



Rendszerszemléletű számvitel Elmélet és gyakorlat

**Szerkesztő:
Dr. Orbán Ildikó**

**Szerző:
Dr. Orbán Ildikó**

**Lektor:
Dr. Rózsa Attila**

Kézirat lezárva: 2024.november 20.

ISBN:

Kiadja: Debreceni Egyetem

ELŐSZÓ

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

A kötet az elméleti ismeretek bemutatásán túlmenően gyakorlati példákon, eseteken keresztül nyújt segítséget az olvasóknak, gyakorlati szakembereknek, felsőoktatási intézmények hallgatóinak a számvitelt rendszerben látni, a vállalat által készített beszámoló egyes részei közötti összefüggéseket értelmezni, megjeleníteni.

Az elméleti vonatkozások elmélyítése érdekében olyan gyakorlati feladatok és gazdasági problémák kerülnek előtérbe, amivel az elméleti tudás gyakorlatba átültethetővé és hasznosíthatóvá válik. A komplex számviteli gondolkodás megteremtése érdekében hangsúlyosan jelennek meg a gazdasági életben előforduló valós gyakorlati példák.

Debrecen, 2024. november 29.

TARTALOMJEGYZÉK

ELŐSZÓ	3
I. BESZÁMOLÁSI KÖTELEZETTSÉG, ZÁRLATI TEENDŐK	7
1. Zárlati teendők	7
2. Beszámoló összeállítása, részei és annak előkészítése	12
3. A 2000. évi C. törvény 2024. évi legfontosabb módosításai	16
3.1. <i>A halasztott adó megjelenése</i>	16
3.2. <i>Pénzügyileg nem rendezett kapott osztalék, részesedés</i>	18
II. A MODELLVÁLLALKOZÁS INDULÓ VAGYONA	21
III. GAZDASÁGI ESEMÉNYEK PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOKRA GYAKOROLT HATÁSAI	30
1. Osztalékok kezelése	30
1.1 <i>Pénzügyileg nem rendezett kapott osztalék, részesedés</i>	30
1.2 <i>Pénzügyileg rendezett kapott osztalék, részesedés</i>	33
1.3 <i>Pénzügyileg nem rendezett jóváhagyott osztalék, részesedés</i>	37
1.4 <i>Pénzügyileg rendezett jóváhagyott osztalék, részesedés</i>	38
1.5 <i>Pénzügyileg részben rendezett jóváhagyott osztalék, részesedés</i>	41
2 Apportba történő átadás – átvétel	43
2.1 <i>Növendék, hízó és egyéb állat (készlet) apportba történő átadása 1.</i>	43
2.2 <i>Növendék, hízó és egyéb állat (készlet) apportba történő átadása 2.</i>	46
2.3 <i>Tenyészállat (tárgyi eszköz) apportba történő átadása 1.</i>	49
2.4 <i>Tenyészállat (tárgyi eszköz) apportba történő átadása 2.</i>	53
2.5 <i>Növendék, hízó és egyéb állat (készlet) apportba történő átvétele</i>	56
2.6 <i>Tenyészállat (tárgyi eszköz) apportba történő átvétele</i>	59
2.7 <i>Önálló feladat</i>	60
3 Értékcsökkenések és értékvesztések	60
4 Céltartalék képzés és felhasználás	63

5	Befektetett eszközök értékesítése, beszerzése	66
5.1.	<i>Tartós részesedés értékesítése</i>	67
5.2	<i>Tartós hitelviszonyt megtestesítő értékpapír értékesítése</i>	70
5.3	<i>Tárgyi eszköz értékesítése</i>	74
5.4	<i>Tartós részesedés beszerzése</i>	77
5.5	<i>Tartós hitelviszonyt megtestesítő értékpapír beszerzése</i>	79
5.6	<i>Tárgyi eszköz beszerzése</i>	82
5.7	<i>Önálló feladat</i>	84
5	Társasági adó	85
5.1	<i>Pénzügyileg rendezett társasági adó</i>	85
5.2	<i>Pénzügyileg részben rendezett társasági adó</i>	87
6	Részvénykibocsátás, tőkebevonás - részvénybevonás, tőkekivonás	90
6.1	<i>Saját részvény, üzletrész visszavásárlása</i>	90
6.2	<i>Saját részvények, üzletrészek bevonása - tőkekivonás</i>	92
6.3	<i>Saját részvények, üzletrészek visszavásárlása és bevonása - tőkekivonás</i>	95
7	Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír kibocsátásának bevétele – törlesztése	99
7.1	<i>Kötvénykibocsátás</i>	99
7.2	<i>Kötvénykibocsátás törlesztése</i>	102
8	Hitelfelvétel – hiteltörlesztés	106
8.1	<i>Hitelfelvétel</i>	106
8.2	<i>Hiteltörlesztés</i>	109
9	Véglegesen kapott és átadott pénzeszközök	112
9.1	<i>Véglegesen kapott pénzeszköz</i>	112
9.2	<i>Véglegesen adott pénzeszköz</i>	114
III.	GYAKORLÓ FELADAT	118
1.	Feladat	118
2.	Feladat	119
3.	Feladat	119
4.	Vizsgafeladat	120

IRODALOMJEGYZÉK..... 122

I. BESZÁMOLÁSI KÖTELEZETTSÉG, ZÁRLATI TEENDŐK

A számvitel feladata a könyvvezetési funkcióján túl a regisztrációs funkció betöltésével a külső és belső érintettek tájékoztatása, számukra megbízható, valós kép biztosítása a vállalkozás vagyoni, pénzügyi, jövedelmi helyzetéről.

1. Zárlati teendők

Az üzleti év végével az év folyamán bekövetkezett gazdasági eseményeknek a vagyona, és az eredményre gyakorolt hatásairól a vállalkozásnak be kell számolnia, számviteli beszámolót (mérleg, eredménykimutatás, kiegészítő melléklet) kell összeállítania. Annak érdekében, hogy ezen kötelezettségének eleget tudjon tenni – szintetikus számláinak forgalmi és egyenlege alapján – összesítő, ellenőrző kimutatást kell készítenie. El kell végeznie a tartalmi egyeztetést (a leltár és az analitikus nyilvántartások ütköztetését), a technikai egyeztetést (az analitikus számlák és a szintetikus számlák értékeinek összevetését), és eltérések esetén a hibák okait fel kell derítenie, majd az analitikus és/vagy szintetikus elszámolásaiban a hiba hatását meg kell szüntetnie könyvelési tétel szerkesztésével és annak a szintetikus számlákon való megjelenítésével. A tartalmi és technikai egyeztetések során jelentkező eltérések korrigálását követően a szintetikus számlák a „valóságot” tükrözik, és ha az összesítő-ellenőrző kimutatásokban a következő egyezőségek megteremtődnek, akkor:

- a mérleg és az eredménykimutatás összeállítható,
- a szintetikus és analitikus számlák lezárhatók. (Béresné Mártha, 2021)

A könyvviteli zárlathoz az üzleti év végén a folyamatos könyvelés teljessé tétele érdekében végzett kiegészítő, helyesbítő, egyeztető, összesítő könyvelési munkák és a számlák technikai lezárása tartoznak. (2000. évi C. törvény) A tárgyévi gazdasági események könyvelését követő műveletsort könyvviteli zárlatnak nevezzük. A könyvviteli zárlat célja:

- a főkönyvi könyvelés adatainak teljessé tétele, az adatok helyességének ellenőrzése és az adatok megfelelő rendszerezése, összesítése,
- a beszámolás adatszolgáltatási igényeinek sokoldalú kielégítése, a főkönyvi számlák adattartalmának teljessé, ellenőrzötté és megfelelően csoportosítottá való tétele. (Béresné Mártha, 2021)

A kettős könyvvitelt vezető gazdálkodó a könyvviteli számlákból az általa választott időszakoként (havonta, negyedévente, stb.) de legalább a beszámoló elkészítését, valamint a más jogszabályban előírt, a számviteli adatokon alapuló adatszolgáltatás teljesítését megelőzően, annak alátámasztására főkönyvi kivonatot köteles készíteni. (2000. évi C. törvény)

A főkönyvi kivonat a könyvelés számszaki ellenőrzését szolgálja, mivel tartalmazza az összes megnyitott számla halmozott Tartozik és Követel forgalmát, valamint egyenlegét. (Béresné Mártha, 2021)

A gazdálkodó havi záráshoz sorolható feladatai:

- állományváltozások a befektetett eszközökben, vásárolt késztermékekben, saját termelésű készletekben és az értékpapírokban,
- az amortizációs politika szerint a terv szerinti értékcsökkenés elszámolása,
- az áruszállításhoz, szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó követelések nyilvántartásba vétele, elszámolása,

- az áruszállításhoz, szolgáltatás igénybevételéhez kapcsolódó kötelezettségek nyilvántartásba vétele, elszámolása,
- az adott előlegek elszámolása,
- az Áfa-val kapcsolatos elszámolások,
- a munkavállalókkal kapcsolatos elszámolások,
- a tagokkal kapcsolatos elszámolások,
- a személyi jellegű ráfordításokkal összefüggő elszámolások,
- pénzeszközökkel kapcsolatos elszámolások,
- bevallásokkal kapcsolatos elszámolások. (Béresné Mártha, 2021)

A negyedéves záráshoz sorolható feladatok:

- havi zárlati feladatok végrehajtása,
- tárgyi eszközök és készletek között szükségessé vált átsorolások elszámolása,
- az amortizációs politika szerint a terv szerinti értékcsökkenés elszámolása, ha az nem havi gyakorisággal történik,
- szükség szerint a terven felüli értékcsökkenés összegének elszámolása,
- a negyedév folyamán végrehajtott leltározáshoz kapcsolódó elszámolások,
- a vásárolt készletekhez kapcsolódóan a beérkezett, de nem számlázott szállítások elszámolása,
- a saját termelésű készletekkel kapcsolatos elszámolások, az előállítási költség meghatározása,
- különböző bevallásokkal kapcsolatos elszámolások. (Béresné Mártha, 2021)

A kettős könyvvitelt készítőknél a zárlati munkák elvégzését kötelezően csak egy alkalommal írja elő a számviteli törvény, de a teljesség és a valódiság elvének érvényesítése érdekében évközi zárlati feladatok végrehajtása is indokolt.

Az év végi zárlat feladatait két részre lehet bontani:

- első fázis: tartalma a tárgyidőszak gazdasági eseményeinek teljessé tétele, ellenőrzésének és összesítésének eredménye a főkönyvi kivonat összeállítása, ez a szakasz a mérleg fordulónapjáig ill. az üzleti év lezárásáig tart,
- második fázis: tartalmazza a mérleg fordulónapja és a mérlegkészítés napja között végbement gazdasági események és a piaci körülmények változásából eredő korrekciós könyvelési tételeket, melynek során a nyilvántartási értékét mérlegértékre kell helyesbíteni.

