

SZÁMVITEL III.

Boda László – Zsidai Valéria
EREDMÉNYTAN

Boda László – Zsidai Valéria
EREDMÉNYTAN PÉLDATÁR

TRI-MESTER kiadványok:

Solt Katalin:
A nemzetközi gazdaságtan alapjai
 Vörös Mihály:
Versenyképes projektek és pályázatok
 Szilávik András:
Pénzügyi piacok
 Papp Vanda –Tóthné dr. Bükki Edit
 Vogelné Takács Gabriella:
Cél a gazdasági szaknyelvi vizsga.
 Angol – Német.
 Tarnói Judit – Tóth Éva:
Wirtschaftsdeutsch
 Csurgai Ágnes – Kovács Tímea – Révi Erik:
Down to Business!
 Balogh László Huszty András
 Losoncz Miklós – Solt Katalin:
Bevezetés a pénzügyekbe
 (Makropénzügyek)
 Számvitel I.
 (Könyvvitel)
 Boda László – Sziva Miklós
 Tóth Árpád – Zsidai Valéria:
Számvitel II.
 (Mérlegtan)
 Számvitel III.
 Boda László – Zsidai Valéria:
Eredménytan
 Boda László – Zsidai Valéria:
Eredménytan példatár

A kiadványok megrendelhetők:

TRI-MESTER Szakkönyvesbolt
 2800 Tatabánya, Béla király krt. 58.
 Tel.: 34/318-702
 E-mail: trimester@t-online.hu

E-shop: www.trimester.hu

Bock Gyula – Mész József:
Nemzetközi közgazdaságtan
 Bock Gyula:
Nemzetközi közgazdaságtan feladatok
 Solt Katalin:
Mikroökonómia feladatok
 Daruka Magdolna - Simanovszky Zoltán:
Mikroökonómia feladatgyűjtemény
 Solt Katalin:
Makroökonómia
 Bock Gyula:
Makroökonómia feladatok
 Némethné Gál Andrea:
Altalános statisztika
 Nagy Anikó:
Altalános statisztika példatár
 Losoncz Miklós:
Az Európai Unió – Rómától Budapestig
 Király Rita:
EU for U
 Köpeczi - Nagy Gábor:
Wissenswerter über die Europäische Union
 Káldyné Esze Magdolna:
Nemzetközi kereskedelem
 Losoncz Miklós:
A magyar EU-tagság
 gazdaságpolitikai kihívásai
 Simanovszky Zoltán:
Bevezetés a közgazdaságtanba
 Introductory Economics (kétfelvű)

TRI-MESTER Bt.
 2800 Tatabánya, Béla király krt. 46.
 Tel./fax: 34/511-517, 511-518,
 Fax: 34/511-517

SZÁMVITEL III.

Boda László – Zsidai Valéria
EREDMÉNYTAN

Boda László – Zsidai Valéria
EREDMÉNYTAN PÉLDATÁR



Írták:

Boda László
főiskolai adjunktus

Zsidai Valéria
főiskolai adjunktus
oklevéles
könyvvizsgáló

Szerkesztő lektor:

Dr. Simanovszky Zoltán
oklevéles
könyvvizsgáló

Korrektúra:
Raáb Ferenc

Bortólterv:
ifj. dr. Simanovszky Zoltán

Műszaki szerkesztő:
Ügghy Erzsébet

3. bővített, javított kiadás

ISBN: 978 963 9561 23 6

© Boda László, Zsidai Valéria, 2009

Minden jog fenntartva, beleértve a sokszorosítás, a nyilvános előadás, a rádió- és televíziózás, valamint a fordítás jogát, az egyes fejezeteket illetően is.
A kiadvány engedély nélkülűl sokszorosítása büncselekmény.

Kiadó: TRI-MESTER Bt., Tatabánya
Nyomta: ALFADAT-PRESS Kft. Tatabánya

EREDMÉNYTAN

Boda László – Zsidai Valéria

TARTALOMJEGYZÉK

TARTALOMJEGYZÉK	7
BEVEZETÉS	9
I. AZ EREDMÉNYKIMUTATÁS	10
1. Eredmény és eredménykimutatás	10
1.1. Az eredmény fogalma és értelmezése	10
1.2. Az eredmény megállapítása – eredménykimutatás	11
1.3. Az eredménykimutatás fajtái	12
II. ÜZEMI (ÜZLETI) EREDMÉNY	19
1. Az üzemi (üzleti) tevékenység hozamai	19
1.1. Ertékesítés nettó árbevétele	19
1.2. Aktivált saját teljesítmények értéke	22
1.3. Egyéb bevételek	24
2. Üzemi (üzleti) tevékenység költségei, ráfordításai	26
2.1. Költségelszámolás összköltség típusú eredménykimutatás esetén	27
2.1.1. Anyagjellegű ráfordítások	27
2.1.2. Személyi jellegű ráfordítások	29
2.1.3. Ertékesítéskkenési leírás	31
2.2. Költségelszámolás forgalmi költség típusú eredménykimutatás esetén	32
2.2.1. Ertékesítés közvetlen költségei	32
2.2.2. Ertékesítés közvetett költségei	33
2.3. Egyéb ráfordítások	34
3. A költségelszámolás módjai	36
3.1. Aktivált saját teljesítmények elszámolása	39
3.2. Saját termelésű készletek	41
III. EGYÉB EREDMÉNYKATEGÓRIÁK	47
1. Pénzügyi műveletek eredménye	47
1.1. Pénzügyi műveletek bevételei	48
1.2. Pénzügyi műveletek ráfordításai	50
2. Hitelviszonyt megtestesítő (kamatozó) értékpapírok	52
3. Diszkont értékpapírok	53
4. Valutás, devizás elszámolások	54
5. Pénzügyi műveletek könyvviteli elszámolása	57
5.1. Pénzügyi műveletek bevételei	57
5.2. Pénzügyi műveletek ráfordításai	60
6. Szokásos vállalkozási tevékenység eredménye	63
7. Rendkívüli eredmény	63
7.1. Rendkívüli bevételek	64
7.2. Rendkívüli ráfordítások	65
7.3. Rendkívüli műveletek (események) könyvviteli elszámolása	66
7.3.1. Rendkívüli bevételek	66
7.3.2. Rendkívüli ráfordítások	68
8. Az adózás előtti eredmény	70
9. Az adózott eredmény	73
9.1. Az adózott eredmény elszámolása	73
9.2. A fizetendő társasági adó meghatározása és elszámolása	75

10. Mérleg szerinti eredmény.....	76
IV. A BESZÁMOLÓ MELLÉKLETEI, SZÁMVITTELI SZOLGÁLTATÁS.....	77
1. A beszámoló mellékletei.....	77
1.1. Kiegészítő melléklet.....	77
1.2. Cash flow-kimutatás.....	78
1.3. Az üzleti jelentés.....	80
2. Nyilvánosságra hozatal és közzététel.....	81
3. Számviteli szolgáltatás.....	81
FELHASZNÁLT ÉS AJÁNLOTT IRODALOM.....	83

BEVEZETÉS

A példatárban található feladatok megoldása során mindig azt feltételezzük, hogy a gazdálkodó kettős könyvvitelt vezet. Ha külön nem jelöljük, mindig éves beszámolóról van szó, a szereplők áfaalanyok és csak áfaköteles tevékenységet végeznek, az áfa kulcs 20%, az üzleti év egyenlő a naptári évvel, s ha a feladat jellegéből más nem következik, akkor a kiegyenlítések elszámolási betétszámláról történnek. A példatár feladatainak megoldásához a mellékelt számlatitkór használatát ajánlott, a megoldások közlésénél irányműve.

A megoldott feladatokat csillaggal jelöljük (*).

I. AZ EREDMÉNYKIMUTATÁS

1. Eredmény és eredménykimutatás

1.1. Az eredmény fogalma és értelmezése

A számviteli törvény előírja a gazdálkodók számára a beszámolási kötelezettséget, melynek keretében számot kell adniuk az üzleti év(ek) gazdálkodásának eredményességéről. Így a számviteli egyik fontos feladata az eredmény meghatározása, amely minősíti a vállalkozások adott üzleti évbeli működésének eredményességét.

Cél szerű tisztázni az eredmény fogalmát.

Az eredmény a vállalkozások gazdálkodásának komplex, dinamikus – adott időszakra vonatkozik – mutatója. A vállalkozások működésének alapvető célja a minél nagyobb nyereség elérése.

Az **eredmény** általában az adott időszak hozamainak és ráfordításainak különbségét jelenti. Ha az adott időszak hozamai meghaladják a ráfordításokat, **nyereség** keletkezik, ellenkező esetben **vesztés**, illetve ha a hozamok = ráfordítások, az eredmény 0.

Az eredmény tartalma attól függ, hogyan értelmezzük az összetevőit, a hozamokat és ráfordításokat.

Elméletileg a **hozamok** értelmezhetők, mint

- a létrehozott teljesítmények várható ellenértéke,
- az értékesített, kibocsátott teljesítmények tényleges ellenértéke,
- a kibocsátott teljesítmények pénzügyileg is realizált ellenértéke.

Elméletileg a **ráfordítások** értelmezhetők, mint

- a létrehozott teljesítmények érdekében felmerült ráfordítások,
- a kibocsátott teljesítményekhez kapcsolódó ráfordítások,
- a kibocsátott és pénzügyileg is realizált teljesítményekhez kapcsolódó ráfordítások.

A fentiek alapján **megkülönböztetünk:**

1. **létrehozott** (megteremtett) eredményt (a létrehozott teljesítmények várható ellenértéke – létrehozott teljesítmények érdekében felmerült ráfordítások),
 2. **realizált** eredményt (a kibocsátott teljesítmények tényleges ellenértéke – kapcsolódó ráfordítások),
 3. **pénzügyileg is realizált eredményt** (a kibocsátott és pénzügyileg is realizált teljesítmények – kapcsolódó ráfordítások).
- A hozam egy időszak teljesítményeinek, tevékenységeinek az ellenértéke, amely a számviteliben az alábbi formákban jelenik meg:

- árbevétele,
- aktivált saját teljesítmények értéke (összköltség jellegű eredménykimutatásban),
- egyéb bevétele,
- pénzügyi műveletek bevétele,
- rendkívüli bevétele.

