONSZOLIDÁLÁSBÓL ADÓDÓ KÜLÖNBÖZET ELSZÁMOLÁSA II.

▲ **A követő években**

- **A TÁRGYÉVHEZ KAPCSOLÓDÓ KÜLÖNBÖZET EREDMÉNYHATÁSÚ, AZ EREDMÉNYKIMUTATÁSBAN a III/A. vagy a VII/A. sorba kell írni, jellegétől függően.**
- **AZ ELŐZŐ ÉVI KÜLÖNBÖZET EREDMÉNYSEMLEGES, A MÉRLEGBEN A D. IX. KONSZOLIDÁCIÓ MIATTI VÁLTOZÁSOK (±) ADÓSSÁGKONSZOLIDÁLÁS KÜLÖNBÖZETÉBŐL soron kell kimutatni.**

▲ **TÁRGYÉVHEZ KAPCSOLÓDÓ KÜLÖNBÖZET = TÁRGYÉV VÉGÉN kicsapódó (meglévő) különbözet MÍNUSZ ELŐZŐ ÉV VÉGÉN kicsapódott (kimutatott) különbözet.**

Ezt nevezik ADÓSSÁGKONSZOLIDÁLÁSI KÜLÖNBÖZETEK KÜLÖNBÖZETÉNEK.

PÉLDA AZ ADÓSSÁGKONSZOLIDÁLÁSBÓL EREDŐ KÜLÖNBÖZET ELSZÁMOLÁSÁRA I.

▲ **AZ AV 2001-ben** készített először összevont (konszolidált) éves beszámolót. Az AV a LV-tal szembeni követelését leértékelte, a 100 eFt követelésből 20 eFt értékvesztést számolt el. Tehát az AV mérlegében a követelés 80 eFt-tal szerepelt. A LV mérlegében a kötelezettség összege 100 eFt. Így

- az AV követelése 80
- a LV kötelezettsége 100
- a KÜLÖNBÖZET **Pozitív** 20

▲ **A KONSZOLIDÁLÁS ELSZÁMOLÁSA AZ ELSŐ ÉVBEN, 2001-BEN:**

T. - Kötelezettség LV 100
K. - Követelés AV 80
- Adósságkonszolidálás miatt keletkező – eredményt növelő – konszolidációs különbözet (III/A bevétel, VII/A ráf ell.) 20

▲ Így az AV-nál elszámolt eredményt csökkentő értékvesztés a konszolidált beszámolóban kiegyenlítésre került.

PÉLDA AZ ADÓSSÁGKONSZOLIDÁLÁSBÓL EREDŐ KÜLÖNBÖZET ELSZÁMOLÁSÁRA II.

▲ **2002-ben** az AV egy konszernen kívüli vállalkozástól megvásárolt egy, a LV-a által kibocsátott 1.000 eFt névértékű vállalati kötvényt 1.030 eFt-ért. Így

- az AV követelése 1.030
- a LV kötelezettsége 1.000
- A KÜLÖNBÖZET **Negatív** 30

▲ **A KÜLÖNBÖZETEK KÜLÖNBÖZETÉNEK MEGÁLLAPÍTÁSA**

- Tárgyév végén kicsapódó különbözet – 30

mínusz

- Előző év végén kicsapódó különbözet + 20
- KÜLÖNBÖZETEK KÜLÖNBÖZETE

(–30) – (+20) = – 50

PÉLDA AZ ADÓSSÁGKONSZOLIDÁLÁSBÓL EREDŐ KÜLÖNBÖZET ELSZÁMOLÁSÁRA III.

▲ A KONSZOLIDÁLÁS ELSZÁMOLÁSA A KÖVETŐ ÉVBEN, 2002-BEN

T. - Kötelezettség LV	1.000
- Adósságkonszolidálás miatt keletkező – eredményt csökkentő – konszolidációs különbözet (VII/A., ráfordítás)	50
K. - Követelés AV	1.030
- Konszolidáció miatti változások (+) adósságkonszolidálás különbözetéből (D.IX., saját tőke növelés)	20

PÉLDA AZ ADÓSSÁGKONSZOLIDÁLÁSBÓL EREDŐ KÜLÖNBÖZET ELSZÁMOLÁSÁRA IV.

▲ Az AV és a LV egyedi mérlege 2002. 12. 31-én

AV egyedi mérlege

Részesedés	**700**	Saját tőke	3000
Követelés a LV-tól	**1030**	Kötelezettségek	2000
Egyéb eszközök	3270		
	∑ 5000		∑ 5000

LV egyedi mérlege

Tárgyi eszközök	750	**Saját töke**	**700**
Forgóeszközök	1500	**Kötelezettségek az AV-tal szemben**	**1000**
		Egyéb kötelezettségek	550
	∑ 2250		∑ 2250

PÉLDA AZ ADÓSSÁGKONSZOLIDÁLÁSBÓL EREDŐ KÜLÖNBÖZET ELSZÁMOLÁSÁRA V.

▲ Az összevont és a konszolidált mérleg 2002. 12. 31-én

Összevont mérleg

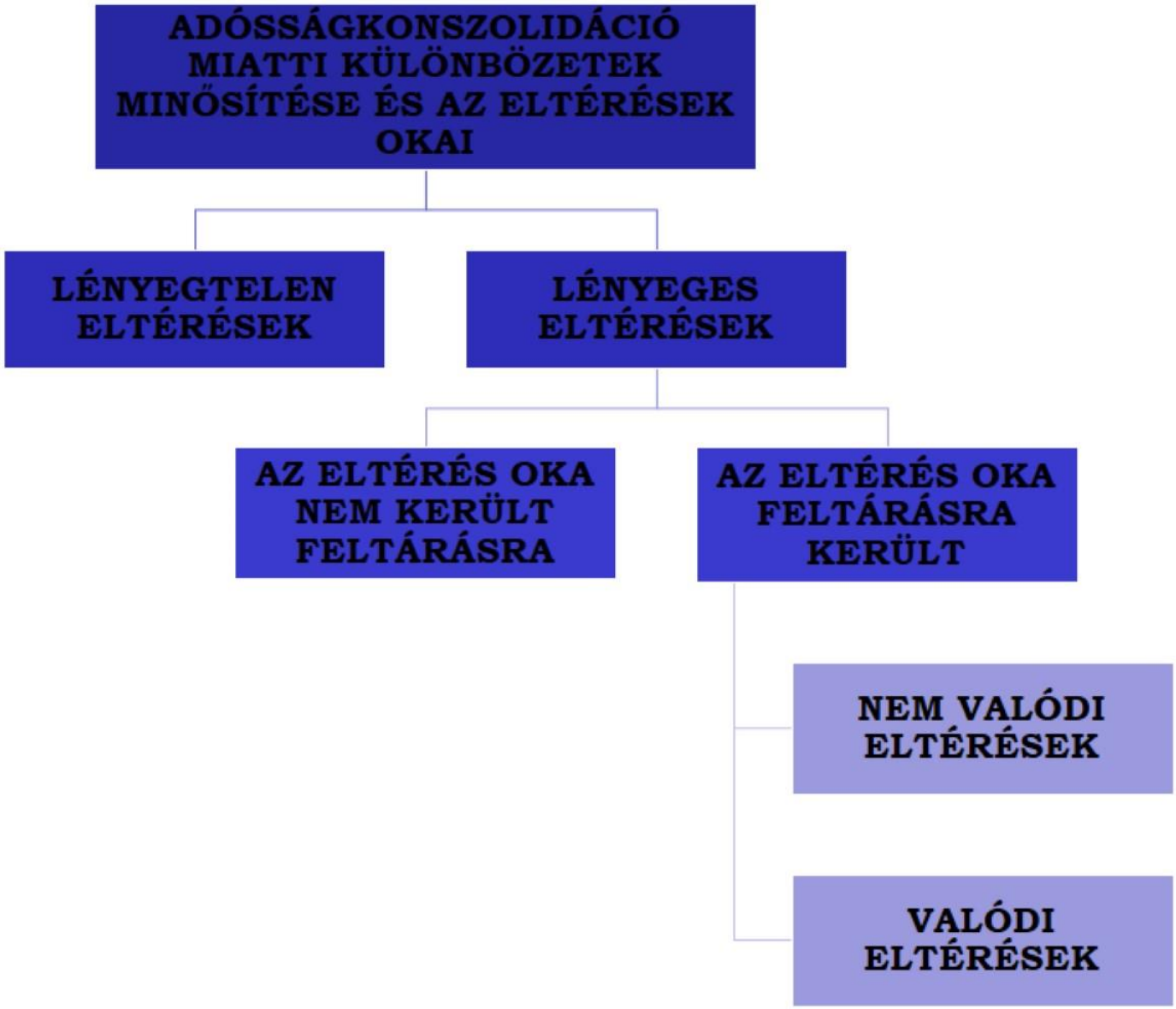
Részesedés AV	700	Saját tőke AV	3000
Követelés a LV-tól AV	1030	Kötelezettségek AV	2000
Egyéb eszközök AV	3270	Saját tőke LV	700
Tárgyi eszközök LV	750	Kötelezettségek az AV-tal szemben LV	1000
Forgóeszközök LV	1500	Egyéb kötelezetts. LV	550
	∑ 7250		∑ 7250