Az éves zárlat kapcsán elszámolandó tételek (1. fázis):

- a havi és negyedéves zárlati feladatok végrehajtása,
- a fordulónapi leltározáshoz kapcsolódó elszámolások,
- a készlet- és a költségszámlák korrigálása, ha a vállalkozó nem folyamatosan vezeti a készletszámlákat,
- a készletérték különbözetek (KÉK) elszámolása, felosztása,
- a befejezetlen termelés, a félkész termékek év végi állományának megállapítása és elszámolása,
- a saját termelésű készletek utókalkulációinak elkészítése, a szükséges helyesbítések végrehajtása,
- az időbeli elhatárolások – átmenő és átjövő tételek – rendezése,
- az eszközök és a kötelezettségek minősítése a lekötési idő, a lejárat alapján és a szükséges átsorolások elvégzése,
- a behajthatatlan követelések elszámolása,
- a főkönyvi és az analitikus nyilvántartások egyeztetése,
- a költségszámlák zárása (átvezetés a 8-as számlára - összköltséges eredménykimutatás esetén 58 kivétel-, közben használhatjuk az 59-es átvezetési számlát),

- eredményszámlák zárása, átvezetése az évi eredményszámlára (a 8-asok, 9-esek és az 58-as átvezetése 493-ra),
- az eszköz- és forrásszámlák zárása (1,2,3 és 4 számlák lezárása 492-es számlával szemben), stb. (Béresné Mártha, 2021)

A mérlegkészítést megelőzően elszámolásra kerülő korrekciós tételek (2. fázis):

- az immateriális javak, tárgyi eszközök terven felüli ÉCS-nek (piaci érték alakulása miatt) és visszaírásának elszámolása,
- az értékpapírok, részesedések, készletek, követelések, devizakészletek értékvesztéseinek és visszaírásainak elszámolása,
- a hosszú lejáratú követelések és kötelezettségek következő évi törlesztőrészletének átsorolása,
- az értékhelyesbítések állományba vétele,
- a céltartalék képzése,
- a devizás tételek értékelése,
- az adózás előtti eredmény felosztása. (Béresné Mártha, 2021)

Az évközi folyamatos könyvelés alapján készített év végi zárás még nem felel meg a számviteli törvény szerinti teljesség és valódiság elvének. Ennek oka, hogy nem tartalmazza azon gazdasági események hatását, melyek csak az üzleti évet követően merülnek fel és a számviteli törvény szerint, figyelembe kell őket venni az üzleti év vagyoni, jövedelmezőségi és pénzügyi helyzetének megítélésénél. Tehát az elvek érvényesítése érdekében évközi zárlati feladatok elvégzése indokolt. Az éves beszámolót előkészíti a zárlat.

2. Beszámoló összeállítása, részei és annak előkészítése

A gazdálkodó a működéséről, a vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetéről az üzleti év könyveinek lezárását követően könyvvezetéssel alátámasztott beszámolót köteles – magyar nyelven – készíteni, mely tartalmazza a mérleget, az eredménykimutatást és a kiegészítő mellékletet. (2000. évi C. törvény)

A beszámolási kötelezettség formája és a könyvvezetési kötelezettség kapcsolatát az 1. táblázat szemlélteti.

1. táblázat: Beszámolási és könyvvezetési kötelezettség

BESZÁMOLÁSI KÖTELEZETTSÉG FORMÁJA	KÖNYVVEZETÉSI KÖTELEZETTSÉG	A BESZÁMOLÓ FORMÁJÁT MEGHATÁROZÓ TÉNYEZŐK
ÉVES BESZÁMOLÓ	KETTÓS KÖNYVVITEL	KÉT EGYMÁST KÖVETŐ ÉVBEN A KÖVETKEZŐ HÁROM MUTATÓBÓL LEGALÁBB KETTŐ: 1. MÉRLEGFŐÖSSZEG > 1200 M Ft 2. ÉVES NETTÓ ÁRBEVÉTEL > 2400 M Ft 3. ÁTLAGOSAN FOGLALKOZTATOTTAK SZÁMA > 50 FŐ
EGYSZERŰSÍTETT ÉVES BESZÁMOLÓ	KETTÓS KÖNYVVITEL	KÉT EGYMÁST KÖVETŐ ÉVBEN A KÖVETKEZŐ HÁROM MUTATÓBÓL LEGALÁBB KETTŐ: 1. MÉRLEGFŐÖSSZEG < 1200 M Ft 2. ÉVES NETTÓ ÁRBEVÉTEL < 2400 M Ft 3. ÁTLAGOSAN FOGLALKOZTATOTTAK SZÁMA < 50 FŐ
MIKROGAZDÁLKODÓI EGYSZERŰSÍTETT ÉVES BESZÁMOLÓ	KETTÓS KÖNYVVITEL	KÉT EGYMÁST KÖVETŐ ÜZLETI ÉV BEN A KÖVETKEZŐ HÁROM MUTATÓBÓL LEGALÁBB KETTŐ: 1. MÉRLEGFŐÖSSZEG < 150 M Ft 2. ÉVES NETTÓ ÁRBEVÉTEL < 300 M Ft 3. ÁTLAGOSAN FOGLALKOZTATOTTAK SZÁMA < 10 FŐ
IFRS-EK SZERINTI ÉVES BESZÁMOLÓ	KETTÓS KÖNYVVITEL	NEM ÉRTÉKHATÁRHOZ KÖTÖTT (az alkalmazók köréről az IFRS-ek ismertetésénél lesz szó)
EGYSZERŰSÍTETT BESZÁMOLÓ	EGYSZERES KÖNYVVITEL	HA A TÖRVÉNY VAGY KORMÁNYRENDELET LEHETŐVÉ TESZIK
ÖSSZEVONT (KONSZOLIDÁLT) ÉVES BESZÁMOLÓ (Sztv. Szerinti vagy IFRS szerinti)	KETTÓS KÖNYVVITEL	TÖBBSÉGI RÉSZESEDÉSE VAN

Forrás: A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény

A beszámoló összeállításához az alább felsorolt lépéseken keresztül juthatunk el:

1. lépés: Mérleg fordulónapig megtörtént gazdasági események könyvelése, zárás előtti egyeztetések

- mérleg fordulónapig megtörtént gazdasági események teljes körű könyvelése,
 - bekerülési érték és annak változásai, év közben aktivált beruházások, ill. folyamatban levő beruházások kezelése,
 - terv szerinti értékcsökkenés, megváltoztatásának okai, lehetőségei,
 - zárás előtti egyeztetések, analitika – szintetika egyezőségei, mérlegegyezőség.
2. lépés: Eszközök és források egyeztetése, számbavétele
- leltározás: módszerei – mennyiségi felvétel, ill. egyeztetéssel,
 - leltáreltérések: kezelése és elszámolása (valós eltérés, ill. adminisztrációs hibából adódó eltérés); kereskedelmi áruk leltárértékelési különbözete,
 - befejezetlen termelés: értékének meghatározása termék-előállításnál és szolgáltatásnyújtásnál.
3. lépés: Korrekciók elvégzése
- időbeli elhatárolások:
 - elszámolási feltételei (kötelező vagy választott elhatárolás),
 - halasztott bevétel, halasztott ráfordítás elszámolása, feloldása jellemzően nem év végi tétel.
 - átsorolások:
 - átsorolás általános szabálya,
 - immateriális jószág, tárgyi eszköz átsorolása készletté,
 - készlet átsorolása befektetett eszközzé,
 - befektetett pénzügyi eszköz átsorolása forgóeszközzé,
 - hosszú lejáratú kötelezettségek átsorolása rövid lejáratúvá.
 - értékcorrekciók:
 - elszámolás általános kritériumai (jelentős, tartós),
 - piaci árak figyelembevétele (honnan, milyen időponti érték),
 - terven felüli értékcsökkenés (visszaírás is),
 - értékvesztés (visszaírás is),

- értékhelyesbítés (könyvvizsgálat),
 - devizaátértékelés (az egyes tételek minősítésének nehézségei),
 - értékcorrekciók könyvvitele.
 - fedezetképzés:
 - céltartalék (kötelező vagy választott),
 - lekötött tartalék (kötelező lekötések, visszavezetések, fejlesztési tartalék).
4. lépés: Zárás, eredmény megállapítása, eredménykimutatás elkészítése
- ráfordítások és hozamok összevezetése,
 - adóalap növelő/csökkentő tételek,
 - adókedvezmények,
 - társasági adó megállapítása,
 - adózott eredmény megállapítása (eredménykimutatás utolsó sora),
 - osztalék kalkulációja az osztalékfizetési korlát figyelembe vételével, tulajdonosok tájékoztatása.
5. lépés: Beszámoló készítése
- milyen típusú beszámolót kell/lehet készíteni,
 - főkönyvi kivonat elkészítése,
 - beszámoló alátámasztása leltárral,
 - beszámoló további elemei (mérleg, kiegészítő melléklet),
 - üzleti jelentés elkészítése – kötelezettek körének vizsgálata,
 - adózott eredmény felhasználására vonatkozó javaslat, ill. határozat,
 - könyvvizsgálat (kötelező vagy választott),
 - taggyűlés, illetve közgyűlés határozata,
 - nyilvánosságra hozatal,
 - elektronikus űrlap kitöltése,
 - zárási dokumentumok megőrzése. (Béresné Mártha, 2021)

A különböző beszámolási kötelezettségek teljesítéséhez minden esetben kötelező a vagyon bemutatására vonatkozó mérleg, és a vagyon változásának, az eredmény alakulásának levezetésére irányuló eredménykimutatás összeállítása. A vállalkozó által készített beszámolónak valós képet kell mutatnia a vállalkozó vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetéről, és annak változásáról. Ahhoz, hogy ez teljesülni tudjon, a mérleg és az eredménykimutatás adatait további információkkal kell kiegészíteni. Ezt a célt szolgálja a kiegészítő melléklet. Fontos funkciója, hogy olyan információkat tartalmazzon, mely segítségével a piaci szereplők „megértik” a mérleg és eredménykimutatás tételeinek a tartalmát.

Minden éves beszámolót, egyszerűsített éves beszámolót, IFRS beszámolót valamint összevont (konszolidált) éves beszámolót készítő vállalkozásnak kötelező kiegészítő mellékletet készítenie. Az egyszerűsített éves beszámoló kiegészítő melléklete lényegesen kevesebb információt tartalmaz, mint az éves beszámoló. A mikrogazdálkodói beszámoló¹ csak mérlegből és eredménykimutatásból áll, kiegészítő mellékletet nem tartalmaz.