A ráfordítás a hozam érdekében felhasznált erőforrások pénzben kifejezett értéke.

A ráfordítások egyik része a tevékenység érdekében merül fel: értékesített késztermék, vagy a nyújtott szolgáltatás bekerülési értéke stb. A ráfordítások másik része olyan értékesíthető kapcsolódna, amelyek nem a vállalkozás produkumai, pl. ELABE, értékesített tárgyi eszköz nettó értéke stb. A ráfordítások harmadik része a működéshez kapcsolódó pl. karterítés, fizetett kamat stb.

A számviteli törvény a realizált eredmény kimutatását írja elő, annak érdekében, hogy a beszámolóban – eredménykimutatás – szereplő eredmény valós legyen, csak olyan bevételeket tartalmazzon, amelyeket a piac elismert.

Az eredménykimutatásban tehát a **realizált eredmény** szerepel.

A realizált eredmény **jellemzői**:

- csak az adott időszakban (üzleti évben) kibocsátott hozamokat veti egybe, azok ráfordításaival,
- csak a piac által elismert, visszaigazolt jövedelmeket tartalmazza,
- felosztható anélkül, hogy a vállalkozás működőképességét veszélyeztetné.

1.2. Az eredmény megállapítása – eredménykimutatás

Az eredmény megállapításának számviteli törvény által előírt eszköze az eredménykimutatás, amely a mérleg mellett a beszámoló másik fő összevetője, tartalmazza az adott üzleti év tevékenységből származó hozamokat és ráfordításokat valamint ezek különbségeként az eredményt.

„Az eredménykimutatás a vállalkozó tárgyévi mérleg szerinti, a vállalkozónál maradó addóit eredményének levezetését – az ellenőrzés megállapításai alapján az előző üzleti év(ek) mérleg szerinti eredményét módosító jelentős összegű hibák eredményre gyakorolt hatásai elkövetésén – tartalmazza, az eredmény keletkezésére, módosítására ható főbb tényezőket, a mérleg szerinti eredmény összevett, kitalakulást mutatja be.”

(70. § (1))

Az **eredménykimutatás** olyan számviteli okmány, amely adott időszakra vonatkozóan előírt szerkezetben, összevetőként és pénzértékben tartalmazza a vállalkozás elért hozamait, ráfordításait és a mérleg szerinti eredmény levezetését.

Az **eredménykimutatás**, mint a **beszámoló része, számviteli okmány**, mert számviteli nyilvántartásokra épül (főkönyvi kivonat, szintetikus és analitikus nyilvántartások, számviteli bizonylatok). **Pénzértékben** tartalmazza az adatokat, általában E Ft-ban, illetve a 100 milliárd mérlegfőösszeg esetén M Ft-ban is, a számviteli törvény által **előírt szerkezetben** tükrözi a hozamokat és ráfordításokat valamint ezek különbségeként az eredményt.

Összevont, mert nem teljesen tartalmazza a hozamokat és ráfordításokat. Például: a beföldi értékesítés nettó árbevétele tartalmazza az összes beföldre értékesített saját és vásárolt készletet valamint a nyújtott szolgáltatások ellenértékét (a módosító tételekkel együtt), de nem mutatja teljesen (vevőnként) a kiszámlázott teljesítmény ellenértékét.

Az eredménykimutatás célja:

- mutassa be az egyes tevékenységek eredményhez való hozzájárulását,
- adjon megbízható tájékoztatást az érdekeltek számára a vállalalkozás jövődelmi helyzetéről, annak alakulásáról,
- nyújtson segítséget a tulajdonosoknak a jövőbeni döntések meghozatalában jövedelmesség szempontból.

Formai jellemzői:

- lépcsőzetes vagy mérlegszerű (kétdoldalas) lehet,
- három értéktovata van (bázis- és tárgyév valamint az ellenőrzés-önellenőrzés esetén módosító tételek),
- leírni kell helyezni és közze kell tenni,
- vállalalkozás képviselétére jogosult személy írja alá.

Tartalmai jellemzői:

- számviteli alapelvek betartása alapján készül,
- az üzleti év hozamainak és ráfordításainak adatait elkülönítve mutatja be valamint
- tartalmazza a fordulónap és mérlegkészítés közötti gazdasági események tárgyévi eredményre gyakorolt hatását, és
- bemutatja az eredmény felhasználását is a vállalalkozás, a tulajdonosok és az állami költségvetés között.

1.3. Az eredménykimutatás fajtái

A vállalalkozások (gazdálkodók) az eredmény megállapítására kétféle eredménykimutatási módszer közül választhatnak, tevékenységük sajátosságaitól és információigényeitől függően. Az egyik módszer az összköltség-, a másik a forgalmiköltség-eljárás alapján készített eredménykimutatás. A különbség közöttük az üzemi (üzleti) tevékenység eredménymegállapításában van.

A kétféle eredménykimutatás azonos eredménykategóriákat tartalmaz:

- üzemi (üzleti) tevékenység eredménye,
- pénzügyi műveletek eredménye,
- szokásos vállalalkozási eredmény,
- rendkívüli eredmény,
- adózás előtti eredmény,
- adózott eredmény,
- mérleg szerinti eredmény.

Megjegyzés:

A forgalmi költség típusú eredménykimutatás tartalmazza még az értékesítés bruttó eredményét is, amely az értékesítés nettó árbevételének és az értékesítés közvetlen költségeinek különbözete (fedezeti összeg).

1. ábra

Az eredménykategóriák közötti összefüggés

Bruttó eredmény		Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye	Pénzügyi műveletek eredménye	Szokásos vállalkozási eredmény	Rendkívüli eredmény
Társasági adó			Adózás előtti eredmény		
			Adózott eredmény		
			Osztalék		
			Mérleg szerinti eredmény		

Az összköltség-eljárással készített eredménykimutatás jellemzői:

- az üzleti évben felmerült költségekre helyezi a hangszúlyt,
- az üzleti év költségeit költségnemenként tükrözi (5. számlaosztály, de át kell vezetni a 8. számlaosztályba),
- az adott időszak teljesítményeit mutatja, nem csak az értékesítést, elemzési lehetőséget biztosít az adott időszak hozamai és ráfordításai (költségei) alakulásában.
- Azon kisebb méretű, egyszerű szervezeti felépítésű vállalkozásoknak célszerű választani, amelyek fő profilja a kereskedelemi, szolgáltató tevékenység, ahol a saját termelésű készletek értéke nem jelentős.

A forgalmi költség-eljárással összeállított eredménykimutatás jellemzői:

- az értékesítés árbevételeit veti össze az értékesítés költségeivel,
- az értékesítés költségeit közvetlen és közvetett bomlásban tartalmazza,
- az értékesítés közvetett költségeit több funkciók szerint tagolja (értékesítési, igazgatási és egyéb általános költségek),
- a vállalkozás vezetése számára több információt tartalmaz.
- Általában a nagyobb méretű vállalkozásoknak célszerű választani, amelyek elsősorban termelőtevékenységet folytatnak, jelentős a saját termelésű készletek értéke.
- Az összköltség- és a forgalmi költség-eljárás szerinti eredménykimutatást összehasonlítva megállapítható, hogy kizárólag az üzemi (üzleti) tevékenység eredményének meghatározásában van a különbség.

A forgalmi költség-eljárás szerinti eredménykimutatás forgalmi szemléletű, azaz az értékesítés (kibocsátás) hozamait veti össze annak költségeivel.

Ezzel szemben az összköltség-eljárás szerinti eredménykimutatás ráfordításai (költségei) az üzleti év összes költségét tartalmazza, amelyek általában nem azonosak a kibocsátás költségeivel, hiszen lehetnek olyan létrehozott teljesítmények, amelyek nem kerülnek értékesítésre.

Ha az üzemi hozamok csak az értékesítés bevételeit tükröznék, nem adna azonos eredményt a kétféle eredménykimutatás, ezért a probléma megoldása érdekében korrekcióra van szükség.

Az összköltség típusú eredménykimutatás is az értékesítés bevételeiből indul ki, de ráfordításoként nem az értékesítés, hanem a termelés költségeit szerepelteti. Az aktivált saját teljesítmények megjelenítése szükséges – az összköltség típusú eredménykimutatásban – ahhoz, hogy a kétféle eredménykimutatás üzemi (üzleti) eredménye azonos legyen, és a realizált eredményt tükrözze.

Az aktivált saját teljesítmények **ráfordításcsökkentésként** nem szerepelhetnek korrekcióssá tételeként, mert akkor az időszak termelési költségeit transzformálná át az értékesítési költségek szintjére. Így az összköltség típusú eredménykimutatás forgalmiköltség-eljárásos eredménykimutatással válna, tehát megszűnne a két típus.

Az aktivált saját teljesítmények belső teljesítmények – melyek előállítási költségen szerepelnek –, ezért csak a **hozamokat** korrigálhatják. Ezáltal megmarad a kétféle szemléletű eredménykimutatás és az üzemi (üzleti) eredmény is azonos lesz.

Például:

A tárgyidőszaki termelési költség 1 000 E Ft, ebből a közvetlen költség 600 E Ft. Tellezzük fel, hogy a 600 E Ft közvetlen költségből 500 E Ft-ot késztermék előállítására, 100 E Ft-ot pedig tárgyi eszköz létrehozására használtak fel.

Az előállított késztermékeket értékesítették 1 000 E Ft + 20% áfa ellenértékért. Az összköltség-eljárás esetén az értékesítés összegét növelni kell a saját előállítású tárgyi eszköz közvetlen költségére. Forgalmiköltség-eljárásnál pedig csak az értékesített termékek költségei (500 közvetlen + 400 közvetett) jelennek meg a ráfordítások között.

Összköltség-eljárás	
Ráfordítás	Hozam
1 000	1 000
Akt. saját telj.	Eredmény = 100
100	

Forgalmiköltség-eljárás	
Ráfordítás	Hozam
900	1 000
Ert. költsége	Eredmény = 100

Mindkét eredménykimutatásnak két változata van: „A” (2. és 3. ábra) és „B” (4. és 5. ábra).