Konszolidált mérleg

Egyéb eszközök AV	3270	Saját tőke AV	3000
Tárgyi eszközök LV	750	Adózott eredmény *	- 50
Forgóeszközök LV	1500	Konszolidáció miatti változás (±)	+ 20
		Kötelezettségek AV	2000
		Egyéb kötelezetts. LV	550
	∑ 5520		∑ 5520

** Ez a tétel érinti a konszolidált eredménykimutatást is.*

AZ ADÓSSÁGKONSZOLIDÁCIÓ MIATTI KÜLÖNBÖZETEK MINŐSÍTÉSE



ÖSSZEFOGLALÁS: KONSZOLIDÁLT ÉVES BESZÁMOLÓ ÖSSZEÁLLÍTÁSA (Adorján Cs. alapján)

▲ Adósságkonszolidálás

- Előkészítés során könyvelési eltérések rendezése.
- Fordulónapból eredő különbözetek kezelése fiktív könyvelésekkel, vagy követelés/kötelezettség törlésével (tényleges tartalom figyelembe vétele)
- Követelések-kötelezettségek tág értelmezése
- Azonos értékek esetén Eszköz és Forrás csökkentése
- „Valódi" eltérések okai
  - Követelés értékvesztése
  - Értékpapír kibocsátás/vétel
  - Egyoldalú elszámolás (pl. céltartalék)
  - Követelés vásárlás névértéktől eltérő összegben
  - Külföldi pénznem átszámítási eltérése miatt

ÖSSZEFOGLALÁS: KONSZOLIDÁLT ÉVES BESZÁMOLÓ ÖSSZEÁLLÍTÁSA (Adorján Cs. alapján)

▲ Adósságkonszolidálás

- Valódi eltérések kezelése
  - Egymással szembeni kivezetés, majd a különbség konszolidáció miatti egyéb bevétel/ráfordítással szemben.
  - Különbség kiegyenlítése konszolidáció miatti egyéb bevétel/ráfordítással szemben, majd egymással szembeni kivezetés.
- Látens adó különbözet kezelése, abban az esetben, ha a különbség belátható (meghatározható) időn belül visszafordul (általában ilyenek az eltérések).
- Követő konszolidálás elszámolása
  - Előző évi különbözet eredmény semlegesen (kiegyenlíteni a különbözetet, saját tőke változásként, illetve látens adóként).
  - Tárgyévi és előző évi különbség eltérése (változása) eredmény hatékonyan (ÁV egyéb bevétel/ráfordítás).
  - Látens adó változás elszámolása.

6. A KONSZOLIDÁLÁSBA BEVONT VÁLLAKOZÁSOKON BELÜLI KÖZBENSŐ EREDMÉNYEK ELHAGYÁSA, KISZŰRÉSE

A KÖZBENSŐ EREDMÉNY LÉNYEGE

- Az egyedi mérlegben az eszközöket bekerülési értéken – beszerzési áron, vagy előállítási költségen – kell értékelni.
- A konszernen belüli vállalkozások egymás közötti értékesítése során az egyedi mérlegekben eredmény kerül kimutatásra.
- A konszern szempontjából ez nem minősül eredménynek. Ezt nevezik közbenső eredménynek, amit a konszolidálás során ki kell szűrni.

PÉLDA A KÖZBENSŐ EREDMÉNY BEMUTATÁSÁRA

▲ **Az AV saját termelésű készletet értékesít 120 eFt-ért a LV-nak, melynek előállítási költsége 100 eFt. A készlet a mérleg fordulónapján még megvan.**

25. Késztermékek AV

Egyenleg: 100	100 →

81. Értékesítés költségei AV

	100

32. Követelések kapcsolt vállalkozással szemben AV

120	

91. Árbevétel AV

	120

4581. Rövid lejáratú kötelezettségek anyavállalattal szemben LV

	120

21. Anyagok LV

120	

A KÖZBENSŐ EREDMÉNY RENDEZÉSE

- A TÁRGYÉVHEZ kapcsolódó közbenső eredményt EREDMÉNYHATÁSÚNAK kell tekinteni, és az **ADÓZOTT eredményt kell módosítani.**

- AZ ELŐZŐ ÉVEKHEZ kötődő közbenső eredményt EREDMÉNYSEMLEGESNEK kell tekinteni és a konszolidált mérlegben a **D. IX. Konszolidálás miatti változások (±) közbenső eredmény különbözetéből** mérlegsorba kell beállítani.

- TÁRGYÉVI KÖZBENSŐ EREDMÉNY = **Tárgyév** fordulónapján megállapított közbenső eredmény MÍNUSZ **az előző év** fordulónapján rögzített közbenső eredmény.

PÉLDA A KÖZBENSŐ EREDMÉNY ELSZÁMOLÁSÁRA I.

- Az AV 10 tonna kukoricát adott el a LV-nak,
  - tárgyévben 8 tonnát • 20 e Ft/t = 160 eFt
  - előző évben 2 tonnát • 21 e Ft/t = 42 eFt

  Összesen 202 eFt
- A tárgyév mérlegfordulónapján még mind a 10 tonna megvan.
- A kukoricát az AV 18 e Ft/t áron szerezte be.

LV mérlege

Anyagok 202	

AV eredménykimutatása

Értékesítés költsége (8·18)	144	Árbevétel (8·20)	160

PÉLDA A KÖZBENSŐ EREDMÉNY ELSZÁMOLÁSÁRA II.