A számviteli törvény a kiegészítő melléklet tartalmát – néhány kivételtől eltekintve – általánosan fogalmazza meg, s inkább csak az alapvető követelményeket rögzíti. Tartalmát tekintve az alábbi módon épül fel:

- általános rész,
- specifikus rész (mérleghez, eredménykimutatáshoz kapcsolódó rész),
- tájékoztató rész,
- cash flow kimutatás (éves beszámoló, és összevont (konszolidált) éves beszámoló esetén kötelező csak, IFRS beszámolás esetén

¹ 398/2012. (XII.20.) Korm. rendelet a mikrogazdálkodói egyszerűsített beszámolóról

szintén kötelező eleme az éves pénzügyi kimutatásoknak, de önálló kimutatásként, nem a kiegészítő melléklet részeként).

Az üzleti jelentés nem része az éves beszámolónak (így nem is kell nyilvánosságra hozni és közzétenni), de azzal egyidejűleg el kell készíteni. Az üzleti jelentésnek a vállalkozó üzletmenetének fejlődéséről, teljesítményéről, illetve helyzetéről átfogó, a vállalkozó méretével és összetettségével összhangban álló elemzést kell tartalmaznia, mely pénzügyi és nem pénzügyi jellegű teljesítménymutatókon alapul. Szorosan kapcsolódik a kiegészítő melléklet szöveges értékeléséhez.

Egyszerűsített éves beszámolót összeállító vállalkozás saját elhatározásból készíthet üzleti jelentést.

Az összevont (konszolidált) éves beszámolónak is része az összevont (konszolidált) kiegészítő melléklet, és nem része, de kötelező készíteni összevont (konszolidált) üzleti jelentést is.

3. A 2000. évi C. törvény 2024. évi legfontosabb módosításai

3.1. A halasztott adó megjelenése

A 2024. évi számviteli törvény módosítások egyik legnagyobb jelentőségű változása, hogy a globális minimumadó harmonizálása révén a nemzetközi számvitelből már ismert halasztott adó a magyar számvitelben is megjelent. A halasztott adó követelés/kötelezettség már a magyar mérlegekben is feltűnhet, az eredménykimutatásban pedig megjelent a halasztott adókülönbözet (X/1.), vagyis a halasztott adó már a magyar beszámolókbán is kimutatható. Annak

köszönhetően, hogy a halasztott adó a magyar számvitelben is megjelent, mind a számvitel törvény szerinti mérlegséma, mind az eredménykimutatásséma bővül. Az összevontan keletkező halasztott adót vagy halasztott adókövetelésként a Befektetett eszközök között kell egy külön soron (A.IV.), vagy halasztott adókötelezettségként a Hosszú lejáratú kötelezettségek között egy új soron kell bemutatni (F.II.10).

A halasztott adó révén a beszámolóban kimutatott eszközök és kötelezettségek mérlegértéke és adóértéke közötti átmeneti különbözetek kerülnek rendezésre, ezáltal jövőbeli adópozíciók kimutatása történik meg.

A halasztott adó a magyar számvitelben egy választási lehetőség, számviteli politikai döntés, nem kötelező annak bemutatása. A halasztott adó kimutatása már a 2023. évi beszámolóra is alkalmazható, és a későbbiekben is lehet mellette dönteni. Azon társaságoknak érdemes élni ezzel a lehetőséggel, akiknek a valós kép bemutatása szempontjából fontos, hogy az adott számviteli értékelések milyen jövőbeli adóhatásokkal bírnak. Ráadásul a nagy nemzetközi, multinacionális cégcsoport vállalatainak a konszolidációhoz mindenképp szükséges adatot szolgáltatni az anyavállalat felé, az IFRS (International Financial Reporting, Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok) beszámolás pedig magában hordozza a halasztott adózás gyakorlatát, alkalmazásával csökkenhetnek az eltérések a hazai előírások szerint készült beszámoló adatai és a konszolidációhoz szolgáltatott IFRS számok között (bár a magyar számvitel és az IFRS-ek értékelési elveinek eltérései eltérő összegű és előjelű halasztott adót is keletkeztethetnek).

3.2. Pénzügyileg nem rendezett kapott osztalék, részesedés

A 2024 januárban hatályba lépett ESG (Environmental, Social, Governance) törvény egyfelől bevezette a vállalkozások fenntarthatósági célú átvilágítási kötelezettségét, a felmerülő környezeti és társadalmi kockázatok kezelését, valamint az erről szóló rendszeres beszámolási kötelezettséget (ESG beszámoló), másrészt módosította a számvitelről szóló 2000. évi C. törvényt, amelybe önálló fejezetként (III/A.) bekerültek a vállalatok egy bizonyos körére vonatkozó szabályok, melynek célja auditált fenntarthatósági jelentés készítése.

A 2000. évi C. törvény, számviteli törvény hatálya alá tartozó vállalatoknak az üzleti jelentésük részeként auditált Fenntarthatósági jelentést kell készíteniük. A jelentésnek tartalmaznia kell információkat a vállalat üzleti modelljének és stratégiájának, valamint annak végrehajtásának fenntarthatósággal kapcsolatos témaköreiről, beleértve az érdekelt felek és a vállalati értéklánc kockázatait és hatásait is. A jelentést az európai fenntarthatósági beszámolási standardok [European Sustainability Reporting Standards (ESRS-ek)] szerint szükséges összeállítani.

Jelentéstételi kötelezettsége az egyedi vagy konszolidált beszámolóban annak a, a vállalkozónak, amelynél az üzleti évet megelőző két – egymást követő – üzleti évben a mérleg fordulónapján a következő három mutatóérték közül bármelyik kettő meghaladta az alábbi határértéket:

- a mérlegfőösszeg a 10 000 millió forintot,
- az éves nettó árbevétel a 20 000 millió forintot,
- az üzleti évben átlagosan foglalkoztatottak száma a 250 főt, vagy

b, mikrogazdálkodónak nem minősülő vállalkozó, amelynek átruházható értékpapírjait az Európai Gazdasági Térség valamely államának szabályozott piacán kereskedésre befogadták.

A fenntarthatósági jelentést az üzleti jelentésben egyértelműen azonosítható módon, az üzleti jelentés egy külön szakaszában kell szerepeltetni. A fenntarthatósági jelentésben fel kell tüntetni a vállalkozás működése fenntarthatósági kérdésekre gyakorolt hatásainak megértéséhez szükséges információkat, valamint az annak megértéséhez szükséges információkat, hogy a fenntarthatósági kérdések hogyan befolyásolják a vállalkozó fejlődését, teljesítményét és helyzetét. (2000. évi C. törvény)

Fontos szabály, hogy mentesülnek az önálló fenntarthatósági jelentés készítésének kötelezettsége alól azon leányvállalatok, melyek EU-s székhelyű anyavállalata a fenntarthatósági beszámolási standardokkal összhangban elkészített összevont (konszolidált) fenntarthatósági jelentésében a leányvállalat és annak leányvállalatai is szerepelnek. Mentesség alkalmazása esetén a mentesülő leányvállalat anyavállalatának összevont (konszolidált) üzleti jelentését vagy adott esetben összevont (konszolidált) fenntarthatósági jelentését az Unió legalább egy hivatalos nyelvén közzé kell tenni. Külön szabályozás alá esnek azon leányvállalatok, melyek EU-n kívüli székhellyel rendelkező csoport tagjai. (2000. évi C. törvény)

A fenntarthatósági jelentést fenntarthatósági minősítéssel rendelkező kamarai tag könyvvizsgálóval auditáltatni szükséges. A jelentés auditját az éves beszámoló könyvvizsgálatával megbízott vagy attól eltérő könyvvizsgáló is végezheti. Amennyiben a könyvvizsgáló személye megegyezik, a fenntarthatósági jelentéssel kapcsolatos vélemény belefoglalható az éves beszámolóhoz kapcsolódó független könyvvizsgálói jelentésbe. (2000. évi C. törvény)

A fenntarthatósági minősítéssel rendelkező kamarai tag könyvvizsgáló, könyvvizsgáló cég korlátozott bizonyosságot nyújtó megbízás alapján véleményt

ad arról, hogy a fenntarthatósági jelentés teljesíti-e az e fejezet fenntarthatósági jelentésre vonatkozó előírásait, beleértve a fenntarthatósági jelentés fenntarthatósági beszámolási standardoknak való megfelelését, a vállalkozó által az említett fenntarthatósági beszámolási standardoknak megfelelően jelentett információk azonosítására szolgáló folyamatot és a fenntarthatósági jelentés megjelölésére vonatkozó követelmény teljesítését. (2000. évi C. törvény)

A vállalkozó a fenntarthatósági jelentést tartalmazó üzleti jelentést a könyvvizsgáló bizonyossági véleményével (a bizonyossági jelentéssel) együtt elektronikus beszámolási formátumban, az éves beszámolóval egyidejűleg köteles letétbe helyezni és közzétenni. (2000. évi C. törvény)

A vállalkozó a fenntarthatósági jelentést tartalmazó üzleti jelentését internetes honlapján is köteles közzétenni. Amennyiben a vállalkozó nem rendelkezik internetes honlappal, kérésre köteles ingyenesen az üzleti jelentés nyomtatott vagy elektronikus példányát rendelkezésre bocsátani. (2000. évi C. törvény.)

II. A MODELLVÁLLALKOZÁS INDULÓ VAGYONA

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

A vállalat számviteli politikája szerint egyszerűsített éves beszámolót készít, összköltség típusú eredménykimutatást, és készít cash-flow kimutatást is. A sémák a 2024. 01.01-én hatályos, számvitelről szóló 2000. évi C. törvény formátumait képviselik.

A Modell Kft. induló vagyonát tartalmazó nyitómérleg a következő:

1. táblázat A modellvállalkozás egyszerűsített éves beszámolója nyitómérlegének adatai

Modell Kft. Mérlege (eFt)			
2020.01.01			
A. Befektetett eszközök	45 000	D. Saját tőke	37 000
I. Immateriális javak	10 000	I. Jegyzett tőke	10 000
II. Tárgyi eszközök	30 000	II. Jegyzett, de be nem fizetett tőke (-)	
III. Befektetett pénzügyi eszközök	5 000	III. Tőketartalék	
IV. Halasztott adókövetelések		IV. Eredménytartalék	27 000
		V. Lékötött tartalék	
B Forgóeszközök	54 000	VI. Értékelési tartalék	
I. Készletek	15 000	VII. Adózott eredmény	
II. Követelések	10 000	E. Céltartalék	2 000
III. Értékpapírok	19 000	F. Kötelezettségek	60 000
IV. Pénzeszközök	10 000	I. Hátrasorolt kötelezettségek	
		II. Hosszú lejáratú kötelezettségek	10 000
		III. Rövid lejáratú kötelezettségek	50 000
C. Aktív időbeli elhatárolások	1 000	G. Passzív időbeli elhatárolások	1 000
Eszközök összesen	100 000	Források összesen	100 000

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

A feladatok néhány tipikus, és cash-flow szempontból átgondolandó gazdasági eseményt, és annak a vagyonra, eredményre, és cash-flowra gyakorolt hatását

mutatják be. A könyvelési feladatokat követően a tranzakciók hatásai a következő kimutatások segítségével kerülnek bemutatásra.