Az „A” változat jellemzői:

- lépcsőzetes felépítésű,
- fokozatosan – eredménykategóriákon keresztül – mutatja be az eredményre ható tényezőket,
- tükrözi az egyes tevékenységek eredményre gyakorolt hatását,
- bemutatja az eredmény (adózás előtti) felosztását,
- a mérleg szerinti eredmény összege megegyezik a mérlegben szereplő összeggel,
- alkalmas a tevékenységekenkénti jövedelmezőség elemzésére.

2. ábra

ÖSSZKÖLTÉSÉGI TÍPUSÚ
EREDMÉNYKIMUTATÁS

01	Belöldi értékesítés nettó árbevétele
02	Exportértékesítés nettó árbevétele
03	Saját termelésű készletek állományváltozása
04	Saját előállítású eszközök aktivált értéke
I.	AKTIVÁLT SAJÁT TELJESÍTMÉNYEKRÉRTÉKE (± 3 + 04)
II.	EGYÉB BEVÉTELEK
05	Ebből: visszatért értékesítés
06	Anyagköltség
07	Igénybe vett anyagjellegű szolgáltatások értéke
08	Egyéb szolgáltatások értéke
09	Eladott árú beszerzési értéke
10	Eladott (közvetített) szolgáltatások értéke
IV.	ANYAGJELLEGŰ RÁFORDÍTÁSOK (05 + 06 + 07 + 08)
10	Bérköltség
11	Személyi jellegű egyéb kifizetések
12	Bétfizetések
V.	SZEMÉLYI JELLEGŰ RÁFORDÍTÁSOK (10 + 11 + 12)
VI.	ÉRTÉKCSÖKKENÉS
VII.	EGYÉB RÁFORDÍTÁSOK
A.	ÜZEMI (ÜZLETI) TEVÉKENYSÉG EREDMÉNYE
(I ± II + III - IV - V - VI - VII)	
13	Kapott (járó) osztalék és részesedés
14	Ebből: kapott vállalkozástól kapott
15	Részesedések értékesítésének árfolyamnyeresége
16	Ebből: kapott vállalkozástól kapott
17	Egyéb kapott (járó) kamatok és kamattérítések
18	Ebből: kapott vállalkozástól kapott
19	Befizetendő kamatok és kamattérítések
20	Ebből: kapott vállalkozástól kapott
21	Részesedések, értékpapírok, bankbetétek értékesítése
IX.	Pénzügyi műveletek ráfordításai (18 + 19 ± 20 + 21)
B.	Pénzügyi műveletek eredménye (VIII - IX.)
C.	Szokásos vállalkozási eredmény (± A ± B)
X.	Rendkívüli bevételek
XI.	Rendkívüli ráfordítások
D.	Rendkívüli eredmény (X - XI.)
E.	Adózás előtti eredmény (± C ± D)
XII.	Adófizetési kötelezettség
F.	Adózott eredmény (± E - XII.)
22	Eredménytartalék igénybevétele osztalékra, részesedésre
23	Jóváhagyott osztalék, részesedés
G.	Mérték szerinti eredmény (± F + 22 - 23)

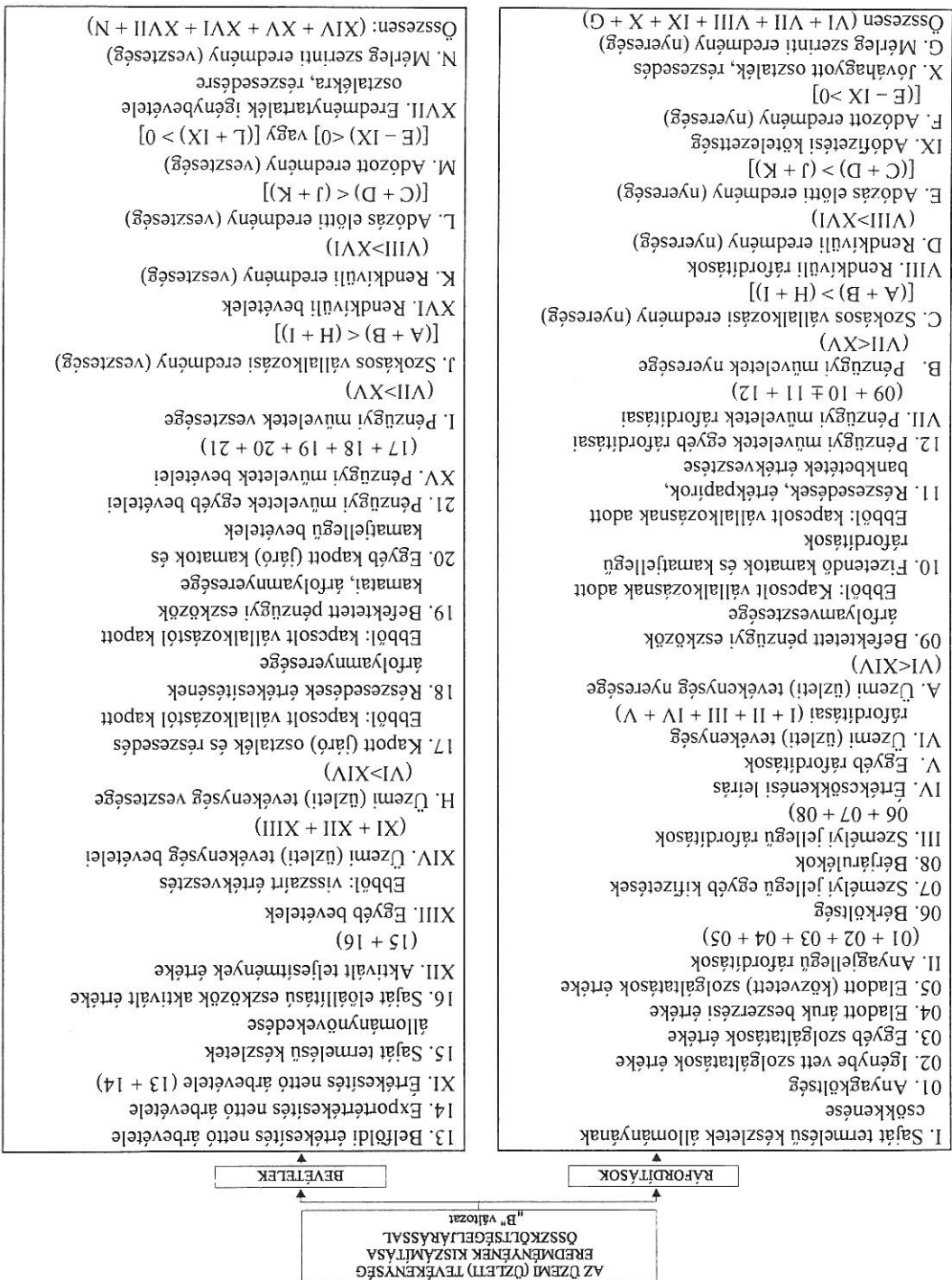
3. ábra

FORGALMI KÖLTSÉG TÍPUSÚ
EREDMÉNYKIMUTATÁS

13	Exportértékesítés nettó árbevétele
I.	ÉRTÉKESÍTÉS NETTÓ ÁRBEVÉTELE (01 + 02)
14	Értékesítés elszámolt közvetlen önköltsége
15	Eladott áruk beszerzési értéke
16	Eladott (közvetített) szolgáltatások értéke
II.	ÉRTÉKESÍTÉS KÖZVEUTLEN KÖLTSÉGEI (03 + 04 + 05)
III.	AZ ÉRTÉKESÍTÉS BRUTTÓ EREDMÉNYE (I – II)
17	Értékesítési, forgalmazási költségek
18	Igazgatási költségek
19	Egyéb általános költségek
IV.	AZ ÉRTÉKESÍTÉS KÖZVEUTETT KÖLTSÉGEI (06 + 07 + 08)
V.	EGYÉB BEVÉTELEK
VI.	EGYÉB ÁRFORDÍTÁSOK
	Ebből: visszatért értékesítés
	Ebből: értékesítés
A.	ÜZEMI (ÜZLETI) TEVÉKENYSÉG EREDMÉNYE
	(±III – IV + V – VI)
13	Kapott (járó) osztalék és részesedés
14	Ebből: kapcsoló vállalkozástól kapott részesedések értékesítésének árfolyamnyeresége
15	Ebből: kapcsoló vállalkozástól kapott befektetett pénzügyi eszközök kamatai, árfolyamnyeresége
16	Egyéb kapott (járó) kamatok és kamattörlesztések bevételei
17	Ebből: kapcsoló vállalkozástól kapott pénzügyi műveletek egyéb bevételei
VIII.	Pénzügyi műveletek bevételei (13 + 14 + 15 + 16 + 17)
18	Befektetett pénzügyi eszközök árfolyamvesztése
19	Ebből: kapcsoló vállalkozásnak adott fizetendő kamatok és kamattörlesztések
20	Ebből: kapcsoló vállalkozásnak adott részesedések, értékpapírok, bankbetétek értékesítése
21	Pénzügyi műveletek egyéb árfordításai
IX.	Pénzügyi műveletek árfordításai (18 + 19 + 20 + 21)
B.	Pénzügyi műveletek eredménye (VIII – IX.)
C.	Szokásos vállalkozási eredmény (± A ± B)
X.	Rendkívüli bevételek
XI.	Rendkívüli árfordítások
D.	Rendkívüli eredmény (X – XI.)
E.	Adózás előtti eredmény (± C ± D)
XII.	Adóztatási kötelezettség
F.	Adózott eredmény (± E – XII.)
22	Eredménytartalék igénybevétele osztalékra, részesedésre
23	Jóváhagyott osztalék, részesedés
G.	Mérleg szerinti eredmény (± F + 22 – 23)

Belföldi értékesítés nettó árbevétele

4. ábra



5. ábra

Az eredménykimutatás előírt tagolása (forgalmitik költség-eljárással)