▲ NYITÓÁLLOMÁNY:

• Konszernértéken (1)	(2·18) = 36
• Egyedi beszámolóban (2)	(2·21) = 42
• Előző évek különbözete (3)	6

▲ ZÁRÓÁLLOMÁNY:

• Konszernértéken (1)	(10·18) = 180
• Egyedi beszámolóban (2)	(8·20+2·21) = 202
• A tárgyévhez és az előző évhez kapcsolódó különbözet (3)	22

▲ TÁRGYÉVI KÜLÖNBÖZET:

• A záróállomány különbözete (3)	22
• Az előző évek különbözete (3)	-6
• Tárgyévi különbözet (3)	16

(1) Az AV-nál kimutatott beszerzési áron
(2) A LV-nál kimutatott beszerzési áron
(3) Közbenső eredmény

PÉLDA A KÖZBENSŐ EREDMÉNY ELSZÁMOLÁSÁRA III.

▲ A közbenső eredmény kiszűrésének hatása a konszolidált mérlegre

Konszolidált mérleg

B.I.1. Anyagok	- 22	D.VII. Korrigált adózott eredmény	-16
.		IX. Konszolidáció miatti változás(±)	
.		- közbenső eredmény kiszűrésből	- 6
.			
.			
.			

PÉLDA A KÖZBENSŐ EREDMÉNY ELSZÁMOLÁSÁRA IV.

▲ A közbenső eredmény kiszűrésének hatása a forgalmi költség eljárással készülő konszolidált eredménykimutatásra (a ráfordítások és bevételek konszolidálásával együtt).

Konszolidált eredménykimutatás

I.	Értékesítés nettó árbevétele	- 160
II.	Értékesítés közvetlen költsége	- 144
⋮		⋮
D.	Adózott eredmény	- 16

ÖSSZEFOGLALÁS: KONSZOLIDÁLT ÉVES BESZÁMOLÓ ÖSSZEÁLLÍTÁSA (Adorján Cs. alapján)

▲ Belső eredmény konszolidálása

- Körön belüli értékesítés eredményének a kezelése, ha az érintett eszköz még nem került körön kívül értékesítésre.
- Érintett vagyoni elemek:
  - Immateriális javak (kivéve GW).
  - Tárgyi eszközök (kivéve előleg).
  - Készletek (kivéve előleg).
  - Értékpapírok (körön belüli részesedések is).
- Tárgyévi értékesítés eredményével korrigálni az eszköz értékét annál a társaságnál, ahol jelenleg található. A különbség azt a bevételt érinti, amely az értékesítéskor elszámolásra került.
- Szükséges lehet átsorolás is (pl. vásárolt - saját termelésű).
- Szinte mindig kapcsolódik hozzá hozam/ráfordítás konszolidálás (kivéve nettó elszámolású értékesítés).
- Látens adó különbözet kezelése, abban az esetben, ha a különbség belátható (meghatározható) időn belül visszafordul.

ÖSSZEFOGLALÁS: KONSZOLIDÁLT ÉVES BESZÁMOLÓ ÖSSZEÁLLÍTÁSA (Adorján Cs. alapján)

▲ Belső eredmény konszolidálása

- Követő konszolidálás elszámolása.
  - Előző évi különbözet eredmény semlegesen (az előző évi különbözet saját tőke változásként, illetve látens adóként).
  - Tárgyévben realizálódott különbözetek (értékcsökkenés, körön kívüli értékesítés) rendezése eredményhatékonyan (annak az eredmény összetevőnek a korrekciója, amit érint).
  - Látens adó változás elszámolása.
- Körön belüli további értékesítések eredményének a kezelése.
- Eszközök további eszközökbe történő beépülésének kezelése (pl. körön belülről vásárolt anyagból saját termelésű készlet, értékcsökkenés közvetlen költségben történő figyelembe vétele).

7. A RÁFORDÍTÁSOK ÉS BEVÉTELEK KONSZOLIDÁLÁSA (HOZAM-RÁFORDÍTÁS KAPCSOLATOK)

A RÁFORDÍTÁSOK ÉS BEVÉTELEK KONSZOLIDÁLÁSÁNAK SZABÁLYOZÁSA

- **A konszolidált eredménykimutatásban CSAK AZOK A BEVÉTELEK ÉS RÁFORDÍTÁSOK MARADHATNAK, AMELYEK A KONSZERNEN KÍVÜLI ÉRTÉKESÍTÉSBŐL SZÁRMAZNAK.**

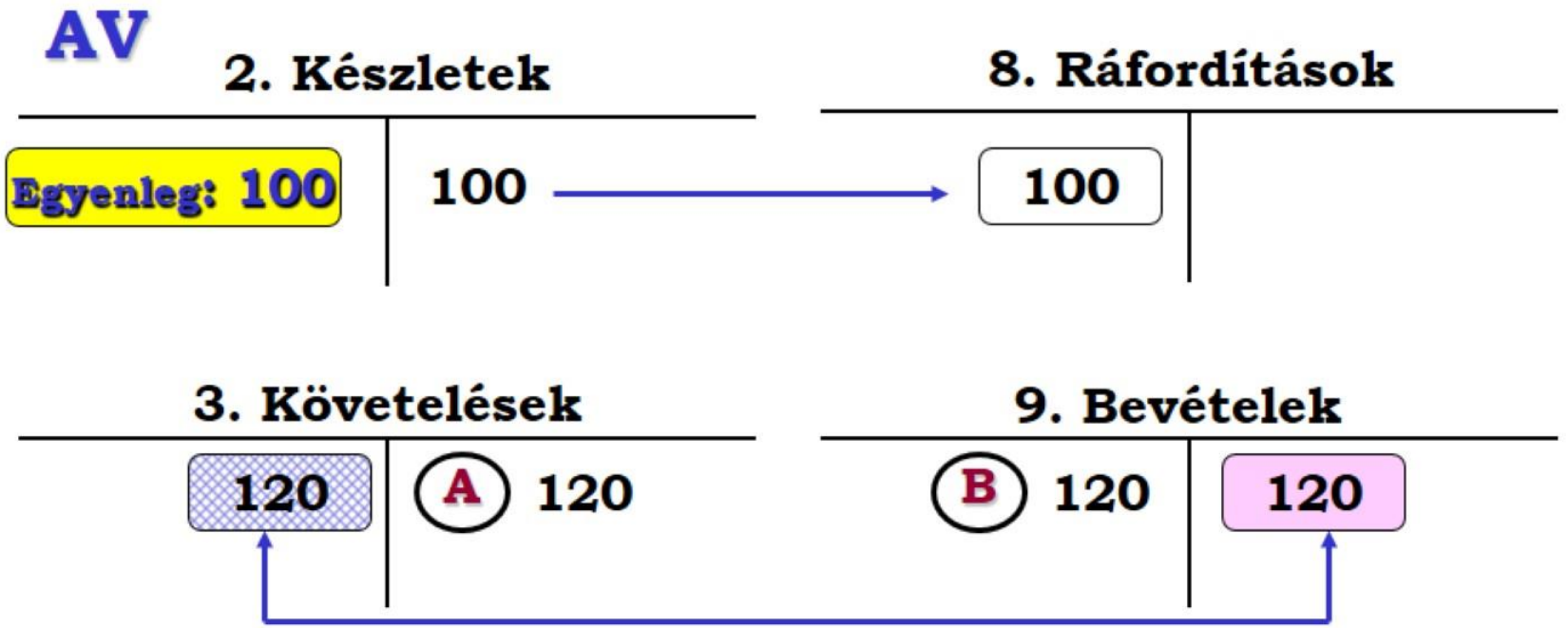
- **HA az összevont (konszolidált) EREDMÉNYKIMUTATÁS ÖSSZKÖLTSÉG ELJÁRÁSSAL KÉSZÜL, AKKOR A KISZŰRT ÁRBEVÉTELRE JUTÓ KÖZVETLEN KÖLTSÉGEKET NEM KELL KISZŰRNI, amennyiben a közvetlen költségek a félkész és késztermékek, vagy az aktivált saját teljesítmények állományát növelik.**