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

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

I. Értékesítés nettó árbevétele
II. Aktivált saját teljesítmények értéke
III. Egyéb bevételek
IV. Anyagjellegű ráfordítások
V. Személyi jellegű ráfordítások
VI. Értékcsökkenési leírás
VII. Egyéb ráfordítások
A. Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye
VIII. Pénzügyi műveletek bevételei
IX. Pénzügyi műveletek ráfordításai
B. Pénzügyi műveletek eredménye
C. Adózás előtti eredmény (+A+B)
X. Adófizetési kötelezettség
X/1. Halasztott adókülönbözlet
D. Adózott eredmény (+/-C-X+/-X/1.)

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

kimutatás tapasztalatunk szerint nehezebben összeállítható a hallgatók részéről, ezért tartottuk fontosnak a hatások bemutatását.

A cash flow-kimutatásban a vállalkozó az előző év és a tárgyév adatait köteles feltüntetni.

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

3. táblázat A cash-flow kimutatás sémája

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

Forrás: A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény

A cash flow-kimutatásban a vállalkozó az előző év és a tárgyév adatait köteles feltüntetni.

A cash flow-kimutatás elkészítéséhez nem elegendők a mérleg és az eredménykimutatás adatai. Elkészítésénél abból kell kiindulni, hogy a cash flow-kimutatás fő sorai az elnevezéseknek megfelelő pénzeszköz-változásokat

tartalmazzák. Ehhez olyan korrekciós tételeket kell alkalmazni, amelyek segítségével - a levezetés alapján mutatkozó - halmozódások kiszűrésre kerülnek. (2000. évi C. törvény)

A pénzmozgással nem járó befektetési és finanszírozási tételek korrekciót idéznek elő a működési cash flow-ban. A korrekciókat az érintett mérlegsoroknál korrekciós sor beiktatásával kell végrehajtani. Ha valamely tétel a befektetési cash flow-ba tartozik (mint a kapott osztalék, a tárgyi eszközök eladásának bevétele), akkor azt a tételt a működési cash flow nem tartalmazhatja, annak eredményhatását ki kell szűrni. A véglegesen kapott pénzeszköz a finanszírozási cash flow-ba tartozik, így annak időbelileg elhatárolt összegét a működési cash flow passzív időbeli elhatárolások változása nem tartalmazhatja. (2000. évi C. törvény)

A cash flow-kimutatáshoz kapcsolódóan a kiegészítő mellékletben részletezni kell az 1b. sorban szereplő korrekciókat jogcímenként, továbbá be kell mutatni az eltérések okát azokban az esetekben, ahol a mérlegsorok állományváltozásától eltérő összeg szerepel a 6-11. sorokban. (Sztv.)

A korrekciós sorokra történő kiemelés akkor szükséges, ha annak összege a számviteli politika szerint jelentős. Korrekciós tételek, amelyeket figyelembe kell venni (a felsorolás nem teljes körű):

1. Az „1b. Korrekciók az adózás előtti eredményben” sorban többek között a tulajdoni részesedések után kapott osztalékkal, részesedéssel, az apportba átadott eszközökön elért eredménnyel, a fejlesztési céllal véglegesen kapott, illetve véglegesen átadott pénzeszközökkel, az eszközhöz kapcsolódó elengedett kötelezettségekkel kell az adózás előtti eredményt korrigálni.

2. A „3. Elszámolt értékvesztés és visszairás” sorban az adott időszakban elszámolt értékvesztéseket, terven felüli értékcsökkenéseket pozitív előjellel,

azok visszaírását negatív előjellel kell figyelembe venni. Itt kell szerepeltetni azokat a ráfordításokat is (készletek hiánya, többlete, káreseménye, behajthatatlan követelések elszámolása, stb.), amelyek nem minősülnek értékvesztésnek, de jelentősen eltérítik a számviteli eredményt a pénzmozgástól.

3. A „4. Céltartalék képzés és felhasználás különbözete” soron az adott időszaki céltartalék képzés többletét pozitív előjellel, a céltartalék felhasználás többletét negatív előjellel kell figyelembe venni.

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

5. A „7. Egyéb rövid lejáratú kötelezettség változása” sorban a váltó tartozások és az egyéb rövid lejáratú kötelezettségek állománynövekedését pozitív előjellel, állománycsökkenését negatív előjellel kell figyelembe venni. A megfizetett eredményt terhelő adó és az eredménykimutatás szerinti adókötelezettség különbözetét is ezen a soron kell ellenkező előjellel korrigálni.

6. A „9. Vevőkövetelés változása” sorban a Követelések áruszállításból és szolgáltatásból (vevők) állománynövekedését negatív előjellel, állománycsökkenését pozitív előjellel, illetve a Vevőktől kapott előlegek állománynövekedését pozitív előjellel, állománycsökkenését negatív előjellel kell figyelembe venni. A „3. Elszámolt értékvesztés és visszaírás” sorban szereplő állományváltozásokat itt nem szabad figyelembe venni.

7. Az egyéb sorokon kimutatott eszköz állományváltozásokat (a befektetési cash flow-val, a finanszírozási cash flow-val kapcsolatos tételek kivételével) növekedés esetén negatív előjellel, csökkenés esetén pozitív előjellel kell figyelembe venni, a forrás állományváltozásokat (a befektetési cash flow-val, a finanszírozási cash flow-val kapcsolatos tételek kivételével) pedig növekedés esetén pozitív előjellel, csökkenés esetén negatív előjellel kell beállítani.

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

9. A „14. Befektetett eszközök beszerzése” sorban az adott időszakban beszerzett befektetett eszközök pénzügyileg rendezett beszerzési értékét kell kimutatni. Az ezzel kapcsolatos kötelezettségeket a szállítók korrekciójával kell kiszűrni.

10. A „15. Befektetett eszközök eladása” sorban az adott időszakban eladott befektetett eszközök eladási árának pénzügyileg is rendezett értékét kell kimutatni, a kamatozó értékpapírok esetében az eladási árban lévő - felhalmozott - kamattal csökkentett összegben. Itt kell továbbá kimutatni a befektetett eszközök közé tartozó, hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok beváltása miatt kapott, ténylegesen befolyt névérték összegét. Az ezzel kapcsolatos követeléseket a vevők, illetve az egyéb követelések korrekciójával kell kiszűrni.

11. A „16. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek törlesztése, megszüntetése, beváltása” soron a hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök, illetve elhelyezett bankbetétek adott időszakban való törlesztéséből, illetve beváltásából, megszüntetéséből befolyt pénzüsszeget kell kimutatni.

12. A „17. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek” soron az adott időszakban hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek összegét kell kimutatni.

13. A „19. Részvénykibocsátás, tőkebevonás (tőkeemelés) bevétele” soron az adott időszakban jegyzett tőkeemelésből ténylegesen befolyt pénzüsszeget kell kimutatni.

14. A „20. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír kibocsátásának bevétele” soron az adott időszakban rövid és hosszú lejáratú kötvények és más

hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok kibocsátásából származó, befolyt pénzüsszeget kell kimutatni.

15. A „21. Hitel és kölcsön felvétele” soron az adott időszakban felvett hitelből és igénybe vett kölcsönből befolyt pénzüsszeget kell kimutatni.

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

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

18. A „24. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok visszafizetése” soron a kibocsátott kötvények és más hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok adott időszakban beváltott, törlesztett összegét kell kimutatni.

19. A „25. Hitel és kölcsön törlesztése, visszafizetése” soron az igénybe vett hitel, kölcsön adott időszakban törlesztett összegét kell kimutatni.

20. A „26. Véglegesen átadott pénzeszközök” soron az adott időszakban, jogszabály alapján, a tőke-, illetve eredménytartalék vagy az eredmény terhére véglegesen átadott pénzeszközöket kell kimutatni.

21. További korrekciós tételeket keletkeztető gazdasági események:

a) A forgóeszközök között elszámolt és a „3. Elszámolt értékvesztés és visszairás” sorban kiemelt értékvesztések, illetve azok visszairása korrekciót idéznek elő a kapcsolódó forgóeszköz sorokon ellenkező előjellel. Azok a pénzmozgással nem járó további jelentős ráfordítások, amelyek kiemelésre kerültek ezen a soron, ugyancsak korrekciót idéznek elő a kapcsolódó cash flow sorokon.

b) Apportba adáskor a kivezetett forgóeszköz könyv szerinti értéke és a kapott részesedés értéke negatív előjellel a megfelelő mérlegsorok tartalmából kiszűrendő.

c) Apport behozatalakor kiszűrendő a forgóeszköz állományba vételi értéke, valamint a jegyzett tőke, tőketartalék növekedése negatív előjellel.

d) Befektetett eszközök átsorolása a forgóeszközök közé, illetve a forgóeszközök átsorolása a befektetett eszközök közé nem jár pénzmozgással, ezért ellenkező előjellel korrigálni kell a kapcsolódó cash flow sorokat a működés területén.

e) A saját előállítású befektetett eszközöket a befektetési cash flow-ban kell kimutatni olyan mértékben, amilyen mértékben a pénzügyi rendezettség megvalósult.

f) A pénzeszközök év végi devizás átértékelése nem minősül pénzmozgásnak, ezért annak hatását a cash flow-kimutatásban külön tételként, a „27. Devizás pénzeszközök átértékelése” sorban indokolt bemutatni.

g) A fordulónapi eredményhatású devizás tételek átértékelését a befektetett eszközöknél és a hosszú lejáratú kötelezettségeknél ki kell szűrni. (Nem realizált árfolyamkülönbségek a befektetési és a finanszírozási cash flow-ban nem mutathatók ki.)

h) A mérlegben bekerülési értéként figyelembe vett időarányos (ki nem fizetett) kamatok, biztosítási díjak a befektetési cash flow-ban nem szerepelhetnek, azt az egyéb rövid lejáratú kötelezettségekkel szemben ki kell szűrni. (2000. évi C. törvény)

Valós értéken történő értékelés alkalmazása esetén további korrekciós tételeket kell figyelembe venni a valós értéken történő értékelés eredményt érintő hatásainak kiszűrésére. (2000. évi C. törvény)

III. GAZDASÁGI ESEMÉNYEK PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOKRA GYAKOROLT HATÁSAI

Jelen fejezetben példák segítségével igyekszünk egy-egy tipikus tranzakció cash-flow-ra (valamint természetesen vagyona, eredményre) gyakorolt hatását bemutatni.