„B” változat

Ráfordítások	01. Értékesítés elszámolt közvetlen önköltsége	02. Eladott áruk beszerzési értéke	03. Eladott (közvetített) szolgáltatások értéke	I. Értékesítés közvetlen költségei (01 + 02 + 03)	04. Értékesítési forgalmazási költségek	05. Igazgatási költségek	06. Egyéb általános költségek	II. Értékesítés közvetett költségei (04 + 05 + 06)	III. Egyéb ráfordítások	Ebből értékvesztés	IV. Üzemi (üzleti) tevékenység ráfordításai (I + II + III)	A. Üzemi (üzleti) tevékenység nyeresége (IV < XI)	A. Ráfordítások következő sori értelmiszzerűen megegyeznek a „B” változat 09–12. és VII–X., B–G soraival.	Bevételek	1. Beföldi értékesítés nettó árbevétele	12. Exportértékesítés nettó árbevétele	IX. Értékesítés nettó árbevétele	X. Egyéb bevételek	Ebből: visszatért értékvesztés	XI. Üzemi (üzleti) tevékenység bevételei (IX + X)	H. Üzemi (üzleti) tevékenység vesztesége (IV > XI)	A bevételek következő sori értelmiszzerűen megegyeznek a „B” változat 17–21. és XV–XVII., valamint I–N soraival.	Megjegyzés: A nagybetűk az eredménykategóriákat jelölik, a római számok az eredménycsoportokat, az arab számok pedig az eredménytétteleket!	A „B” változat jellemzői:	kétoldali, azaz mérlegszerűen mutatja a hozamokat és ráfordításokat,	– nem tükrözi az egyes tevékenységek eredményre gyakorolt hatását,	– a bevételek és ráfordítások összegének azonosnak kell lennie.
--------------	--	------------------------------------	---	---	---	--------------------------	-------------------------------	--	-------------------------	--------------------	--	---	---	-----------	---	--	----------------------------------	--------------------	--------------------------------	---	--	--	---	---------------------------	--	--	---

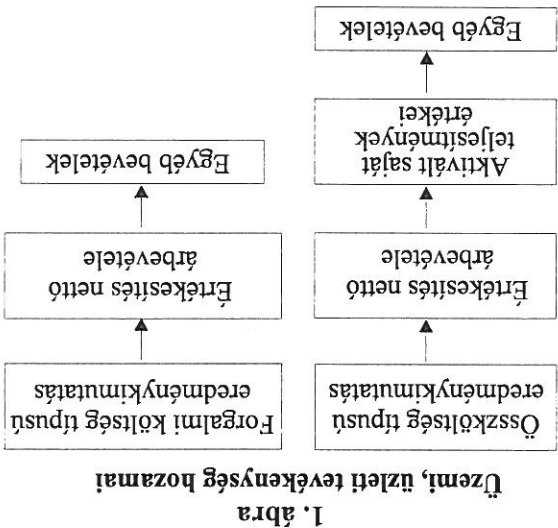
II. ÜZEMI (ÜZLETI) EREDMÉNY

1. Az üzemi (üzleti) tevékenység hozamai

Az üzemi (üzleti) tevékenység hozamai az összköltség-eljárás szerinti eredmény-kimutatásban három részből állnak:

1. Ertekesítés nettó árbevétele.
2. Aktivált saját teljesítmények értéke.
3. Egyéb bevételek.

A forgalmitköltség-eljárás szerinti eredménykimutatásban:
Ertekesítés nettó árbevétele.
Egyéb bevételek.



1.1. Ertekesítés nettó árbevétele

„Az értékesítés nettó árbevételeként kell kimutatni a szerződés szerinti teljesítés időszakában az üzleti évben értékesített vásárolt és saját termelésű készletek, valamint a teljesített szolgáltatások értékesítésével és felárral növelt, engedményekkel csökkentett teljesített szolgáltatások értékesítésével és felárral növelt, engedményekkel csökkentett – általános forgalmi adót nem tartalmazó – ellenértékét.” (72. § (1))

Tehát az árbevétele tárgya: az értékesített vásárolt készletek, (anyag, kereskedelmi áru, göngyölég), az eladott saját termelésű készletek (késztermék, félkésztermék) és a ki-számlázott szolgáltatások.
Árbevételeként minősül a lízingbe vevőnek átadott, vagy részletfizetéssel, illetve csere-szerződés keretében eladott termék kiszámlázott ellenértéke, valamint a tökekivonással történő jegyzett tőke leszállításakor a bevont részesedés ellenében a tulajdonosnak átadott készletek leszámlázott értéke, ezen felül a befektetett eszközök használati, üzemeltetési és kezelési jogának átengedése is.

Tehát az értékesítés nettó árbevételeinek tétellei:

+ árbevétel (vevőnek kiszámlázott, elismert – áfa nélküli – ellenérték)
+ ártkiegészítés

+ felár (kiszámlázáskor elszámolt – áfa nélküli – vevő által elfogadott összeg)

– engedmény (helyesbítő számla szerint, a konkrét értékesítéshez kapcsolódóan)

– külföldi fuvardíj és rakodási költség (magyar határ és a külföldi rendeltetési hely között) az export árbevétel csökkenté

– visszaküldés

= Értékesítés nettó árbevétele

Az értékesítés nettó árbevételét nem érintik azok az utólag adott engedmények, melyek nem kapcsolódnak közvetlenül konkrét értékesítéshez (nem kerülnek leszámlázásra), illetve a fizetési határidőn belüli pénzügyi teljesítéshez kötődnek.

A visszaküldés viszont csökkenti az értékesítés nettó árbevételét, mivel parhuzamosan készletnövekedés is történik.

Az árbevétel elszámolásának feltétele, hogy az értékesítés a vállalkozáson kívül álló vevők részére történjen, és a vevő elfogadja a teljesítést, azaz nem emel sem mennyiség, sem minőség, sem pénzügyi befizetést, a kiszámlázás megfelleljen a szerződésben foglaltaknak.

Nem minősül árbevételnek az értékesített immateriális javak és tárgyi eszközök bevétele.

A vevő által el nem ismert, perséztett követelés csak akkor szerepelhet árbevételként, ha a jogerős bírósági határozat a mérlegképesztésig ismertté válik.

Az árbevétel elszámolásának nem feltétele a pénzügyi realizálás!

Az árbevétel a teljesítés időszakaiban kell elszámolni, a vevőnek a szerződésben meghatározott feltételek szerinti teljesítés napján kiállított, a vevő által elismert, számlában rögzített összegben.

Az árbevétel elszámolásának bizonylata a számla.

A számlának általában tartalmaznia kell a következő adatokat:

- a számla kibocsátásának időpontja
- a számla sorszáma
- a számla kibocsátójának neve, címe és adószáma
- vevő neve, címe és adószáma
- termék megnevezése és mennyiségi egysége és mennyisége
- teljesítés időpontja
- áfa nélküli összeg
- áfa nélküli összeg/áfa alapja/
- áfa mértéke és összege
- áfával növelt végösszeg (bruttó eladási érték).

Az éves beszámoló eredménykimutatásában az értékesítés nettó árbevétele tovább tagolódik belöldi és exportértékesítés nettó árbevételeire.

Vámszabad terület és a tranzitterület is.

Exportértékesítés árbevételéeként kell elszámolni a vásárolt és saját termelésű keszle-
tek küllikereskedelmi áruforgalomban külföldre történő értékesítésének, illetve a külföld-

Külföldi a vevő, ha székhelye, allandó lakhelye vagy szokásos tartózkodási helye allam-nak, határainkon kívüli van.

átzárkoltatása a teljesítéskori választott árfolyam alapján történik. A pénzügyi rendezés és a teljesítéskori árfolyam-különbözöt nem módosítja az árbevétel összege.

Tehát az értékesítés árbervetéliének tagolódása az értékesítés iránnya – területi elv – szerint történik, nem függ a pénzügyi teljesítés pénznevetől. Tehát független attól, hogy Ft-

EU tagállamaiba történő értékesítés számviteliileg exportnak minősül, afa szempontjából beföldlinek.

1. Belitoldi ertekesites arbevetele;

vary

K 91-92 Belföldi értékesítés árbevétel

K 467 Fizetendő áfa

Ügyamíg könyvelendõ az utólag felszámított felár. Bizonylata a helyesbító számla.

2. Beföldi közpénzes értékesítés árbevétele (fogyasztói ár):

T 381 Pénztár

Λαγυ

T 382 Valutapénztár

K 91-92 Belföldi értékesítés árbevétel

Ezt a megkülönböztést a továbbiakban nem alkalmazzuk, mert az árbevétel nem (csak a fő-könyvi számlaszámot) módosítja. A 311 Beföldi követelések főkönyvi számlát fogjuk használni.

Kapcsolódó tétel: áfa kiemelése

T 91-92 Beföldi értékesítés árbevétele

K 467 Fizetendő áfa

3. Visszaküldés, árengedmény:

T 91-92 Beföldi értékesítés árbevétele

T 467 Fizetendő áfa

K 311 Beföldi követelések

4. Exportértékesítés árbevétele:

T 317 Külföldi követelések (devizában)

vagy

T 316 Külföldi követelések (forintban)²

K 93-94 Exportértékesítés árbevétele

5. Exportértékesítés valutáért:

T 382 Valutapénztár

K 93-94 Exportértékesítés árbevétele

6. Külföldi fuvardíj:

T 93-94 Exportértékesítés árbevétele

K 454 Szállítók

(Megjegyzés: A beföldi fuvardíj igénybe vett szolgáltatásnak minősül.)

7. Árkiegészítés elszámolása:

T 362 Költségvetési kiutalási igények

K 91-92 Beföldi értékesítés árbevétele

1.2. Aktivált saját teljesítmények értéke

„Aktivált saját teljesítmények értékeként a saját előállítású eszközöknek az üzleti évben aktivált (az eszközök között állományba vett) értéke és a saját termelésű készletek állományváltozása együttes (összevont) összegét kell kimutatni.” (76. §. (1))

Az aktivált saját teljesítményérték nem árbevétel-jelleget üzem (üzleti) hozam, mivel nem értékesítésből származik.

Két részből áll:

- Saját termelésű készletek állományváltozása. (STK ÁV)
- Saját előállítású eszközök aktivált értéke. (SEEAÉ)

A saját termelésű készletek állományváltozásaként kell kimutatni a saját termelésű készletek (befejezetlen termelés, félkésztermék, késztermék és állatok) év végi záró egyenlegének és nyitó egyenlegének különbségét.