- **A konszolidálásba bevont vállalkozások egymás közötti szállításaiból és szolgáltatás teljesítéseiből származó árbevételt, valamint az ezekre jutó közvetlen költségeket ki kell szűrni.**

- **A BEVÉTELEKET ÉS RÁFORDÍTÁSOKAT NEM KELL KISZŰRNI, HA azok NEM JELENTŐS ÖSSZEGŰEK a konszolidálásba bevont vállalkozások valós vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzete megítélése tekintetében.**

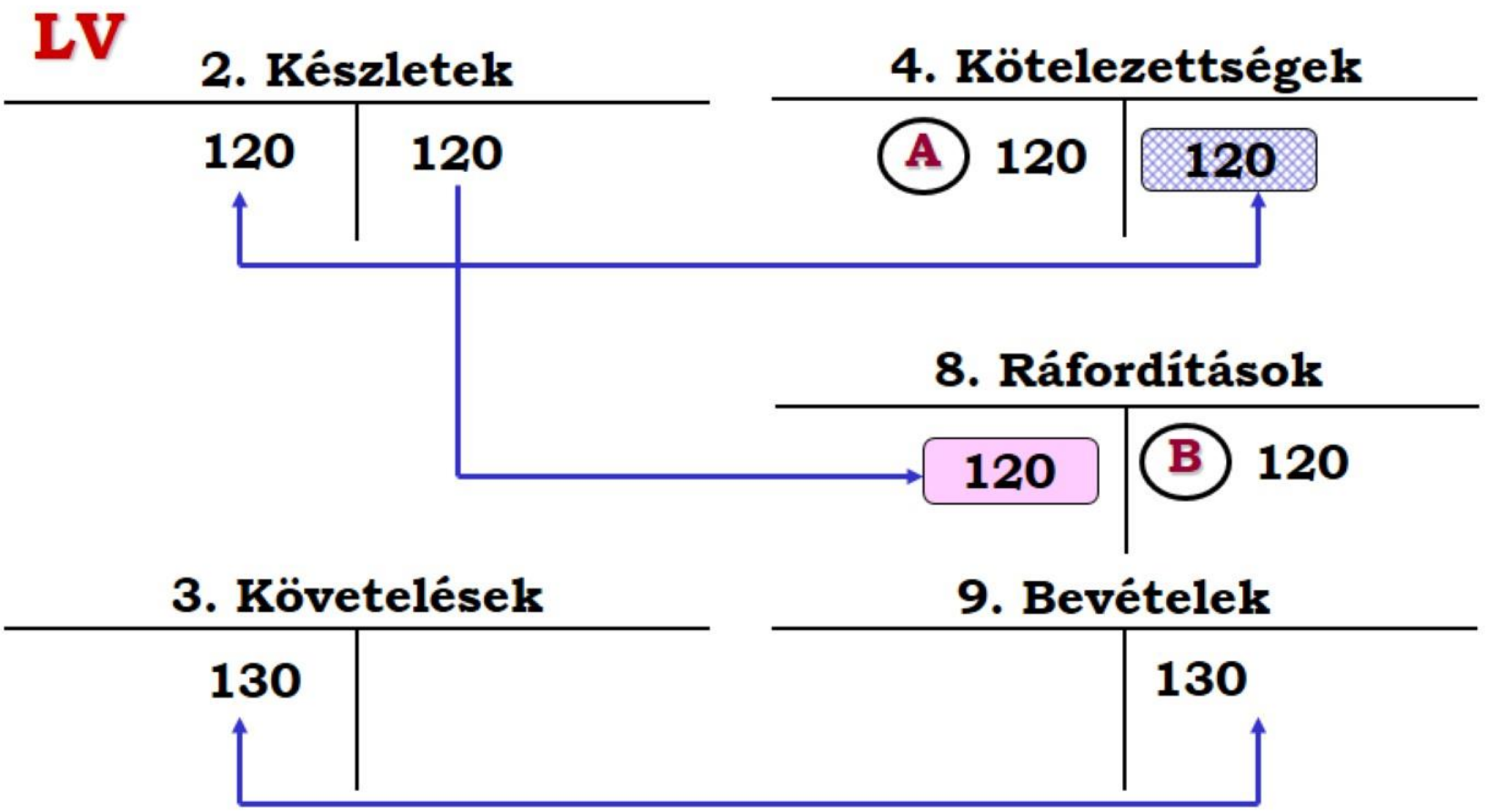
PÉLDA A RÁFORDÍTÁSOK ÉS A BEVÉTELEK HALMOZÓDÁSÁRA, VALAMINT AZ ADÓSSÁGKIMUTATÁSRA I.

- Az AV 100 eFt értékben kimutatott készletét 120 eFt-ért értékesíti a LV-nak. A LV ezt a készletet még a tárgyévben értékesíti egy konszolidációs körön kívüli vállalkozásnak 130 eFt-ért.



PÉLDA A RÁFORDÍTÁSOK ÉS A BEVÉTELEK HALMOZÓDÁSÁRA, VALAMINT AZ ADÓSSÁGKIMUTATÁSRA II.

LV



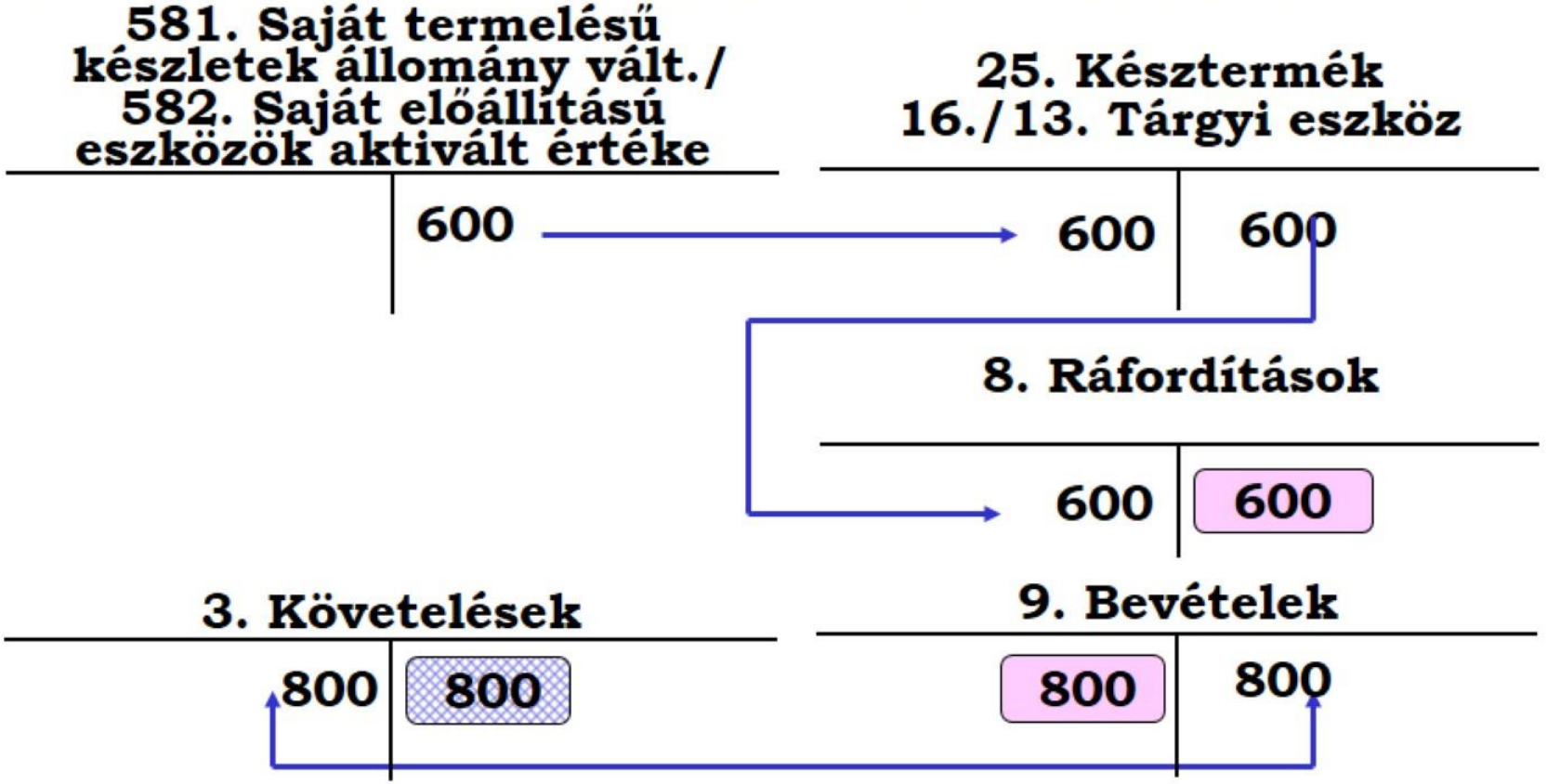
120 Az adósságkonszolidálás során kiszűrendő tételek.