1. Osztalékok kezelése

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

1.1 Pénzügyileg nem rendezett kapott osztalék, részesedés

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

Könyvelése (eFt):

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

Modell Kft. Összköltség eljárással készülő eredménykimutatása 2020.01.01-2020.12.31.		eFt
I. Értékesítés nettó árbevétele		
II. Aktivált saját teljesítmények értéke		
III. Egyéb bevételek		
IV. Anyagjellegű ráfordítások		
V. Személyi jellegű ráfordítások		
VI. Értécsökkenési leírás		
VII. Egyéb ráfordítások		
A. Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye		-
VIII. Pénzügyi műveletek bevételei		2 000
IX. Pénzügyi műveletek ráfordításai		
B. Pénzügyi műveletek eredménye		2 000
C. Adózás előtti eredmény (+A+B)		2 000
X. Adófizetési kötelezettség		-
X/1. Halasztott adókülönbözet		
D. Adózott eredmény (+C-X)		2000

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

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

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

Osztalékot, részesedést befektetése után kaphat a társaság, így logikusan a Befektetési cash-flowt kell, hogy érintse. A Befektetési cash-flow rész viszont direkt módon kerül levezetésre, csak a pénzeszköz növekedéssel vagy csökkenéssel járó tételek kerülnek ott megjelenítésre. Tekintettel arra, hogy a kapott osztalék pénzügyileg nem rendezett, a Befektetési cash-flowban nem jelenhet meg.

Működési cash-flowban kapott osztalék – annak befektetési jellege miatt - nem éreztetheti hatását, az nulla értéket vesz fel. Az Adózás előtti eredményben növekedést okozó kapott osztalék hatása a kapott osztalék követelésként történő megjelenítése miatt (követelés növekedése a 10. Forgóeszközök változása soron negatív előjellel jelenik meg a cash-flowban) a Működési cash-flowban automatikusan kiesik.

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

1.2 Pénzügyileg rendezett kapott osztalék, részesedés

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

Könyvelése (eFt):

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

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

Modell Kft. Összköltség eljárással készülő eredménykimutatása 2020.01.01-2020.12.31.	eFt
I. Értékesítés nettó árbevétele	
II. Aktivált saját teljesítmények értéke	
III. Egyéb bevételek	
IV. Anyagjellegű ráfordítások	
V. Személyi jellegű ráfordítások	
VI. Értékcsökkenési leírás	
VII. Egyéb ráfordítások	
A. Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye	-
VIII. Pénzügyi műveletek bevételei	2 000
IX. Pénzügyi műveletek ráfordításai	
B. Pénzügyi műveletek eredménye	2 000
C. Adózás előtti eredmény (+A+B)	2 000
X. Adófizetési kötelezettség	-
X/1. Halasztott adókülönbözlet	
D. Adózott eredmény (+C-X)	2000

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

Tekintettel a kapott osztalék pénzügyi rendezésére, a mérleg Pénzeszközök sora változott (+2000 eFt), így ennek hatása a Cash-flow kimutatásban is meg kell jelenjen. Osztalékot, részesedést befektetése után kaphat a társaság, ezért a Befektetési cash-flowban érezteti a hatását a pénzügyileg rendezett kapott osztalék. A Befektetési cash-flow rész direkt módon kerül levezetésre, csak a pénzeszköz növekedéssel/csökkenéssel járó tételek kerülnek ott megjelenítésre, és ebben az esetben pontosan erről van szó. Befektetési cash-flowba tartozó tételeket a Működési cash-flow nem tartalmazhat, hatásukat ott ki kell szűrni. Az Adózás előtti eredményben megjelenő kapott osztalék hatását az 1b Korrekciók az adózás előtti eredményben soron korigálni kell, így a Működési cash-flow nulla értéket vesz fel. A pénzügyileg rendezett kapott osztalék a Befektetési cash-flow 18. Kapott osztalék, részesedés során jelenik meg.

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

Az „1b. Korrekciók az adózás előtti eredményben” sorban többek között a tulajdoni részesedések után *kapott osztalékkal, részesedéssel*, az apportba átadott eszközökön elért eredménnyel, a fejlesztési céllal véglegesen kapott, illetve véglegesen átadott pénzeszközökkel, az eszközhoz kapcsolódó elengedett kötelezettségekkel kell az adózás előtti eredményt korrigálni. (2000. évi C. törvény)

1.3 Pénzügyileg nem rendezett jóváhagyott osztalék, részesedés

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

Könyvelése (eFt):

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

A gazdasági eseménynek eredményhatása nincs, az eredménykimutatást nem érinti.

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

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

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

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

1.4 Pénzügyileg rendezett jóváhagyott osztalék, részesedés

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

Könyvelése (eFt):

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

A gazdasági eseménynek eredményhatása nincs, az eredménykimutatást nem érinti.

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

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

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

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

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

1.5 Pénzügyileg részben rendezett jóváhagyott osztalék, részesedés

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

Könyvelése (eFt):

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

A gazdasági eseménynek eredményhatása nincs, az eredménykimutatást nem érinti.

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

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

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

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

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

2 Apportba történő átadás – átvétel

Az apport nem pénzbani vagyoni hozzájárulás, azaz bármely vagyontárgy más vállalkozás számára történő rendelkezésre bocsátásával az adott társaságban részesedést kíván szerezni a befektető. Ahogy a fogalmából is következik, nem pénzbani vagyoni hozzájárulás, így a cash-flowra nincs hatással. Annak érdekében azonban, hogy a cash-flow kimutatás nulla értéket mutasson, korrekcióra lehet szükség a Működési cash-flow részben.

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

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

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

Könyvelése (eFt):

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

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

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

Modell Kft. Összköltség eljárással készülő eredménykimutatása 2020.01.01-2020.12.31.		eFt
I. Értékesítés nettó árbevétele		
II. Aktivált saját teljesítmények értéke		
III. Egyéb bevételek		500
IV. Anyagjellegű ráfordítások		
V. Személyi jellegű ráfordítások		
VI. Értécsökkenési leírás		
VII. Egyéb ráfordítások		
A. Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye		500
VIII. Pénzügyi műveletek bevételei		
IX. Pénzügyi műveletek ráfordításai		
B. Pénzügyi műveletek eredménye		
C. Adózás előtti eredmény (+A+B)		500
X. Adófizetési kötelezettség		0
X/1. Halasztott adókülönbözet		
D. Adózott eredmény (+C-X)		500

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

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

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

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

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

nőtt 2 000 eFt-al, készlet csökkent 1 500 eFt-al, azaz a forgóeszközök összességében nőttek 500 eFt-al, ami a cash-flowban negatív előjellel jelenik meg a 10. Forgóeszközök változása soron: -500) automatikusan helyreáll a cash-flow.

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

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

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

Könyvelése (eFt):

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

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

Modell Kft. Összköltség eljárással készülő eredménykimutatása 2020.01.01-2020.12.31.		eFt
I. Értékesítés nettó árbevétele		
II. Aktivált saját teljesítmények értéke		
III. Egyéb bevételek		500
IV. Anyagjellegű ráfordítások		
V. Személyi jellegű ráfordítások		
VI. Értékcsökkenési leírás		
VII. Egyéb ráfordítások		
A. Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye		500
VIII. Pénzügyi műveletek bevételei		
IX. Pénzügyi műveletek ráfordításai		
B. Pénzügyi műveletek eredménye		
C. Adózás előtti eredmény (+A+B)		500
X. Adófizetési kötelezettség		0
X/1. Halasztott adókülönbözet		
D. Adózott eredmény (+C-X)		500

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

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

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

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

A korrekciós sorokra történő kiemelés a számviteli törvény szerint (2000. évi C. törvény) akkor szükséges, ha annak összege a számviteli politika szerint jelentős.

„1. Az „1b. Korrekciók az adózás előtti eredményben” sorban többek között a tulajdoni részesedések után kapott osztalékkal, részesedéssel, az *apportba átadott*

eszközökön elért eredménnyel, a fejlesztési céllal véglegesen kapott, illetve véglegesen átadott pénzeszközökkel, az eszközhöz kapcsolódó elengedett kötelezettségekkel kell az adózás előtti eredményt korrigálni.” (2000. évi C. törvény)

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

Ugyancsak a számviteli törvény írja elő, hogy „21. További korrekciós tételeket keletkeztető gazdasági események:

..... b) Apportba adáskor a kivezetett forgóeszköz könyv szerinti értéke és a kapott részesedés értéke negatív előjellel a megfelelő mérlegsorok tartalmából kiszűrendő.” (2000. évi C. törvény)

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

2.3 Tenyészállat (tárgyi eszköz) apportba történő átadása 1.

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

Könyvelése (eFt):

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

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

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

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

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

Modell Kft. Összköltség eljárással készülő eredménykimutatása 2020.01.01-2020.12.31.		eFt
I. Értékesítés nettó árbevétele		
II. Aktivált saját teljesítmények értéke		
III. Egyéb bevételek		500
IV. Anyagjellegű ráfordítások		
V. Személyi jellegű ráfordítások		
VI. Értékcsökkenési leírás		
VII. Egyéb ráfordítások		
A. Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye		500
VIII. Pénzügyi műveletek bevételei		
IX. Pénzügyi műveletek ráfordításai		
B. Pénzügyi műveletek eredménye		
C. Adózás előtti eredmény (+A+B)		500
X. Adófizetési kötelezettség		0
X/1. Halasztott adókülönbözet		
D. Adózott eredmény (+C-X)		500

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

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

A cash-flowra gyakorolt hatást a következő táblázat mutatja.