² Az árbevételhez hasonlóan a továbbiakban mindig a 317 Külföldi követelések főkönyvi számlát használjuk, ami értelmszerűen devizás követelést jelent.

A saját termelésű készletek állományváltozása lehet: pozitív vagy negatív előjelű és lehet 0 is.

Pozitív, ha a tárgyévben termelt készletnek csak egy részét értékesítik, tehát a nyitó készleten kívül marad még a tárgyévi termelésből, így lesz nagyobb a ZB a NYE-nél. Ebben az esetben növeli az üzemi hozamokat, hiszen az előállítás költségei is szerepelnek a költségmerek között, természetesen ugyanazon értékkel – előállítási költség –.

Negatív, ha a tárgyévi termelésen felül a nyitó készlet egy része is eladásra kerül, így Z < NY. Ez esetben csökkenti az üzemi hozamokat, mivel a NY készletet az előző év(ek)ben állították elő, s az előállítási költsége is akkor szerepelt a ráfordítások között. Ugyanakkor a tárgyévi árbevételeiben megjelenik, mivel értékesítik, ezért indokolt a negatív előjel.

A STK ÁV felveheti a 0 értéket is – eredmény semleges –, ha a tárgyévben pontosan annyit adnak el, mint amennyit termeltek.

Saját termelésű készletek állományváltozása

Állománynövekedések:

T 23–25 Saját termelésű készletek

K 581 STK állományváltozása

Állománycsökkenések:

T 581 STK állományváltozása

K 23–25 Saját termelésű készletek

Saját előállítási eszközök aktívált értéke

A saját előállítási eszközök aktívált értéke magában foglalja:

- saját kivitelezésű beruházások, felújítások előállítási költségét,
- az előállított immateriális javak aktívált értékét,
- saját termelésű göngyölegek, anyagok (1 éven belül elhasználódó eszközök pl. műszerek, szerszámok gyártóeszközök) előállítási költségét. (Megjegyzés: ezen kívül speciális események is érintik: pl. STK értékvesztése és visszatérása, STK átmínősítése saját előállítási eszközzé.)

1. Saját vállalkozásban végzett beruházás, felújítás:

T 161 Befektetett beruházások

vagy

T 162 Felújítások

K 582 SEEAÉ

2. Saját előállítási immateriális javak:

T 11 Immateriális javak

K 582 SEEAÉ

3. Saját termelésű göngyöleg, anyag:

T 21–22 Anyagok

vagy

T 281 Saját göngyölegek

K 582 SEEAÉ

1.3. Egyéb bevételek

„Egyéb bevételek az olyan, az értékesítés nettó árbevételeinek részét nem képező bevételek, amelyek a rendszeres tevékenység (üzletmenet) során keletkeznek, és nem minősülnek sem a pénzügyi műveletek bevételeinek, sem rendkívüli bevételeinek.”

(77. § (1))

Az egyéb bevételek mindkét típusú eredménykimutatásnak részei, azonos tartalommal. A vállalkozás nem dönthet arról, hogy bizonyos gazdasági eseményeket gyakoriságtól vagy mértéktől függően egyébként (szokásosnak) avagy rendkívülinek minősítsen. (Megjegyzés: ugyanez a kitétel vonatkozik az egyéb ráfordításokra is.)

Egyéb bevételeként kell elszámolni:

- értékesített immateriális javak és tárgyi eszközök áfa nélküli ellenértékét,
- utólag kapott nem számlázott engedményt,
- immateriális javak és tárgyi eszközök terven felüli értékesítéskéntének visszatérítését,
- készletek értékesítésének visszatérítését,
- bevételek értékesítésének visszatérítését,
- káresemény miatt kapott vagy járó kártérítés (mérlegkészítésig visszatérítendő)
- költségek és ráfordítások ellenértékelésére, visszatérítendő kötelezettség nélkül kapott, járó támogatást és juttatást,
- kapott, járó késedelmi kamatot, kötbért, bírságot, ha mérlegkészítésig pénzügyileg rendeződött,
- behajtatlan követelésre – hitelezési veszteségként leírt – befolyt összeget,
- negatív cégetérték tárgyévből leírt részét.

Egyéb bevételek elszámolása

1. Értékesített immateriális javak, tárgyi eszközök bevétele:

T 311 Beföldi bevételek³

vagy

T 317 Külföldi bevételek

K 961 Értékesített immateriális javak, tárgyi eszközök bevétele

K 467 Fizetendő áfa

2. Terven felüli értékesítésként, értékesítés visszatérítése:

T Az 1–3. Számlaosztályok megfelelő számlái, például 118.

K 966 Visszatérítendő értékesítés, terven felüli értékesítésként

³ Természetesen itt is értelmezhető a követelés forintban és devizában, de a következő fejezetekben ezt a megkülönböztetést már nem fogjuk használni, a Beföldi bevételek számla a Beföldi bevételek (forintban) számlát jelenti. Külföldre történő értékesítés esetén feltehető, hogy a követelés devizában keletkezik, a megfelelő számla így a 317 Külföldi bevételek (devizában) lesz.

3. Káreseményekkel kapcsolatos bevételek:⁴

T 38 Pénzeszközök

vagy

T 361 Munkavállalókkal szembeni követelések

vagy

T 368 Külföldre egyéb követelések

K 9361 Káreseményekkel kapcsolatosan kapott bevételek

4. Kapott bírságok, kötbérek, késedelmi kamatok és egyéb kártérítések:

T 38 Pénzeszközök

vagy

T 368 Külföldre egyéb követelések

K 9632 Kapott bírságok, kötbérek, késedelmi kamatok, kártérítések

5. Behajthatatlan – hitelezési veszteségként leírt – követelésre utólag befolyt összeg:

T 38 Pénzeszközök

vagy

T 368 Külföldre egyéb követelések

K 9633 Behajthatatlannak minősített és leírt követelésekre kapott összegek

6. Visszafizetési kötelezettség nélkül kapott támogatás:

T 38 Pénzeszközök

K 967 Visszafizetési kötelezettség nélkül kapott támogatás

7. Utólag kapott engedmény:

T 38 Pénzeszközök

K 964 Utólag kapott pénzügyileg rendezett engedmény

8. Céltartalék-feloldás:

T 42 Céltartalékok

K 965 Céltartalék felhasználása

9. Kereskedelmi áru leltárértékelési különbözete ha (nyereség):

T 26 Kereskedelmi áruk

K 969 Külföldre egyéb bevételek

10. Negatív cégtérlek leírása (halasztott bevétel):

T 483 Halasztott bevételek passzív időbeli elhatárolása

K 969 Külföldre egyéb bevételek

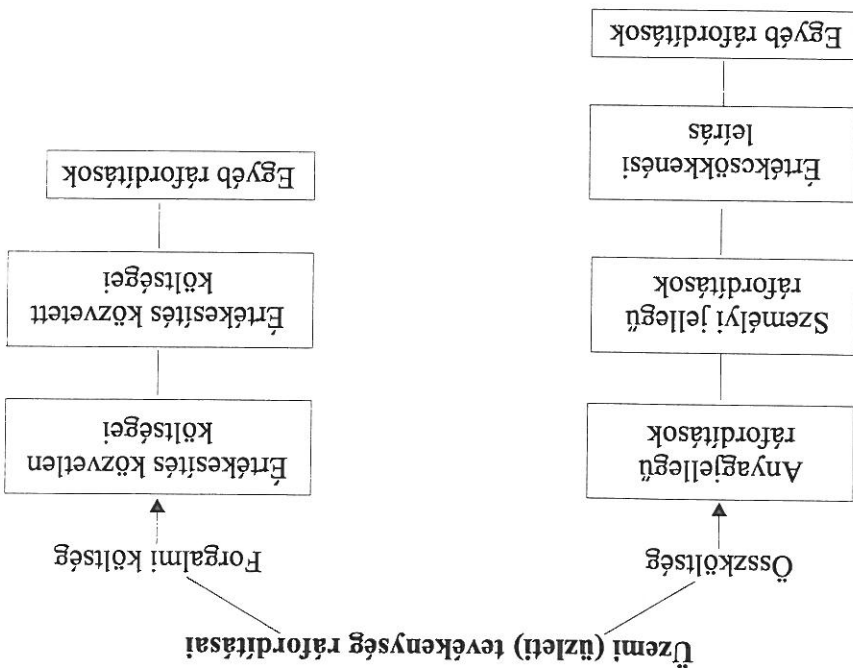
⁴ Ha a kárt a biztosító viszzaigazolta, akkor vele szemben keletkezik követelés. Könyvelése:

T 368 Külföldre egyéb követelések

K 968 Biztosító által viszzaigazolt kártérítés összege

2. Üzemi (üzleti) tevékenység költségei, ráfordításai

2. ábra



A költség egy adott tevékenység érdekében felmerült eszközfelhasználás pénzben kifejezett értéke.

A ráfordítás a bevétel érdekében felmerült eszközfelhasználás pénzben kifejezett értéke. Lehetnek:

- egyéb ráfordítások,
- pénzügyi műveletek ráfordításai,
- rendkívüli ráfordítások.

A költségek csoportosíthatók például:

megjelenési forma szerint (költségnevek):

- anyagijellegű ráfordítások,
- személyi jellegű ráfordítások,
- értékcsokkkenési leírás.

elszámolhatóság szerint:

- közvetlen,
- közvetett (általános).

Igénybe vett szolgáltatások értéke

Itt kell kimutatni az igénybe vett anyagiilegű szolgáltatások bekerülési értékét, ami nem minősül közvetített vagy egyéb szolgáltatásnak, illetve nem képezi valamely eszköz bekerülési értékének részét. Például: reklám, piacutatás, postai és távközlési szolgáltatás, oktatás és továbbképzés, szállítási-rakodás, csomagolás, karbantartás, könyvviteli szolgáltatás stb.

Egyéb szolgáltatások

Ilyen címen kell szerepeltetni például: a pénzügyi szolgáltatás költségei (pl. bankköltség), biztosítási díj (eszköz bekerülési értékébe nem számító), hatósági, igazgatási, szolgáltatási díjak, illetékek (eszköz bekerülési értékébe nem számító) összegét.