120 A ráfordítások és a bevételek konszolidálása során kiszűrendő tételek.

PÉLDA A TÁRGYI ESZKÖZÖK BELSŐ FORGALMÁNAK KONSZOLIDÁLÁSÁRA I.

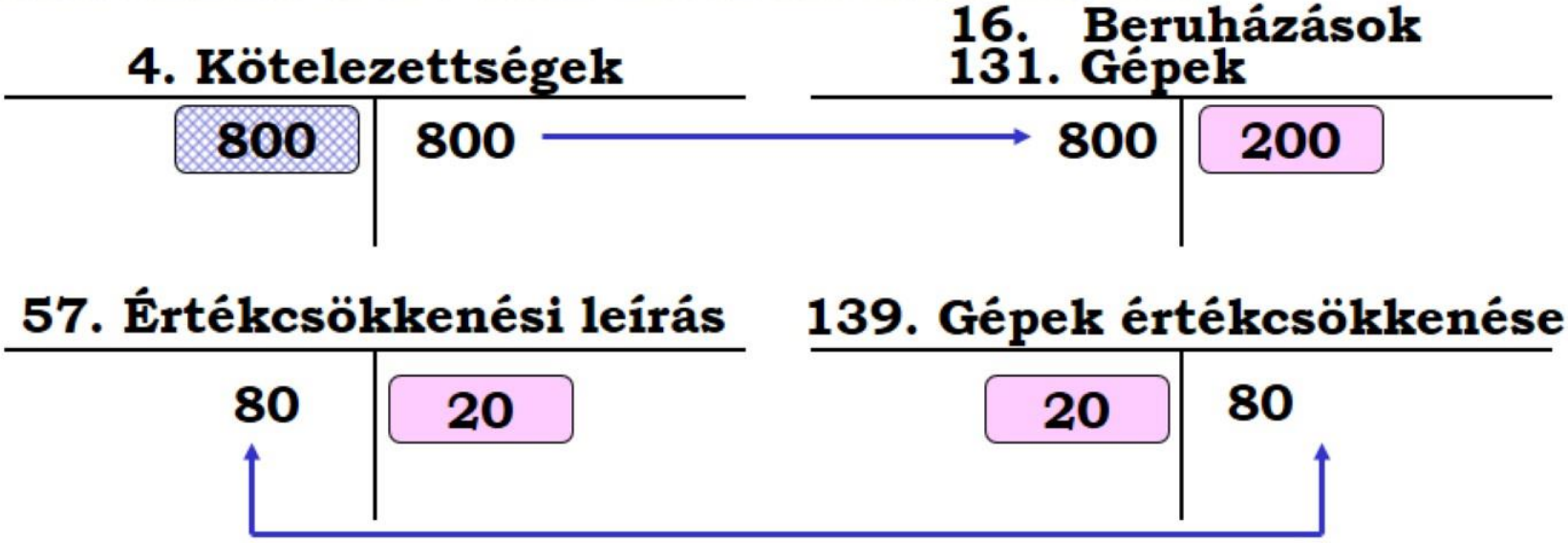
- Az AV a LV-nak egy saját előállítású gépet ad el 800 eFt-ért, előállítási költség 600 eFt, értékcsökkenési leírás évi 20 %. Az értékesítés, egyben aktiválás időpontja: tárgyév július 1. A mérlegfordulónap december 31.

- **KÖNYVELÉS AZ AV-NÁL ÉS A KONSZERNBEN**



PÉLDA A TÁRGYI ESZKÖZÖK BELSŐ FORGALMÁNAK KONSZOLIDÁLÁSÁRA II.

▲ KÖNYVELÉS A LV-NÁL ÉS A KONSZERNBEN



▲ A BEVÉTELEK, RÁFORDÍTÁSOK ÉS A KÖZBENSŐ EREDMÉNY KISZŰRÉSE

T	9. Bevételek AV		800
K	8. Ráfordítások AV		600
	131. Gépek LV		200
T	139. Gépek értékcsökkenése	LV	20
K	57. Értékcsökkenési leírás	LV	20

PÉLDA AZ ADÓSSÁGKONSZOLIDÁLÁSI, A KÖZBENSŐ EREDMÉNY KISZŰRÉSI, A RÁFORDÍTÁS ÉS BEVÉTEL KONSZOLIDÁLÁSI FELADATOK EGYÜTTES FELMERÜLÉSÉRE, VALAMINT A KONSZOLIDÁLÁS ELVÉGZÉSÉRE I.

▲ **Az AV a tárgyévben a LV-nak anyagot értékesít 120 eFt-ért. Az anyag beszerzési értéke 100 eFt. Az anyaggal, illetve az anyag értékesítésével kapcsolatos tételeket év végén az AV és a LV egyedi mérlege és eredménykimutatása tartalmazza. AZ EGYSÉGELV SZERINT a KONSZOLIDÁLT MÉRLEGBEN AZ ANYAGNAK 100 eFt ÉRTÉKBEN KELL SZEREPELNI. AZ EREDMÉNYKIMUTATÁST NEM ÉRINTI, MERT az egységelv szerint nincs esemény.**

AV egyedi mérlege*

B.II. Vevők	120	D.VII. Adózott eredmény	20**

AV egyedi eredménykimutatása

II. Értékesítés közvetlen költségei	100	I. Értékesítés nettó árbevétele	120
D. Adózott eredmény (nyereség)	20**		

* A mérlegben és az eredménykimutatásban csak a példában érintett tételek szerepelnek, ezért a mérleg két oldala nem egyezik.

** Feltételezzük, hogy nincs adófizetési kötelezettség.

PÉLDA AZ ADÓSSÁGKONSZOLIDÁLÁSI, A KÖZBENSŐ EREDMÉNY KISZŰRÉSI, A RÁFORDÍTÁS ÉS BEVÉTEL KONSZOLIDÁLÁSI FELADATOK EGYÜTTES FELMERÜLÉSÉRE, VALAMINT A KONSZOLIDÁLÁS ELVÉGZÉSÉRE II.