Modell Kft. Cash.flow kimutatása 2020.01.01-2020.12.31. (eFt)	
I. Működési cash flow (1-13. sorok)	0
1a. Adózás előtti eredmény +/-	500
1b. Korrekciók az adózás előtti eredményben +/-	-500
1. Korrigált adózás előtti eredmény (1a+1b) +/-	
2. Elszámolt amortizáció +	
3. Elszámolt értékvesztés és visszairás +/-	
4. Céltartalék képzés és felhasználás különbözete +/-	
5. Befektetett eszközök értékesítésének eredménye +/-	
6. Szállítói kötelezettség változása +/-	
7. Egyéb rövid lejáratú kötelezettség változása +/-	
8. Passzív időbeli elhatárolások változása +/-	
9. Vevőkövetelés változása +/-	
10. Forgóeszközök (vevőkövetelés és pénzeszköz nélkül) változása +/-	-2000
10.b. Korrekció	2 000
11. Aktív időbeli elhatárolások változása +/-	
12. Fizetett adó (nyereség után) -	
13. Fizetett osztalék, részesedés -	
II. Befektetési cash flow (14-18. sorok)	0
14. Befektetett eszközök beszerzése -	
15. Befektetett eszközök eladása +	
16. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek törlesztése, megszüntetése, beváltása +	
17. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek -	
18. Kapott osztalék, részesedés +	
III. Finanszírozási cash flow (19-26. sorok)	0
19. Részvénykibocsátás, tőkebevonás (tőkeemelés) bevétele +	
20. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír kibocsátásának bevétele +	
21. Hitel és kölcsön felvétele +	
22. Véglegesen kapott pénzeszköz +	
23. Részvénybevonás, tőke kivonás (tőkeleszállítás) -	
24. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír visszafizetése -	
25. Hitel és kölcsön törlesztése, visszafizetése -	
26. Véglegesen átadott pénzeszköz -	
IV. Pénzeszközök változása (I+II+III. sorok) +	0
27. Devizás pénzeszközök átvértékelése +	
V. Pénzeszközök mérleg szerinti változása (IV+27. sorok) +	0

Az eredményhatás miatt a Működési cash-flow 1a. során megjelent a tranzakció nyeresége, aminek a hatását semlegesíteni kell, hiszen az apportnak nincs hatása a pénzváltozásra. Ugyancsak korrigálni kell a Követelések növekedését a 10. Forgóeszközök változása soron. (Vegyük észre, hogy itt nem a korábbi példákban bemutatott készletállomány változása, hanem a követelések változása miatt jelenik meg a tétel a 10. Forgóeszközök változása soron.)

Ráadásul ebben az esetben tárgyi eszköz apportjáról van szó, és a befektetési részhez tartozó tétel miatt a működés területén korrekcióra van szükség, mind a keletkezett eredményhatás, mind a követelésnövekedés cash-flowra gyakorolt negatív hatásának ellensúlyozása érdekében.

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

2.4 Tenyészállat (tárgyi eszköz) apportba történő átadása 2.

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

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

Könyvelése (eFt):

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

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

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

Modell Kft. Összköltség eljárással készülő eredménykimutatása 2020.01.01-2020.12.31.		eFt
I. Értékesítés nettó árbevétele		
II. Aktivált saját teljesítmények értéke		
III. Egyéb bevételek		500
IV. Anyagjellegű ráfordítások		
V. Személyi jellegű ráfordítások		
VI. Értékcsökkenési leírás		
VII. Egyéb ráfordítások		
A. Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye		500
VIII. Pénzügyi műveletek bevételei		
IX. Pénzügyi műveletek ráfordításai		
B. Pénzügyi műveletek eredménye		
C. Adózás előtti eredmény (+A+B)		500
X. Adófizetési kötelezettség		0
X/1. Halasztott adókülönbözet		
D. Adózott eredmény (+C-X)		500

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

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

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

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

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

eredménynövekedést az 1b soron. A Befektetési cash-flowban viszont csak pénzmozgással egyidejű befektetett eszköz változás jelenhet meg. Tekintettel arra, hogy itt a befektetett eszköz növekedés nem járt pénzmozgással, a Befektetési cash-flowban nem érezhető hatását a tranzakció.

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

A 2.5. és 2.6. fejezetekben a forgóeszközök, és a befektetett eszközök apportba történő átvételének hatásait vizsgáljuk. (Míg a 2.1.-2.4. alfejezetekben ezen vagyonelemek apportba történő átadásának példái kerültek megjelenítésre.

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

Könyvelése (eFt):

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

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

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

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

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

A számviteli törvény előírása alapján „21. További korrekciós tételeket keletkeztető gazdasági események:

..... c) Apport behozatalkor kiszűrendő a forgóeszköz állományba vételi értéke, valamint a jegyzett tőke, tőketartalék növekedése negatív előjellel.” (2000. évi C. törvény)

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

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

A tétel megfelel a tőkebevonás esetének, ami Finanszírozási cash-flow tétel lenne, amennyiben pénzeszközváltozással járt volna. Ebben az esetben azonban, a nem pénzbeli vagyoni hozzájárulás jellegzetessége miatt nem érinti a Finanszírozási cash-flowt a tranzakció. Amennyiben a tőkebevonás mégis megjelent volna a 19. soron, annak hatását korrekció formájában szintén eliminálni kell.

2.6 Tenyészállat (tárgyi eszköz) apportba történő átvétele

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

Könyvelése (eFt):

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

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

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

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

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

Az apportba történő átvétel tőkeemeléssel jár. Ez a gazdasági esemény a Finanszírozási cash-flow területét érinti, illetve a tárgyi eszközök növekedése miatt a Befektetési cash-flow részt is. Ezen cash-flow részek direkt levezetése miatt azonban ez a tétel vagy

mindkét részen elhagyásra kerül, vagy a megfelelő soroknál ki kell szűrni a hatásokat. Mivel a cash-flow így mindhárom területen nulla értéket vesz fel, ezért e helyen a táblázat bemutatásától eltekintünk.

2.7 Önálló feladat

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

3 Értécsökkenések és értékvesztések

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

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

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

Modell Kft-nél tárgyévben a következő gazdasági események történtek:

- 500 eFt értékben terv szerinti értécsökkenést számolt el műszaki gépei után,
- 400 eFt-ot képvisel a szoftverek terven felüli értécsökkenésének visszairása,

- 200 eFt értékvesztést számoltak el az anyagokra,
- 800 eFt összegben behajthatatlan követelés keletkezett,

Könyvelések (eFt):

T 57 (Értékcsökkenési leírás) K 139 (Műszaki gépek.. terv szerinti értékcsökkenés)	500
T 118 (Immateriális javak terven felüli értékcsökkenése) K 96 (Egyéb bevétel)	400
T 86 (Egyéb ráfordítások) K 21-22 (Anyagok)	200
T 86 (Egyéb ráfordítások) K 311 (Vevőkövetelések)	800

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

Modell Kft.	
Összköltség eljárással készülő eredménykimutatása	
2020.01.01-2020.12.31.	
	eFt
I. Értékesítés nettó árbevétele	
II. Aktivált saját teljesítmények értéke	
III. Egyéb bevételek	400
IV. Anyagjellegű ráfordítások	
V. Személyi jellegű ráfordítások	
VI. Értékcsökkenési leírás	500
VII. Egyéb ráfordítások	1000
A. Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye	-1100
VIII. Pénzügyi műveletek bevételei	
IX. Pénzügyi műveletek ráfordításai	
B. Pénzügyi műveletek eredménye	
C. Adózás előtti eredmény (+A+B)	-1100
X. Adófizetési kötelezettség	0
X/1. Halasztott adókülönbözet	
D. Adózott eredmény (+C-X)	-1100

A tárgyévi veszteség miatt a mérlegfőösszeg csökkent.

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

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

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

Modell Kft. Cash.flow kimutatása 2020.01.01-2020.12.31. (eFt)	
I. Működési cash flow (1-13. sorok)	0
1a. Adózás előtti eredmény +/-	-1100
1b. Korrekciók az adózás előtti eredményben +/-	
1. Korrigált adózás előtti eredmény (1a+1b) +/-	
2. Elszámolt amortizáció +	500
3. Elszámolt értékvesztés és visszalás +/-	600
4. Céltartalék képzés és felhasználás különbözete +/-	
5. Befektetett eszközök értékesítésének eredménye +/-	
6. Szállítói kötelezettség változása +/-	
7. Egyéb rövid lejáratú kötelezettség változása +/-	
8. Passzív időbeli elhatárolások változása +/-	
9. Vevőkövetelés változása +/-	800
9b. Korrekció	-800
10. Forgóeszközök (vevőkövetelés és pénzeszköz nélkül) változása +/-	200
10b. Korrekció	-200
11. Aktív időbeli elhatárolások változása +/-	
12. Fizetett adó (nyereség után) -	
13. Fizetett osztalék, részesedés -	
II. Befektetési cash flow (14-18. sorok)	0
14. Befektetett eszközök beszerzése -	
15. Befektetett eszközök eladása +	
16. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek törlesztése, megszüntetése, beváltása +	
17. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek -	
18. Kapott osztalék, részesedés +	
III. Finanszírozási cash flow (19-26. sorok)	0
19. Részvénykibocsátás, tőkebevonás (tőkeemelés) bevétele +	
20. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír kibocsátásának bevétele +	
21. Hitel és kölcsön felvétele +	
22. Véglegesen kapott pénzeszköz +	
23. Részvénybevonás, tőke kivonás (tőkeleszállítás) -	
24. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír visszafizetése -	
25. Hitel és kölcsön törlesztése, visszafizetése -	
26. Véglegesen átadott pénzeszköz -	
IV. Pénzeszközök változása (I+II+III. sorok) +	0
27. Devizás pénzeszközök átvértékelése +	
V. Pénzeszközök mérleg szerinti változása (IV+27. sorok) +	0

4 Céltartalék képzés és felhasználás

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

Modell Kft-nél tárgyévben a következő gazdasági események történtek:

- 1 950 eFt összegű céltartalék került felhasználásra,
- és újabb 1 000 eFt összegű céltartalékot képeztek.