Eladott áruk beszerzési értéke (ELABE)

Eladott áruk beszerzési értékeként kell kimutatni a változatlan formában értékesített áruk, áruk értékesítéssel csökkentett és visszatérítéssel növelt bekerülési értékét. Az eladott áruk beszerzési értékét növeli az értékesített, csökkentett a visszatérítéssel betétdíjas, göngyöleg bekerülési értéke.

Az eladott áruk beszerzési értéke (rövidítve: ELABE) az áruk nyilvántartási módjától függetlenül háromféleképpen jelenhet meg:

1. Tényleges beszerzési áron

2. Elszámoló ár +/- árkülönbözöt = tényleges beszerzési ár

3. Eladási (Fogyasztói) ár – ártés = tényleges beszerzési ár

(A harmadik nyilvántartási módot általában a kiskereskedelemben használják, és jellemzően készpénzes értékesítés kapcsolódik hozzá.)

A 3. esetben az ELABE a következő összefüggés alapján számítható:

Fogyasztói (bruttó) ár $\cdot$ (100 – ártés%)

Eladott (közvetített) szolgáltatások értéke

Ezen a soron kerül kimutatásra a továbbbszámított közvetített szolgáltatások értékesítésével csökkentett és visszatérítéssel növelt bekerülési értéke. Közvetített szolgáltatásokként azoknak a szolgáltatásoknak az értéke kerül kimutatásra, amelyeket a vállalkozó nem a saját tevékenységéhez vesz igénybe, hanem változatlan formában továbbbszámítja a megrendelőnek. Tehát a vállalkozás vevője és egyben eladója – nyújtója – is a szolgáltatásnak.

Anyagiilegű ráfordítások elszámolása

1. Anyagfelhasználás:

T 51 Anyagköltség

K 21–22 Anyagok

2. Elszámolási hibából eredő lejtári többlet, hulladék anyag rakásra vétele mint költség-módosító esemény.

T 21–22 Anyagok

K 51 Anyagköltség

3. Anyagköltség átvétele a ráfordítások közé: (év végén minden költségnevet át kell vezetni a ráfordítások közé – 8 számlaosztály)

T 811 Anyagköltség

K 59/51 Anyagköltség átvétele számla

4. Igénybe vett anyagjellegű szolgáltatás:

T 52 Igénybe vett szolgáltatások költségei

K 38 Pénzeszközök

vagy

K 454 Szállítók

Szolgáltatások költségeinek átvétele:

T 812 Igénybe vett szolgáltatások értéke

K 59/52 Igénybe vett szolgáltatások költségeinek átvétele

5. Egyéb szolgáltatások elszámolása:

T 53 Egyéb szolgáltatások költségei

K 38 Pénzeszközök

vagy

K 454 Szállítók

Egyéb szolgáltatások költségeinek átvétele:

T 813 Egyéb szolgáltatások értéke

K 59/53 Egyéb szolgáltatások költségei átvétele számla

6. Eladott árak beszerzési értékeinek elszámolása:

T 814 ELABÉ

K 26, 28 Árú, betétdíjas göngyölegek

7. Közvetített szolgáltatások elszámolása:

T 815 Eladott (közvetített) szolgáltatások értéke

K 27 Közvetített szolgáltatások

2.2. Személyi jellegű ráfordítások

„Személyi jellegű ráfordítások az alkalmazottaknak munkabéreként, a szövetkezet tagjainak munkadíjként elszámolt összeg, a természetes személy tulajdonos (tag) személyes közreműködése ellenértékéért kivetett összeg, továbbá a személyi jellegű egyéb kifizetések valaminek a bérjárulékok.” (79. § (1))

Tehát a személyi jellegű ráfordítások a bérköltséget, a személyi jellegű kifizetéseket és a bérjárulékokat foglalják magukba.

Bérköltség

Bérköltségként kell elszámolni a munkavállalóknak, alkalmazottaknak az érvényes jogszabályok szerint bérként, munkadíjként kifizetett összeget. Ide tartozik a tulajdonos személyes közreműködése ellenértékéért kivetett összeg is. Ugyancsak része a bérköltségnek a választott testületi tagok tiszteltetlenség is.

(A bérköltség tartalmát a hatályos Egységes Munkaügyi Statisztikai Utasítások részletezik.)

Altalában a bérköltség (kereset) részei:

- tőrszék alapbér (időbér, teljesítménybér stb.),
- bérpótlékok (például: műszak, nyelv, túlóra stb.),
- kiegészítő fizetés (például: fizetett szabadság stb.),
- prémium, jutalom,
- egyéb bér (például: a dolgozó részére nem a munkakörébe tartozó feladat után fizetett bér).

Személyi jellegű egyéb kifizetés

Itt kell elszámolni a magánszemélyek részére nem bérköltségként és nem vállalkozói díjként kifizetett összegeket.

Igy például:

- szerzői jogdíj,
- étkezési hozzájárulás,
- reprezentációs költség,
- végkielégítés,
- találmányi, újítási díj,
- munkáltatót terhelő táppénz,
- munkába járással kapcsolatos költségterítés,
- vállalkozás által a dolgozó javára kötött biztosítás, üdülletés,
- ösztöndíj

Bérjárulékok

Illyen címen kell szerepeltetni minden olyan járulékot és adó módjára fizetendő összeget, amelyek számításának alapja a személyi jellegű ráfordítások vagy a foglalkoztatottak száma.

Igy:

- egészségbiztosítási járulék,
- nyugdíjbiztosítási járulék,
- egészségügyi hozzájárulás (EHO),
- munkaadói járulék,
- szakképzési hozzájárulás,
- rehabilitációs foglalkoztatási hozzájárulás.

Személyi jellegű ráfordítások elszámolása

1. Bérköltség elszámolása:

T 54 Bérköltség

K 471 Jövedelemelszámolási számla

Tárgyévre jutó prémium és éves jutalom:

T 541 Bérköltség

K 482 Költségek és ráfordítások passzív időbeli elhatárolása

Bérköltség átvétele a személyi ráfordítások számlára:

T 821 Bérköltség

K 59/54 Bérköltség, átvételei számla

2. Személyi jellegű egyéb kifizetések:

T 55 Személyi jellegű egyéb kifizetések

K 471 Jövedelemelszámolási számla

vagy

K 381 Pénzeszközök

Átvétel a személyi jellegű ráfordítások közé:

T 822 Személyi jellegű egyéb kifizetések

K 59/55 Személyi jellegű kifizetések átvételei számla

3. Bérjárulékok elszámolása:

T 56 Bérjárulékok

K 473 TB-kötelezettség

vagy

K 463 Költségvetési befizetési kötelezettségek

Bérjárulékok átvétele a személyi jellegű ráfordításokhoz:

T 823 Bérjárulékok

K 59/56 Bérjárulékok átvételei számla

2.1.3. Értékcsokkonési leírás

Itt kell kimutatni az immateriális javak és tárgyi eszközök terv szerinti értékcsokkonási leírását, amelyet az adott időszakra teljesítmény- vagy időarányosan elszámoltak.

Értékcsokkonési leírás elszámolása

1. Immateriális javak és tárgyi eszközök terv szerinti leírása

T 571 Terv szerinti értékcsokkonési leírás

K 119 Immateriális javak terv szerinti értékcsokkonése

vagy

K 129-159 Tárgyi eszközök terv szerinti értékcsokkonése megfelelő alszámlái

2. „Kis értékű – 100 000 Ft alatti – tárgyi eszközök, vagyoni értékű jogok, szellemi termékek egy összegű (azonnali) leírása:

T 572 Használatbavételkor egy összegben elszámolt értékcsokkonési leírás

K 119-159 Tárgyi eszközök terv szerinti értékcsokkonése megfelelő alszámlái

Átvezetés a ráfordítások közé:

T 83 Ertékcsokkkenési leírás

K 59/57 Ertékcsokkkenési leírás átvezetési számla

2.2. Költségelszámolás forgalmi költség típusú eredménykimutatás esetén

A forgalmiköltség-eljárás szerint készített eredménykimutatás az értékesítés közvetlen és közvetett költségeit tartalmazza.

2.2.1. Ertékesítés közvetlen költségei

„Az értékesítés közvetlen költségei között kell kimutatni az értékesített saját termelésű készletek és a teljesített szolgáltatások közvetlen önköltségét, az eladott áruk beszerzési értékeit, az eladott (közvetített) szolgáltatások értékeit, az eladott áruk beszerzési értékeit és az eladott (közvetített) szolgáltatások értékeit foglaják magukban.

Ertékesítés elszámolt közvetlen önköltsége

Itt kell kimutatni:

- az értékesített saját termelésű készletek előállítási költségen számított értékének értékvessztéssel csökkentett, visszatérítással növelt értékét,
- kiszámlázott szolgáltatások előállítási költségen számított értékét.

Eladott áruk beszerzési értéke

Eladott áruk beszerzési értékeként kell kimutatni az értékesített anyagok, kereskedelmi áruk értékvessztéssel csökkentett és visszatérítással növelt bekerülési értékét.

Eladott (közvetített) szolgáltatások értéke

Itt kerüli kimutatásra a továbbbbszámlázott, közvetített szolgáltatások értékvessztéssel csökkentett és visszatérítással növelt bekerülési értéke.
Ide tartoznak azok a továbbbbszámlázott alvállalkozói teljesítmények is, amelyek tárgya szolgáltatás.
(Megjegyzés: az ELABÉ és a közvetített szolgáltatások részletesebb ismertetése már megtörtént.)