LV egyedi mérlege

B.I.1. Anyagok	120	F.III.4. Szállítók	120

Összevont mérleg*

B.I.1. Anyagok LV	120	D.VII. Adózott eredmény AV	20
B.II. Vevők AV	120	F.III.4. Szállítók LV	120

Összevont eredménykimutatás

II. Értékesítés közvetlen költségei	100	I. Értékesítés nettó árbevétele	120
D. Adózott eredmény (nyereség)	20		

* *A mérlegben és az eredménykimutatásban csak a példában érintett tételek szerepelnek, ezért a mérleg két oldala nem egyezik.*

PÉLDA AZ ADÓSSÁGKONSZOLIDÁLÁSI, A KÖZBENSŐ EREDMÉNY KISZŰRÉSI, A RÁFORDÍTÁS ÉS BEVÉTEL KONSZOLIDÁLÁSI FELADATOK EGYÜTTES FELMERÜLÉSÉRE, VALAMINT A KONSZOLIDÁLÁS ELVÉGZÉSÉRE III.

▲ KÖNYVELÉS A KONSZERN-SZÁMVITELBEN

- **ADÓSSÁGKONSZOLIDÁLÁS**

T Szállítók	LV	120
K Vevők	AV	120

- **A BEVÉTELEK, RÁFORDÍTÁSOK ÉS A KÖZBENSŐ EREDMÉNY KISZŰRÉSE**

T Árbevétel	AV	120
K Értékesítés közvetlen költségei	LV	100
K Anyagok	LV	20

Konszolidált mérleg

B. I. 1. Anyagok 100	

▲ A konszolidált eredménykimutatást ez az esemény nem érinti.

ÖSSZEFOGLALÁS: KONSZOLIDÁLT ÉVES BESZÁMOLÓ ÖSSZEÁLLÍTÁSA (Adorján Cs. alapján)

▲ Hozam és ráfordítás konszolidálása

- Körön belüli értékesítések, szolgáltatásnyújtások miatti halmozódások kiszűrése.
- Akkor is, ha láncértékesítés történt és körön kívülre került az eszköz.
- A belső eredmény konszolidáláshoz általában kapcsolódik.
- Lehet bevétel, illetve ráfordítás átcsoportosítás is.
- Alapvetően azonos összegek elszámolása (kisebb eltérések esetén az alacsonyabb összeg a meghatározó), mivel a belső eredmény konszolidálása már kiszűrte az eltéréseket.
- Osztalék miatti kiszűrések is megjelennek (osztalék eltérő kezelése miatti különbözetek az előkészítő munkák között rendezendőek).

8. A KÖZÖS VEZETÉSŰ VÁLLALKOZÁSOK KONSZOLIDÁLÁSA

A KÖZÖS VEZETÉSŰ VÁLLALKOZÁSOK KONSZOLIDÁLÁSÁNAK SZABÁLYOZÁSA

- A közös vezetésű vállalkozást tőkehányad konszolidálással kell a konszernbeszámolóba bevonni. EZT NEVEZZÜK HÁNYADKONSZOLIDÁLÁSNAK, KVÓTAKONSZOLIDÁLÁSNAK.
- Ez azt jelenti, hogy a közös vezetésű társaság egyedi mérlegéből, eredménykimutatásából CSAK A TŐKERÉSZESEDÉSNEK (tulajdoni hányadnak) MEGFELELŐ ÖSSZEG KERÜL BE A KONSZOLIDÁLT BESZÁMOLÓBA.
- A tőkerészesedés arányában történő konszolidálásra – értelemszerűen – a leányvállalatok konszolidálására előírtakat kell alkalmazni.
- A tőkerészesedés (tőkehányad) szerinti konszolidálás csak akkor lehetséges, ha a közös vezetésű társaság éves beszámolója elkészítésénél a konszolidálásra vonatkozó értékelési előírásokat figyelembe vették.
- Ha az egységes értékelés elvét nem lehet érvényesíteni, akkor a közös vezetésű társaságban lévő részesedést a társult vállakozások konszolidálására vonatkozó szabályok szerint kell bevonni.

PÉLDA A KÖZÖS VEZETÉSŰ VÁLLALKOZÁS TŐKE- ÉS ADÓSSÁGKONSZOLIDÁLÁSÁRA I.

- Az AV 50 % tulajdoni hányaddal (tőkerészesedéssel) rendelkezik.
- Az AV 200 eFt kamatmentes kölcsönt adott a közös vezetésű vállalkozásnak (KV).

AV egyedi mérlege

Befektetett eszközök	600	Saját tőke	650
Részesedés	150	Kötelezettségek	300
Követelések a KV-tól	200		
	∑ 950		∑ 950

KV egyedi mérlege

Egyéb eszközök	500	Saját tőke	300
		Kötelezettségek az AV-tal szemben	200
	∑ 500		∑ 500

PÉLDA A KÖZÖS VEZETÉSŰ VÁLLALKOZÁS TŐKE- ÉS ADÓSSÁGKONSZOLIDÁLÁSÁRA II.

Összevont mérleg

Befektetett eszközök AV	600	Saját tőke AV	650
Részesedés AV	150	Saját tőke KV	150
Követelések AV*	200	Kötelezettségek AV	300
Egyéb eszközök KV	250	Kötelezettségek KV	100
	∑ 1200		∑ 1200

Konszolidált mérleg

Befektetett eszközök AV	600	Saját tőke AV	650
Követelések AV	100	Kötelezettségek AV	300
Egyéb eszközök KV	250		
	∑ 950		∑ 950

* Csak az 50%-a kerül kiszűrésre

9. A TÁRSULT VÁLLALKOZÁSOK KONSZOLIDÁLÁSA

A TÁRSULT VÁLLALKOZÁSOK KONSZOLIDÁLÁSÁNAK SZABÁLYOZÁSA

- Ha egy konszolidálásba bevont vállalkozás jelentős mértékű befolyást gyakorol egy társult vállalkozás üzleti és pénzügyi döntéseire, akkor ezt a részesedést az összevont (konszolidált) mérlegben külön sorban kell szerepeltetni, és konszolidálni kell.

- A részesedés külön sorban való szerepeltetése, és a nem teljes körű konszolidálása nem szükséges, ha a konszolidálásba bevont vállalkozások vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetének megbízható és valós megítélése szempontjából nem jelentős a társult vállalkozás részesedése.

A TÁRSULT VÁLLALKOZÁSBAN LÉVŐ RÉSZESEDÉS NEM TELJES KÖRŰ BEVONÁSÁNAK MÓDSZEREI I.

▲ **A TÁRSULT VÁLLALKOZÁSBAN LÉVŐ RÉSZESEDÉST** – az első bevonáskor – az összevont (konszolidált) mérlegben

- AZ ANYAVÁLLALAT (illetve a konszolidálásba bevont leányvállalat) MÉRLEGÉBEN KIMUTATOTT KÖNYV SZERINTI ÉRTÉKEN (ELSŐ MÓDSZER), vagy

- AZZAL AZ ÉRTÉKKEL kell kimutatni, AMELY A TÁRSULT VÁLLALKOZÁS – a részesedés megszerzésének, vagy a konszolidációba való első bevonás időpontja szerinti - SAJÁT TŐKÉJÉBŐL A KONSZOLIDÁLÁSBA BEVONT VÁLLALKOZÁS TULAJDONI HÁNYADÁRA JUT (MÁSODIK MÓDSZER).