Könyvelések (eFt):

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

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

Modell Kft.		
Összköltség eljárással készülő eredménykimutatása		
2020.01.01-2020.12.31.		eFt
I. Értékesítés nettó árbevétele		
II. Aktivált saját teljesítmények értéke		
III. Egyéb bevételek		1950
IV. Anyagjellegű ráfordítások		
V. Személyi jellegű ráfordítások		
VI. Értékcsökkenési leírás		
VII. Egyéb ráfordítások		1000
A. Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye		950
VIII. Pénzügyi műveletek bevételei		
IX. Pénzügyi műveletek ráfordításai		
B. Pénzügyi műveletek eredménye		
C. Adózás előtti eredmény (+A+B)		950
X. Adófizetési kötelezettség		0
X/1. Halasztott adókülönbözet		
D. Adózott eredmény (+C-X)		950

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

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

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

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

5 Befektetett eszközök értékesítése, beszerzése

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

5.1. Tartós részesedés értékesítése

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

Könyvelése (eFt):

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

Modell Kft.		
Összköltség eljárással készülő eredménykimutatása		
2020.01.01-2020.12.31.		eFt
I. Értékesítés nettó árbevétele		
II. Aktivált saját teljesítmények értéke		
III. Egyéb bevételek		
IV. Anyagjellegű ráfordítások		
V. Személyi jellegű ráfordítások		
VI. Értékcsökkenési leírás		
VII. Egyéb ráfordítások		
A. Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye		
VIII. Pénzügyi műveletek bevételei		
IX. Pénzügyi műveletek ráfordításai		700
B. Pénzügyi műveletek eredménye		-700
C. Adózás előtti eredmény (+A+B)		-700
X. Adófizetési kötelezettség		0
X/1. Halasztott adókülönbözlet		
D. Adózott eredmény (+C-X)		-700

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

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

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

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

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

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

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

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

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

5.2 Tartós hitelviszonyt megtestesítő értékpapír értékesítése

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

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

Könyvelése:

T 368 (Értékpapír elszámolási számla)	K 18 (Tartós hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok)	3 000
T 38 (Pénzeszközök)	K 368 (Értékpapír elszámolási számla)	2 300
T 368 (Értékpapír elszámolási számla)	K 97 (Pénzügyi műveletek bevétele)	400
T 87 (Pénzügyi műveletek ráfordítása)	K 368 (Értékpapír elszámolási számla)	1 100

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

Modell Kft.	
Összköltség eljárással készülő eredménykimutatása	
2020.01.01-2020.12.31.	
	eFt
I. Értékesítés nettó árbevétele	
II. Aktivált saját teljesítmények értéke	
III. Egyéb bevételek	
IV. Anyagjellegű ráfordítások	
V. Személyi jellegű ráfordítások	
VI. Értékcsökkenési leírás	
VII. Egyéb ráfordítások	
A. Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye	
VIII. Pénzügyi műveletek bevételei	400
IX. Pénzügyi műveletek ráfordításai	1100
B. Pénzügyi műveletek eredménye	-700
C. Adózás előtti eredmény (+A+B)	-700
X. Adófizetési kötelezettség	0
X/1. Halasztott adókülönbözlet	
D. Adózott eredmény (+C-X)	-700

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

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

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

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

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

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

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

5.3 Tárgyi eszköz értékesítése

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

Könyvelése (eFt):

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

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

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

Modell Kft.		
Összköltség eljárással készülő eredménykimutatása		
2020.01.01-2020.12.31.		eFt
I. Értékesítés nettó árbevétele		
II. Aktivált saját teljesítmények értéke		
III. Egyéb bevételek		
IV. Anyagjellegű ráfordítások		
V. Személyi jellegű ráfordítások		
VI. Értékcsökkenési leírás		
VII. Egyéb ráfordítások		700
A. Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye		-700
VIII. Pénzügyi műveletek bevételei		
IX. Pénzügyi műveletek ráfordításai		
B. Pénzügyi műveletek eredménye		0
C. Adózás előtti eredmény (+A+B)		-700
X. Adófizetési kötelezettség		0
X/1. Halasztott adókülönbözlet		
D. Adózott eredmény (+C-X)		-700

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

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

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

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

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

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

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

5.4 Tartós részesedés beszerzése

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

Könyvelése (eFt):

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

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

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

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

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

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

5.5 Tartós hitelviszonyt megtestesítő értékpapír beszerzése

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

Könyvelése (eFt):

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

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

Modell Kft.	
Összköltség eljárással készülő eredménykimutatása	
2020.01.01-2020.12.31.	eFt
I. Értékesítés nettó árbevétele	
II. Aktivált saját teljesítmények értéke	
III. Egyéb bevételek	
IV. Anyagjellegű ráfordítások	
V. Személyi jellegű ráfordítások	
VI. Értékcsökkenési leírás	
VII. Egyéb ráfordítások	
A. Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye	0
VIII. Pénzügyi műveletek bevételei	-300
IX. Pénzügyi műveletek ráfordításai	
B. Pénzügyi műveletek eredménye	-300
C. Adózás előtti eredmény (+A+B)	-300
X. Adófizetési kötelezettség	0
X/1. Halasztott adókülönbözlet	
D. Adózott eredmény (+C-X)	-300

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

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

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

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

Modell Kft. Cash-flow kimutatása 2020.01.01-2020.12.31. (eFt)	
I. Működési cash flow (1-13. sorok)	-300
1a. Adózás előtti eredmény +/-	-300
1b. Korrekciók az adózás előtti eredményben +/-	
1. Korrigált adózás előtti eredmény (1a+1b) +/-	
2. Elszámolt amortizáció +	
3. Elszámolt értékvesztés és visszaírás +/-	
4. Céltartalék képzés és felhasználás különbözete +/-	
5. Befektetett eszközök értékesítésének eredménye +/-	
6. Szállítói kötelezettség változása +/-	
7. Egyéb rövid lejáratú kötelezettség változása +/-	
8. Passzív időbeli elhatárolások változása +/-	
9. Vevőkövetelés változása +/-	
10. Forgóeszközök (vevőkövetelés és pénzeszköz nélkül) változása +/-	
11. Aktív időbeli elhatárolások változása +/-	
12. Fizetett adó (nyereség után) -	
13. Fizetett osztalék, részesedés -	
II. Befektetési cash flow (14-18. sorok)	-1700
14. Befektetett eszközök beszerzése -	-1700
15. Befektetett eszközök eladása +	
16. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek törlesztése, megszüntetése, beváltása +	
17. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek -	
18. Kapott osztalék, részesedés +	
III. Finanszírozási cash flow (19-26. sorok)	0
19. Részvénykibocsátás, tőkebevonás (tőkeemelés) bevétele +	
20. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír kibocsátásának bevétele +	
21. Hitel és kölcsön felvétele +	
22. Véglegesen kapott pénzeszköz +	
23. Részvénybevonás, tőke kivonás (tőkeleszállítás) -	
24. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír visszafizetése -	
25. Hitel és kölcsön törlesztése, visszafizetése -	
26. Véglegesen átadott pénzeszköz -	
IV. Pénzeszközök változása (I+II+III. sorok) +	-2000
27. Devizás pénzeszközök átvértékelése +	
V. Pénzeszközök mérleg szerinti változása (IV+27. sorok) +	-2000

5.6 Tárgyi eszköz beszerzése

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

Könyvelése (eFt):

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

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

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

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

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

Modell Kft. Cash-flow kimutatása 2020.01.01-2020.12.31. (eFt)	
I. Működési cash flow (1-13. sorok)	0
1a. Adózás előtti eredmény +/-	0
1b. Korrekciók az adózás előtti eredményben +/-	
1. Korrigált adózás előtti eredmény (1a+1b) +/-	
2. Elszámolt amortizáció +	
3. Elszámolt értékvesztés és visszaírás +/-	
4. Céltartalék képzés és felhasználás különbözete +/-	
5. Befektetett eszközök értékesítésének eredménye +/-	
6. Szállítói kötelezettség változása +/-	300
6b. Korrekciók	-300
7. Egyéb rövid lejáratú kötelezettség változása +/-	
8. Passzív időbeli elhatárolások változása +/-	
9. Vevőkövetelés változása +/-	
10. Forgóeszközök (vevőkövetelés és pénzeszköz nélkül) változása +/-	
11. Aktív időbeli elhatárolások változása +/-	
12. Fizetett adó (nyereség után) -	
13. Fizetett osztalék, részesedés -	
II. Befektetési cash flow (14-18. sorok)	-1700
14. Befektetett eszközök beszerzése -	-1700
15. Befektetett eszközök eladása +	
16. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek törlesztése, megszüntetése, beváltása +	
17. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek -	
18. Kapott osztalék, részesedés +	
III. Finanszírozási cash flow (19-26. sorok)	0
19. Részvénykibocsátás, tőkebevonás (tőkeemelés) bevétele +	
20. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír kibocsátásának bevétele +	
21. Hitel és kölcsön felvétele +	
22. Véglegesen kapott pénzeszköz +	
23. Részvénybevonás, tőke kivonás (tőkeleszállítás) -	
24. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír visszafizetése -	
25. Hitel és kölcsön törlesztése, visszafizetése -	
26. Véglegesen átadott pénzeszköz -	
IV. Pénzeszközök változása (I+II+III. sorok) +	-1700
27. Devizás pénzeszközök átvértékelése +	
V. Pénzeszközök mérleg szerinti változása (IV+27. sorok) +	-1700

5.7 Önálló feladat

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

5 Társasági adó

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

5.1 Pénzügyileg rendezett társasági adó

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

Könyvelése (eFt):

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

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

Modell Kft. Összköltség eljárással készülő eredménykimutatása 2020.01.01-2020.12.31.		eFt
I. Értékesítés nettó árbevétele		
II. Aktivált saját teljesítmények értéke		
III. Egyéb bevételek		
IV. Anyagjellegű ráfordítások		
V. Személyi jellegű ráfordítások		
VI. Értékcsökkenési leírás		
VII. Egyéb ráfordítások		
A. Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye		
VIII. Pénzügyi műveletek bevételei		
IX. Pénzügyi műveletek ráfordításai		
B. Pénzügyi műveletek eredménye		
C. Adózás előtti eredmény (+A+B)		0
X. Adófizetési kötelezettség		250
X/1. Halasztott adókülönbözet		
D. Adózott eredmény (+C-X)		-250

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

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

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

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

5.2 Pénzügyileg részben rendezett társasági adó

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

Könyvelése (eFt):

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

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

Modell Kft.	
Összköltség eljárással készülő eredménykimutatása	
2020.01.01-2020.12.31.	
	eFt
I. Értékesítés nettó árbevétele	
II. Aktivált saját teljesítmények értéke	
III. Egyéb bevételek	
IV. Anyagjellegű ráfordítások	
V. Személyi jellegű ráfordítások	
VI. Értékcsökkenési leírás	
VII. Egyéb ráfordítások	
A. Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye	
VIII. Pénzügyi műveletek bevételei	
IX. Pénzügyi műveletek ráfordításai	
B. Pénzügyi műveletek eredménye	
C. Adózás előtti eredmény (+A+B)	0
X. Adófizetési kötelezettség	250
X/1. Halasztott adókülönbözet	
D. Adózott eredmény (+C-X)	-250

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

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

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

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

6 Részvénykibocsátás, tőkebevonás - részvénybevonás, tőkekivonás

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

6.1 Saját részvény, üzletrész visszavásárlása

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

Könyvelése (eFt):

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

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

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

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

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

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

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

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

6.2 Saját részvények, üzletrészek bevonása - tőke kivonás

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

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

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

Könyvelése (eFt):

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

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

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

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

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

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

6.3 Saját részvények, üzletrészek visszavásárlása és bevonása - tőke kivonás

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

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

Könyvelése (eFt):

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

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

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

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

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

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

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

7 Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír kibocsátásának bevétele – törlesztése

7.1 Kötvénykibocsátás

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

Könyvelése (eFt):

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

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

Modell Kft.		
Összköltség eljárással készülő eredménykimutatása		
2020.01.01-2020.12.31.		eFt
I. Értékesítés nettó árbevétele		
II. Aktivált saját teljesítmények értéke		
III. Egyéb bevételek		
IV. Anyagjellegű ráfordítások		200
V. Személyi jellegű ráfordítások		
VI. Értékcsökkenési leírás		
VII. Egyéb ráfordítások		
A. Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye		-200
VIII. Pénzügyi műveletek bevételei		
IX. Pénzügyi műveletek ráfordításai		250
B. Pénzügyi műveletek eredménye		-250
C. Adózás előtti eredmény (+A+B)		-450
X. Adófizetési kötelezettség		0
X/1. Halasztott adókülönbözet		
D. Adózott eredmény (+C-X)		-450

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

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

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

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

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

7.2 Kötvénykibocsátás törlesztése

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

A Kft. a következő év október 1-én az első évre jutó összeget törleszti a kötvénybirtokosok irányába. (Emlékeztetőül: A Kft. 10 000 eFt összegben 4 éves futamidejű kötvényt bocsátott ki, előző évoktóber 1-én. A kötvények évente kerülnek visszaváltásra. Kamatfizetés évfordulókon történik. Kamatláb 10%.)