Ertékesítés közvetlen költségeinek elszámolása

1. Ertékesített saját termelésű készlet közvetlen önköltségen:

T 811 Belföldi értékesítés elszámolt közvetlen önköltsége

vagy

T 831 Exportértékesítés elszámolt közvetlen önköltsége

K 23–25 Saját termelésű készletek megfelelő számlái

2. Értékesített vásárolt készletek könyv szerinti értékének kivetése:

T 812 Belföldi értékesítés ELABÉ

vagy

T 832 Exportértékesítés ELABÉ

K 21–22 Anyagok

vagy

K 26 Árúk

vagy

K 28 Göngyölegek

Eladott szolgáltatások könyvelése:

T 813 Belföldi értékesítés eladott (közvetített) szolgáltatások értéke

vagy

T 833 Exportértékesítés eladott (közvetített) szolgáltatások értéke

K 27 Közvetített szolgáltatások

2.2.2. Értékesítés közvetett költségei

„Az értékesítés közvetett költségei között az értékesítés és forgalmazás költségét, az igazgatási költségeket és az egyéb általános költségeket kell szerepeltetni.” (82. § (3))

Tehát itt kell kimutatni az összes közvetett költséget.

Értékesítési, forgalmazási költségek

Ilyen címen az alábbi költségek számolhatók el:

– értékesítési külön költségek (csomagolás, szállítás),

– bizományos díj,

– raktározási, rakodási költségek,

– marketing,

– értékesítési szervezet általános költségei,

– halozati költségek.

Igazgatási költségek

Azokat a központi és egyéb szintű irányítás általános költségeit kell itt kimutatni, amelyek nem számolhatók el költségviselőre.

Egyéb általános költségek

Itt kell kimutatni a kutatási-kísérleti fejlesztés költségeit (ha nem aktíválta), az alapítás-átstrukturizálás költségeit (ha nem aktíválta) és a szociális-jóléti költségeket valamint a gazdasági javítás költségeit.

Értékesítés közvetett költségeinek elszámolása

1. Kereskedelmi tevékenység költségei (például: raktározás, csomagolás stb.):

T 851 Értékesítési, forgalmazási költségek

K 6 Költséghelyek, általános költségek (69 átvezetési számla)

2. Igazgatási költségek elszámolása:

T 852 Igazgatási költségek

K 6 Költséghelyek, általános költségek (69 átvzetési számla)

3. Egyéb általános költségek:

T 853 Egyéb általános költségek

K 6 Költséghelyek, általános költségek (69 átvzetési számla)

Vegyük észre, hogy a zárasok után csak a 69 és 79 számláknak lesz egyenlege. Az egyenleg T jellegű.

2.3. Egyéb ráfordítások

„Egyéb ráfordítások az olyan, az értékesítés nettó árbevételeihez közvetlenül vagy közve-
teien nem kapcsolódó kifejezések és más veszteségjellegű tételek, amelyek a rendszeres
tevékenység (üzletemény) során merülnek fel, és nem minősülnek sem a pénzügyi művele-
tek ráfordításainak, sem rendkívüli ráfordításnak.” (81. § (1))

Egyéb ráfordításoként kell elszámolni:

- a) a pénzügyileg rendezett
 - utólag adott (nem számlázott) engedményt,
 - b) a pénzügyi rendezéstől függetlenül
 - értékesített immateriális javak és tárgyi eszközök könyv szerinti értékét,
 - terven felüli értékcsokkor, értékesztéseket,
 - célartatlanképzést,
 - fogyasztási, jövedéki adót,
 - helyi adókat,
 - elszámolt, fizetendő bírságot, kártérítést, kötbért, késedelmi kamatot,
 - behajthatatlan követelés leírását,
 - hiányzó, megsemmisült immateriális javak, tárgyi eszközök és készletek
– könyv szerinti értékét,
 - kereskedelmi készletek veszteségjellegű leltárértékelési különbözét.

Egyéb ráfordítások elszámolása

1. Értékesített immateriális javak, tárgyi eszközök könyv szerinti értéke:
Bruttó érték kivételése:

T 861 Értékesített immateriális javak, tárgyi eszközök könyv szerinti értéke
K 11 Imateriális javak

K 12-16 Tárgyi eszközök
vagy

Elszámolt terv szerinti értékcsokkor kivételése:

T 119 Imateriális javak terv szerinti értékcsokkor

vagy

T 129-159 Tárgyi eszközök értékcsokkor

K 861 Értékesített immateriális javak, tárgyi eszközök könyv szerinti értéke

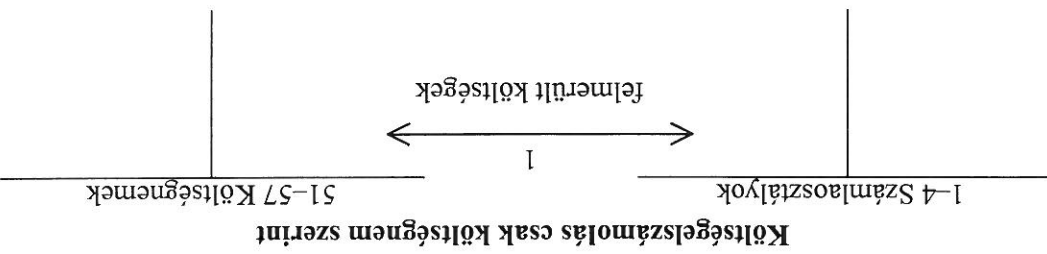
2. Üzemi (üzleti) tevékenység költségei, ráfordításai
- 35
- Elszámolt terven felüli értékcsokkenés kivételése:
T 118 Immaterialis javak terven felüli értékcsokkenése
T 128-168 Tárgyi eszközök terven felüli értékcsokkenése
K 861 Immaterialis javak, tárgyi eszközök könyv szerinti értéke
 2. Fizetett bírság, kártérítés, kötbér, késedelmi kamat:
T 863 Mérlegfordulónap előtt bekövetkezett eseményeknek az üzleti évhez kapcsolódó ráfordításai
K 38 Pénzeszközök
 Fizetendő esetén **K 482** Költségek, ráfordítások, passzív időbeli elhatárolása, vagy 479 Különféle rövid lejáratú egyéb kötelezettségek.
 3. Célartalaképzés:
T 865 Célartalaképzése
K 42 Célartalaké
 4. Költségek, ráfordítások ellentételezésére, visszatérítési kötelezettség nélkül adott támogatások, juttatások:
T 863 Mérlegfordulónap előtt bekövetkezett eseményeknek az üzleti évhez kapcsolódó ráfordítása.
K 38 Pénzeszközök
 5. Utólag adott engedmények pénzügyi teljesítéskor:
T 864 Utólag adott – közvetve kapcsolódó – pénzügyileg rendezett engedmény
K 38 Pénzeszközök
 6.a. Hiányzó, megsemmisült immaterialis javak és tárgyi eszközök terven felüli értékcsokkenése:
T 866 Értékesítés, terven felüli értékcsokkenés
K 118 Immaterialis javak terven felüli értékcsokkenése
K 128-168 Tárgyi eszközök terven felüli értékcsokkenése
 6.b. Hiányzó, megsemmisült készletek értékesítése:
T 866 Értékesítés, terven felüli értékcsokkenés
K 229-289 Készletek értékesítése
 7. Fogyasztási és jövedéki adó elszámolása:
T 867 Adók, illetékek, hozzájárulások
K 463 Költségvetési befizetési kötelezettségek
 8. Behajthatatlan követelések leírása:
T 869 Különféle egyéb ráfordítások
K 31-36 Követelések
 9. Kereskedelmi készletek – veszteségjellegű – leltárértékelési különbözete:
T 869 Különféle egyéb ráfordítások
K 229-289 Készletek értékesítése

3. A költségelszámolás módjai

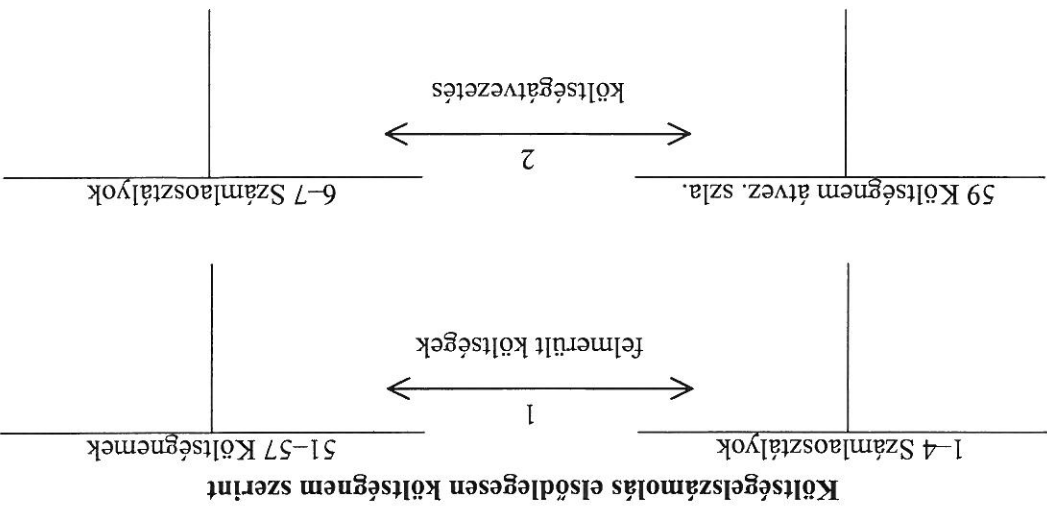
A számviteli törvény előírásai szerint a tárgyévben felmerült költségeket ki kell mutatni költségmenekénti bontásban. Az eredménykimutatás választott módjától és a vállalkozási tevékenység sajátosságaitól függően, az alábbi költségelszámolási megoldások lehetségesek:

- 1. Kizárólag költségmeneként számolják el a költségeket (5 számlaosztály)
- 2. Először költségmeneként, majd költséghely-költségviselőként (6–7 számlaosztály)
- 3. Először költségviselőként, majd költséghely-költségviselőként, majd költségmeneként.