Ez az összeg azonban nem lehet magasabb mint a konszolidálásba bevont vállalkozás könyveiben szereplő részesedés beszerzési értéke.

▲ **AZ ELSŐ MÓDSZER** (a könyv szerinti értéken való kimutatás) esetén AZ ELSŐ BEVONÁSKOR MEG KELL ÁLLAPÍTANI A TÁRSULT VÁLLALKOZÁS SAJÁT TŐKÉJÉBŐL A RÉSZESEDÉSRE A TULAJDONI HÁNYAD ARÁNYÁBAN JUTÓ ÖSSZEGET (számított érték).

A részesedés könyv szerinti értéke és a számított érték közötti KÜLÖNBÖZETET az összevont (konszolidált) KIEGÉSZÍTŐ MELLÉKLETBEN ELKÜLÖNÍTETTEN KI KELL MUTATNI.

A TÁRSULT VÁLLALKOZÁSBAN LÉVŐ RÉSZESEDÉS NEM TELJES KÖRŰ BEVONÁSÁNAK MÓDSZEREI II.

▲ **A MÁSODIK MÓDSZER** (a bekerüléskori értéken számított részesedési érték kimutatása) alkalmazása esetén **A KÖNYV SZERINTI ÉRTÉK ÉS AZ ELŐZŐEKBEN LEÍRT MÓDON SZÁMÍTOTT ÉRTÉK KÖZÖTTI KÜLÖNBÖZETET** – mint tőkekonszolidációs különbözetet – AZ ESZKÖZÖK KÖZÖTT ELKÜLÖNÍTETTEN KELL KIMUTATNI, és a különbözeti összeg elszámolásánál leírtak szerint az üzleti vagy cégérték értékcsökkenési leírás szabályai szerint leírni.

▲ Ha a társult vállalkozás éves beszámolójában eltérő értékelési módszert alkalmaztak, akkor az eltérő módon értékelt eszközök és kötelezettségek az összevont (konszolidált) beszámoló értékelésénél alkalmazott módszerrel átértékelhetőek.

▲ AZ ELSŐ ALKALOMMAL A MÉRLEGBEN KIMUTATOTT RÉSZESEDÉS ÉRTÉKÉT **A KÖVETKEZŐ ÉVEKBEN MÓDOSÍTANI KELL:**

- A TÁRSULT VÁLLALKOZÁS SAJÁT TŐKÉJE VÁLTOZÁSÁNAK A RÉSZESEDÉSSEL ARÁNYOS ÖSSZEGÉVEL,
- az adózott eredmény felosztásáról szóló határozatban szereplő, a társult vállalkozástól járó (várható) osztalék, részesedés összegével (ezt az összeget a következő évben le kell vonni);
- c) * az adózott eredmény felosztásáról szóló határozatban szereplő, de az összevont (konszolidált) mérleg fordulónapjáig meg nem kapott, - a társult vállalkozástól járó - osztalék, részesedés összegével (ezt az összeget a következő évben le kell vonni);
- a részesedés és a tőkekonszolidációs különbözet leírt összegével.

▲ Amennyiben az információk biztosíthatók, a társult vállalkozással kapcsolatos közbenső eredményt is ki kell szűrni.

PÉLDA A TÁRSULT VÁLLALKOZÁS TŐKEKONSZOLIDÁLÁSÁRA I.

- A konszolidálást aktualizált érték módszerrel végzik. (Második módszer)
- Az anyavállalat részesedése 40 %.
- Az anyavállalat mérlegében kimutatott részesedés az első konszolidáláskor 1.500 eFt.
- A társult vállalkozás saját tőkéje az első bevonáskor 3.000 eFt.
- A társult vállalkozás saját tőkéje a követő évben 4.000 eFt.
- Osztalékot a társult vállalkozás egyik évben sem hagyott jóvá.
- A tőkekonszolidációs különbözet értékcsökkenési leírási kulcsa évi 20 %.

PÉLDA A TÁRSULT VÁLLALKOZÁS TŐKEKONSZOLIDÁLÁSÁRA II.

ELSŐ BEVONÁSKOR

▲ Különbözeti összeg:

• az anyavállalat részesedése	1.500
• társult vállalkozás számított részesedése (3.000• 0,4)	1.200
• pozitív különbözeti összeg (tőkekonszolidációs különbözet)	300

Konszolidált mérleg érintett sorai

A.III.3.Tartós jelentős tulajdoni részesedés	1200
A.III.11.Tőkekonszolidációs különbözet társult vállalkozásból	300

PÉLDA A TÁRSULT VÁLLALKOZÁS TŐKEKONSZOLIDÁLÁSÁRA III.

KÖVETKEZŐ ÉVBEN I.

- Az anyavállalat részesedésére jutó társult vállalkozási saját tőke változás (4000 – 3000) • 0,4 = 400
- A tőkekonszolidációs különbözet értékcsökkenési leírásának összege 300 • 0,2 = - 60
- Eredményváltozás 340
- A tartós jelentős tulajdoni részesedés módosítása
  - előző évi összeg 1200
  - részesedésre jutó saját tőke változás + 400
  - KORRIGÁLT RÉSZESEDÉS 1600
- A konszolidációs különbözet módosítása
  - előző évi összeg 300
  - értékcsökkenési leírás - 60
  - KORRIGÁLT KÜLÖNBÖZET 240

Konszolidált mérleg érintett sorai

A.III.3. Tartós jelentős tulajdoni részesedés	1600	D.VII. Adózott eredmény	340
A.III.11. Tőkekonszolidációs különbözet társult vállalkozásokból	240		

PÉLDA A TÁRSULT VÁLLALKOZÁS TŐKEKONSZOLIDÁLÁSÁRA IV.

KÖVETKEZŐ ÉVBEN II.

▲ Könyvelés a konszern-számvitelben:

T. Tartós jelentős tulajdoni részesedés		400
	K. Pénzügyi műveletek bevételei	400
T. Értékcsökkenési leírás		60
	K. Tőkekonszolidációs különbözet társult vállalkozásokból	60

▲ A változás a konszolidált eredménykimutatást is érinti.

10. KONSZOLIDÁLÁS MIATTI TÁRSASÁGI ADÓKÜLÖNBÖZET KIMUTATÁSA

KONSZOLIDÁLÁS MIATTI TÁRSASÁGI ADÓKÜLÖNBÖZET FOGALMA, KIMUTATÁSÁNAK TÖRVÉNYI SZABÁLYOZÁSA

▲ **HA AZ ÖSSZEVONT (konszolidált) ÉVES BESZÁMOLÓ ALAPJÁN SZÁMÍTOTT ÉVES ADÓZÁS ELŐTTI EREDMÉNY – az összevonás következtében – ALACSONYABB, vagy MAGASABB, MINT A KONSZOLIDÁLÁSBA BEVONT VÁLLALKOZÁSOK ADÓZÁS ELŐTTI EREDMÉNYÉNEK EGYÜTTES ÖSSZEGE, akkor az így kiszámolt fizetendő adó különbözetéből azt az összeget, ami**

- **a konszolidálásba bevont vállalkozások ki nem gazdálkodott, negatív adóalapjából, továbbá**
- **a megelőző üzleti évek, valamint a tárgyév konszolidálási intézkedéséből származik, és**
- **várhatóan kiegyenlítődik a későbbi üzleti években,**

KONSZOLIDÁLÁS MIATTI TÁRSASÁGI ADÓKÜLÖNBÖZETKÉNT KI KELL MUTATNI.