Könyvelése (eFt):

T 443 (Tartozások kötvénykibocsátásból)	K 38 (Pénzeszközök)	2 500
		(10 000/4 = 2 500)
T 87 (Pénzügyi műveletek ráfordítása)	K 38 (Pénzeszközök)	1 000
		(Éves kifizetett kamat: 10 000*0,1 = 1 000)
T 482 (Passzív időbeli elhatárolások)	K 87 (Pénzügyi műveletek ráfordítása)	250
		(Előző évi kamatelhatárolás megszüntetése)
T 87 (Pénzügyi műveletek ráfordítása)	K 482 (Passzív időbeli elhatárolások)	187,5
		(új kamatelhatárolás év végén: 10 000 (eredeti kötelezettség)– 2 500 (törlesztett összeg)= 7 500*0,1/12*3 = 187,5)

Modell Kft.	
Összköltség eljárással készülő eredménykimutatása	
2020.01.01-2020.12.31.	
	eFt
I. Értékesítés nettó árbevétele	
II. Aktivált saját teljesítmények értéke	
III. Egyéb bevételek	
IV. Anyagjellegű ráfordítások	
V. Személyi jellegű ráfordítások	
VI. Értékcsökkenési leírás	
VII. Egyéb ráfordítások	
A. Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye	0
VIII. Pénzügyi műveletek bevételei	
IX. Pénzügyi műveletek ráfordításai	938
B. Pénzügyi műveletek eredménye	-938
C. Adózás előtti eredmény (+A+B)	-938
X. Adófizetési kötelezettség	0
X/1. Halasztott adókülönbözlet	
D. Adózott eredmény (+C-X)	-938

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

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

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

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

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

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

Modell Kft. Cash.flow kimutatása 2020.01.01-2020.12.31. (eFt)	
I. Működési cash flow (1-13. sorok)	-1000
1a. Adózás előtti eredmény +/-	-938
1b. Korrekciók az adózás előtti eredményben +/-	
1. Korrigált adózás előtti eredmény (1a+1b) +/-	
2. Elszámolt amortizáció +	
3. Elszámolt értékvesztés és visszairás +/-	
4. Céltartalék képzés és felhasználás különbözete +/-	
5. Befektetett eszközök értékesítésének eredménye +/-	
6. Szállítói kötelezettség változása +/-	
7. Egyéb rövid lejáratú kötelezettség változása +/-	
8. Passzív időbeli elhatárolások változása +/-	-63
9. Vevőkövetelés változása +/-	
10. Forgóeszközök (vevőkövetelés és pénzeszköz nélkül) változása +/-	
11. Aktív időbeli elhatárolások változása +/-	
12. Fizetett adó (nyereség után) -	
13. Fizetett osztalék, részesedés -	
II. Befektetési cash flow (14-18. sorok)	0
14. Befektetett eszközök beszerzése -	
15. Befektetett eszközök eladása +	
16. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek törlesztése, megszüntetése, beváltása +	
17. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek -	
18. Kapott osztalék, részesedés +	
III. Finanszírozási cash flow (19-26. sorok)	- 2 500
19. Részvénykibocsátás, tőkebevonás (tőkeemelés) bevétele +	
20. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír kibocsátásának bevétele +	
21. Hitel és kölcsön felvétele +	
22. Véglegesen kapott pénzeszköz +	
23. Részvénybevonás, tőke kivonás (tőke szállítás) -	
24. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír visszafizetése -	- 2 500
25. Hitel és kölcsön törlesztése, visszafizetése -	
26. Véglegesen átadott pénzeszköz -	
IV. Pénzeszközök változása (I+II+III. sorok) +	-3500
27. Devizás pénzeszközök átvértékelése +	
V. Pénzeszközök mérleg szerinti változása (IV+27. sorok) +	-3500

8 Hitelfelvétel – hiteltörlesztés

8.1 Hitelfelvétel

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

Könyvelése (eFt):

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

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

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

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

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

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

A Működési cash-flow a tranzakció kapcsán nem módosult. A másik két cash-flow rész levezetése direkt módon történik, azaz a pénzváltozás esetén fog megjelenni ezen cash-flow részekben tétel. A beruházási szállító kiegyenlítése miatt a Befektetési cash-flow 14. Befektetett eszközök beszerzése során megjelenik a beszerzés érdekében kifizetett összeg. A Finanszírozási cash-flow pedig a finanszírozási forrást mutatja meg a 21. Hitel és kölcsön felvétele soron, tekintettel arra, hogy a pénz megérkezett a Kft bankszámlájára.

8.2 Hiteltörlesztés

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

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

Könyvelése (eFt):

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

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

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

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

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

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

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

A kamathatás a Működési cash-flowban marad, az adózás előtti eredményen keresztül. Az elszámolt értékcsökkenés cash-flowban történő rendezése pedig egy erre kijelölt, nevesített korrekciós soron történik. Bár a Befektetett eszközök értéke a terv szerinti értékcsökkenés miatt kevesebb, ez a csökkenés nem érinti a Befektetési cash-flowt, hiszen nem járt pénzmozgással. A Finanszírozási cash-flowt a hitel törlesztéseként ténylegesen kifizetett összeg csökkenti.

9 Végrelesen kapott és átadott pénzeszközök

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

9.1 Végrelesen kapott pénzeszköz

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

Könyvelése (eFt):

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

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

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

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

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

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

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

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

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

9.2 Véglegesen adott pénzeszköz

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

Könyvelése (eFt):

T 86 (Egyéb ráfordítások)

K 38 (Pénzeszközök)

800

Modell Kft.	
Összköltség eljárással készülő eredménykimutatása	
2020.01.01-2020.12.31.	
	eFt
I. Értékesítés nettó árbevétele	
II. Aktivált saját teljesítmények értéke	
III. Egyéb bevételek	
IV. Anyagjellegű ráfordítások	
V. Személyi jellegű ráfordítások	
VI. Értékcsökkenési leírás	
VII. Egyéb ráfordítások	800
A. Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye	-800
VIII. Pénzügyi műveletek bevételei	
IX. Pénzügyi műveletek ráfordításai	
B. Pénzügyi műveletek eredménye	
C. Adózás előtti eredmény (+A+B)	-800
X. Adófizetési kötelezettség	0
X/1. Halasztott adókülönbözlet	
D. Adózott eredmény (+C-X)	-800

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

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

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

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

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

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

III. GYAKORLÓ FELADAT

1. Feladat

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

Mérleg 2019.01.01			
Szoftver*	20.000	Jegyzett tőke	20.000
Anyag	8.000	Eredménytartalék	20.000
Értékpapír	5.000	Szállító	8.000
Pénz	15.000		

* Szoftver bruttó értéke 28.000 eFt.

a, Nyissa meg a társaság főkönyvi számláit!

b, Könyvelje el a következő gazdasági eseményeket:

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

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

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

2. Feladat

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

a, Nyissa meg a társaságok főkönyvi számláit!

b, Könyvelje el a következő gazdasági eseményeket:

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

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

3. Feladat

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

- Tárgyi eszközök 20.000 (Bruttó értéke: 30.000)
- Beruházás 3.000
- Anyagok 4.000
- Félkésztermékek 1.000
- Áruk 2.000
- Pénz 10.000

- Jegyzett tőke 35.000
- Eredménytartalék 2.000
- Hosszú lejáratú hitel 2.000
- Beruházási szállító 1.000 (előző évben vásárolt gép áfa nélküli értéke)

a, Nyissa meg a társaság főkönyvi számláit!

b, Könyvelje el a következő gazdasági eseményeket:

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

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

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

4. Vizsgafeladat

Feladat: Nyissa meg az érintett számlákat, majd könyvelje el az „X” Rt-nél a következő gazdasági eseményeket, és év végén készítse el mind a társaság éves beszámolóját (mérleg, eredménykimutatás, cash-flow kimutatás)!

„X” Rt mérlege 2018.01.01. (eFt)

<u>Eszközök</u>		<u>Források</u>	
Járművek*	8.000	Jegyzett tőke	10.000
Értékpapír	5.000	Eredménytartalék	21.000
Pénz	10.000		
Anyag	8.000		

*2db jármű egyszerre került beszerzésre, bruttó értékük együttesen 20.000 eFt, maradványértékük 0, élettartam 10 év. A terv szerinti értékcsökkenési leírás lineárisan naptári időarányosan történik.

Gazdasági események:

1. „X” Rt. az egyik járművét térítés nélkül átadja egy másik társaságnak, és az áfa megtérítését kéri.
2. Az „X” Rt 07.01-én eladja a másik járművet 3.000 eFt + áfa áron. A vevő a jármű árát 07.10-én átutalja az Rt-nek.
3. Az Rt nyilvántartásában egy forgatási célú hitelviszonyt megtestesítő értékpapír szerepel. A kötvény április 1-én került kibocsátásra, éves kamat 12%. Az Rt. céljainak megfelelően december 1-én a kötvényt értékesítette 6.000 eFt-ért.
4. Az Rt a meglévő anyagot 6.000 eFt + áfa összegért eladja 11.10-én. Vevőkövetelése fejében dec.1-én egy 3 hónapos futamidejű váltót fogadott el, a váltókamat 12%.
5. Az Rt. 12.10-én tőkét emelt 4.500 eFt összegben, ami év végéig átutalásra is került.

Kiegészítő információk:

6. Az Rt havi áfa bevalló.
7. Társasági adóval ne számoljon!

IRODALOMJEGYZÉK

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

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

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

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

A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Sztv)