REJTETT ADÓ A KONSZOLIDÁLT BESZÁMOLÓBAN

▲ B. II. 9. Konszolidációból adódó (számított) társasági adókövetelést (aktív látens adót) kell kimutatni, ha:

Az egyedi eredmény-kimutatások együttes társasági adója	>	A konszolidált eredmény-kimutatás szerinti társasági adó

A két összeg közötti különbözetet kell kimutatni.

▲ F. III.12. Konszolidálásból adódó (számított) társasági adótartozást (passzív látens adót) kell kimutatni, ha:

Az egyedi eredmény-kimutatások együttes társasági adója	<	A konszolidált eredmény-kimutatás szerinti társasági adó

A két összeg közötti különbözetet kell kimutatni.

11. ÖSSZEVONT (KONSZOLIDÁLT) KIEGÉSZÍTŐ MELLÉKLET

ÖSSZEVONT (KONSZOLIDÁLT) ÜZLETI JELENTÉS

AZ ÖSSZEVONT (KONSZOLIDÁLT) KIEGÉSZÍTŐ MELLÉKLET KÖTELEZŐ TARTALMA I.

▲ BE KELL MUTATNI:

- A KONSZOLIDALAS MODSZERÉT.
- A konszolidált éves beszámoló összeállításánál alkalmazott mérlegértékelési eljárást.
- A FORINTRA, DEVIZÁRA történő ÁTSZÁMÍTÁS során alkalmazott módszert.

▲ Ha az előző üzleti évhez képest MEGVÁLTOZOTT az

- ÉRTÉKELÉSI,
- KONSZOLIDÁLÁSI módszer,

akkor ismertetni kell a változások

- INDOKLÁSÁT és
- A VÁLTOZÁS HATÁSÁT

a konszolidálásba bevont vállalkozások vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetére.

▲ BE KELL MUTATNI:

- A KONSZOLIDÁLÁSBA BEVONT leányvállalatok, a közös vezetésű vállalkozások, a társult vállalkozások
- nevét és székhelyét,
- ezen vállalkozások jegyzett tőkéjéből az anyavállalat és a konszolidációba bevont más vállalkozás részesedésének
  - mértékét (arányát) és
  - összegét.
- TOVÁBBÁ E VÁLLALKOZÁSOK RÉSZESEDÉSÉNEK MÉRTÉKÉT ÉS ÖSSZEGÉT, minden más, a konszolidálásba bevont vállalkozás saját tőkéjéből.

▲A TÁRSULT VÁLLALKOZÁSOK BEVONÁSA a konszolidálásba NEM KÖTELEZŐ, ha a konszolidálásba bevont vállalkozások vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetének megbízható és valós megítélése szempontjából nem jelentős a társult vállalkozás részesedése.

AZ ÖSSZEVONT (KONSZOLIDÁLT) KIEGÉSZÍTŐ MELLÉKLET KÖTELEZŐ TARTALMA II.

- Az összevont (konszolidált) éves beszámoló készítési kötelezettség megítélésénél FIGYELMEN KÍVÜL HAGYHATÓ JOGOSULTSÁGOKAT külön-külön BE KELL MUTATNI.

- Az előző két pontban felsorolt információkat abban az esetben nem kell szolgáltatni, ha az anyavállalat adatszolgáltatása miatt a leányvállalatnak, közös vezetésű vállalkozásnak, társult vállalkozásnak hátránya származhat az adatszolgáltatásból. E szabály alkalmazásának indokait viszont közölni kell a kiegészítő mellékletben.

- Közölni kell az összevont (konszolidált) mérlegben kimutatott
  - ÖT ÉVNÉL HOSSZABB futamidejű, valamint
  - ZÁLOGJOGGAL vagy hasonló jogokkal biztosított KÖTELEZETTSÉG TELJES ÖSSZEGÉT.

- Be kell mutatni azokat a PÉNZÜGYI kötelezettségeket, amelyek a pénzügyi helyzet értékelése szempontjából jelentőséggel bírnak, de NEM JELENNEK MEG AZ ÖSSZEVONT (konszolidált) MÉRLEGBEN.

- Kiemelten kell bemutatni a konszolidálásba be nem vont leányvállalatokkal szembeni kötelezettségeket.

AZ ÖSSZEVONT (KONSZOLIDÁLT) KIEGÉSZÍTŐ MELLÉKLET KÖTELEZŐ TARTALMA III.

- **ISMERTETNI KELL** a konszolidálásba bevont vállalkozások tárgyévben FOGLALKOZTATOTT MUNKAVÁLLALÓINAK
  - átlagos statisztikai létszámát,
  - bérköltségét és személyi jellegű egyéb kifizetéseit állománycsoportonkénti bontásban.
- **BE KELL MUTATNI** az anyavállalatoknál AZ IGAZGATÓSÁG, az ügyvezetés (üzletvezetés), a felügyelő bizottság tagjainak tevékenységükért az üzleti év után járó JÁRANDÓSÁG ÖSSZEGÉT, beleértve a leányvállalatoknál végzett tevékenység utáni járandóságokat is.
- **KÖZÖLNI KELL** az anyavállalat IGAZGATÓSÁGA, ügyvezetése (üzletvezetése), felügyelő bizottsága tagjainak az anyavállalat, illetve a leányvállalatai által folyósított
  - KÖLCSÖNÖK,
  - ELŐLEGEK időpontját, nagyságát, lejáratát, a kamat mértékét, a lényeges feltételeket, a tárgyévben visszafizetett összeget, továbbá ezen személyek nevében vállalt
  - GARANCIÁLIS KÖTELEZETTSÉGEKET.
- **BE KELL MUTATNI** az értékesítés ÁRBEVÉTELÉNEK fontosabb tevékenységek, piacok szerinti MEGBONTÁSÁT, amennyiben ebből a konszolidációba bevont vállalkozásoknak jelentős hátránya nem származik.

AZ ÖSSZEVONT (KONSZOLIDÁLT) ÜZLETI JELENTÉS KÖTELEZŐ TARTALMA

▲ Az összevont (konszolidált) üzleti jelentésnek a konszolidálásba bevont vállalkozások együttesének
- HELYZETÉT és
- ÜZLETMENETÉT úgy kell tartalmaznia, hogy az a tényleges viszonyokról valós, MEGBÍZHATÓ KÉPET ADJON.

▲ Az üzleti jelentésben ki kell térni:
- a mérleg FORDULÓNAPJA UTÁN bekövetkezett LÉNYEGES ESEMÉNYEKRE, különösen jelentős folyamatokra,
- A VÁRHATÓ FEJLŐDÉSRE,
- A VISSZAVÁSÁROLT SAJÁT RÉSZVÉNYEKRE, üzletrészekre vonatkozó adatokra,
- A KUTATÁS ÉS KÍSÉRLETI FEJLESZTÉS adataira,
- A TELEPHELYEK BEMUTATÁSÁRA.

▲ Az üzleti jelentésben külön be kell mutatni:
- A KÖRNYEZETVÉDELEMNEK A TÁRSASÁG PÉNZÜGYI HELYZETÉT meghatározó, befolyásoló szerepét, a környezetvédelemmel kapcsolatos felelősségét,
- A KÖRNYEZETVÉDELEM TERÜLETÉN történt, és várható FEJLESZTÉSEKET, az ezzel összefüggő támogatásokat,
- A KÖRNYEZETVÉDELMI POLITIKÁT,
- A KÖRNYEZETVÉDELMI INTÉZKEDÉSEK BEVEZETÉSÉT.

▲ Be kell mutatni a konszolidálásba bevont vállalkozások előreláthatható fejlődését.