1. ábra



2. ábra



A 6–7 számlaosztályok egy lehetséges részletezése (a mellékletben lévő számlatükör alapján)

6. számlaosztály: KÖLTSÉGHELYEK, ÁLTALÁNOS KÖLTSÉGEK

61. Javító-karbantartó üzemek költségei

62. Szolgáltatást végző üzemek (egységek) költségei

63. Gépköltség

64-65. Üzem, irányítás általános költségei

66. Központi irányítás általános költségei

67. Értékesítési, forgalmazási költségek

68. Elkülönített egyéb általános költségek (további részletezését a számla-tűkör tartalmazza)

69. Költséghelyek költségeinek átvezetése

A 7. számlaosztály: TEVÉKENYSÉGEK KÖLTSÉGEI

71-75. Tevékenységek költségei

71-74. Termelés költségei

75. Szolgáltatás költségei

76. Költséghelyek termelési költségei

77-78. Forgalomba hozatali költségei

79. Tevékenységek költségeinek elszámolása (elsődleges költségnem-elszámolás esetén, részletezés a számlatűkörben)

Elsődleges költségnem szerinti elszámolás esetén a költségnem szerinti könyvelés a már megismert módon történik, másodlagosan pedig a gazdasági esemény tartalmának megfelelően a 6-7 számlaosztály valamelyik számláján. Az ellenszámla minden esetben az 591 Költségnem átvezetési számla (K).

T 6 Költséghelyek általános költségek

vagy

T 7 Tevékenységek költségei

K 591 Költségnem átvezetési számla

A számlák zárása:

T 591 Költségnem elszámolási számla – K 51-57 Költségek (költségnemmenként)

T 69 Költséghelyek költségeinek átvezetése – K 61-68 „Általános költségek”

T 79 Tevékenységek költségeinek elszámolása – K 71-78 Tevékenységek költségei (közvetlen költségek)

Átvezetések a 81-85. számlákon forgalmi költségek-eljárású eredménykimutatás esetén:

T 81-85 „Értékesítés költségei”⁵

K 6-7 Számlaosztályok megfelelő számlái

⁵ El kell választani egymástól a közvetlen és közvetett költségeket. A gyakorlatban erre a célra a 795 Technikai számla szolgál, erre kerülnek a kigyűjtött közvetlen költségek, a 69 számlára pedig a közvetettek. A számlaosztályos finanszírozás.

T 81-84 „Értékesítés közvetlen költségei” – K 795

T 85 Értékesítés közvetett költségei

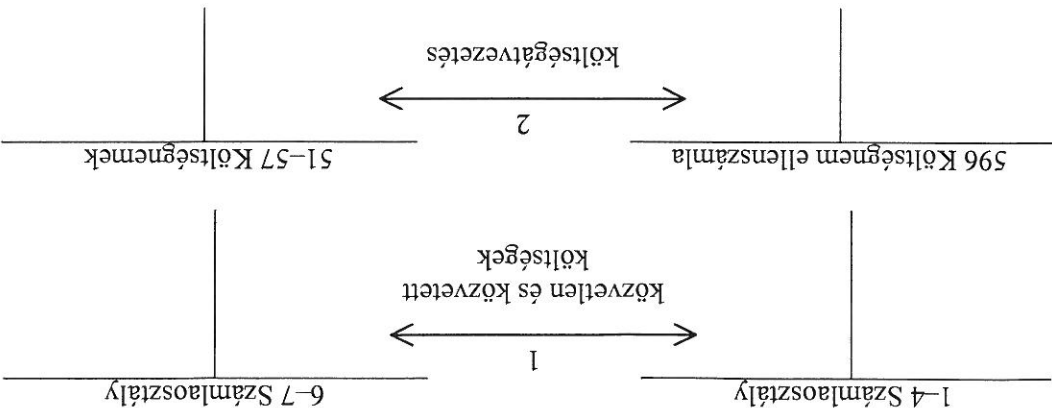
K 69 Költséghelyek költségeinek átvezetése

81–85 Számlacsoportok számláinak zárása:

T 493 Adózott eredmény elszámolása
K 81–85 „Értékesítés költségei”

3. ábra

Költségelszámolás elsődlegesen költségviselő szerint



A költségek felmerülésükkor a 6–7 számlacsoportok megfelelő gazdasági tartalmú számláján kerülnek elsődlegesen könyvelésre.

T 6–7 Költséghelyek, általános költségek, Tevékenységek költségei
K 1–4 Számlacsoportok megfelelő számlái

A másodlagos, költségem szerinti könyvelés:

T 51–57 Költségem számlacsoport megfelelő számlája
K 596 Költségem ellenszámla

A következő lépésben szét kell választani a 6. számlacsoportban könyvelt költségek közül azokat, amelyekről megállapítható, hogy melyik tevékenységre terhelhetők. Ezeket a felosztás után a 6. számlacsoportból a 7. számlacsoport megfelelő számlájára kell átvetelni. Az értékesítéssel kapcsolatos közvetett költségek a 85. számlára kerülnek, ahogy azt a korábbiakban bemutattuk. Vagyis:

T 7 Számlacsoport megfelelő számlája – **K 6** Számlacsoport megfelelő számlája;
T 85 Értékesítés közvetett költségei – **K 6** Számlacsoport megfelelő számlája;

A költségek „aktiválása” ekkor a 7. számlacsoportról történik.

T 1,2 Számlacsoport megfelelő számlája

K 7 Számlacsoport megfelelő számlája

Az aktiválás másodlagosan:

T 597 Saját termelésű készletek állományváltozása ellenszámla
K 581 Saját termelésű készletek állományváltozása

illetve:

T 598 Saját előállítású eszközök ellenszámla

K 582 Saját előállítású eszközök aktivált értéke

Az értékesítés közvetlen költségeit ekkor a 7. számlaosztályból kell átvezetni.

T 81–84 Értékesítés közvetlen költségei

K 7 Számlaosztály megfelelő számlája

Év végén a költségmetszámolókat le kell zárni:

T 596 Költségmetszámoló – **K 51–57** Költségek (költségmetszámoló)

T 58 Saját termelésű készletek állományváltozása – **K 597** Saját termelésű készletek állományváltozása ellenszámla

T 582 Saját előállítású eszközök aktivált értéke – **K 598** Saját előállítású eszközök aktivált értéke ellenszámla

Átvezetések az eredménykimutatáshoz:

T 493 Adózott eredmény

K 81–84 Értékesítés közvetlen költségei

K 85 Értékesítés közvetett költségei

3.1. Aktivált saját teljesítmények elszámolása

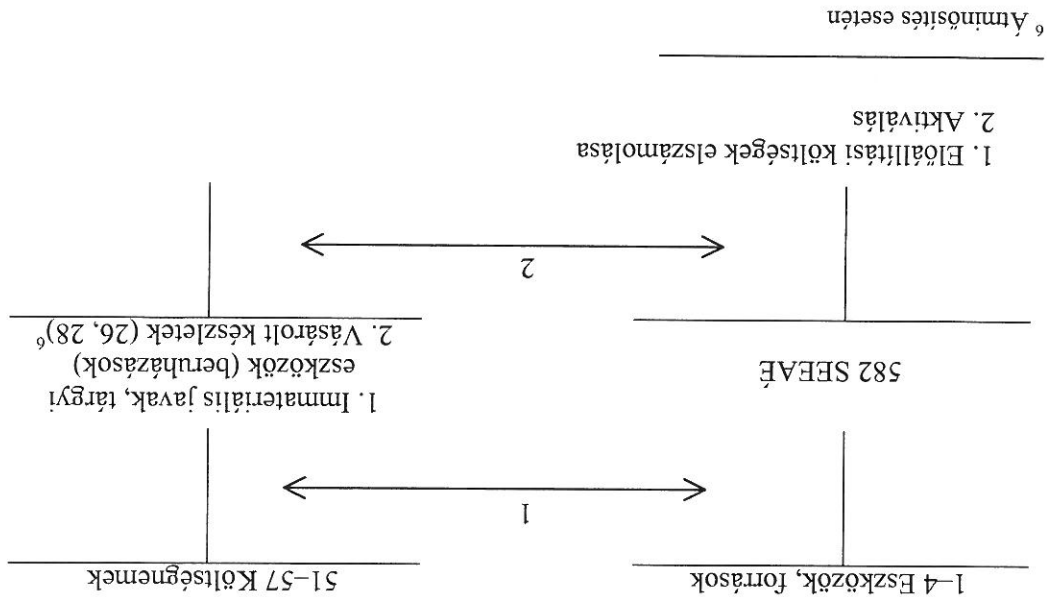
(Nem mutatjuk be a lehetséges összes változatot, csak a legjellemzőbbeket.)

Saját előállítású eszközök aktivált értéke

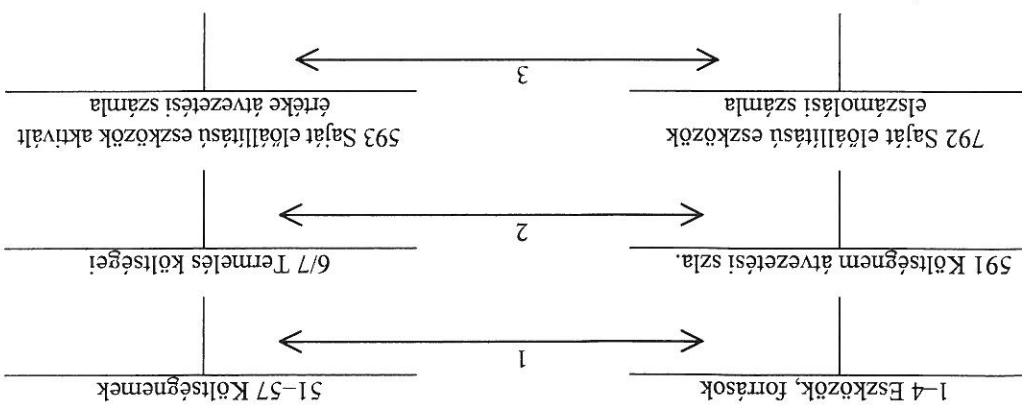
A saját előállítású eszközök könyvviteli elszámolása függ az eredménykimutatás választott módszerétől (összköltség- vagy forgalomköltség-eljárás szerinti) és a költségelszámolás módjától.

1. ábra

Saját előállítású eszközök aktivált értékek elszámolása összköltség-eljárással összeállított eredménykimutatás esetén csak költségmetszámoló költségelszámolás mellett.



2. ábra
Saját előállítási eszközök értékelésének elszámolása forgalmi költség típusú eredménykimutatás esetén, elsődleges költségnem, másodlagos költséghely-költségviselő szerinti költségelszámolás mellett

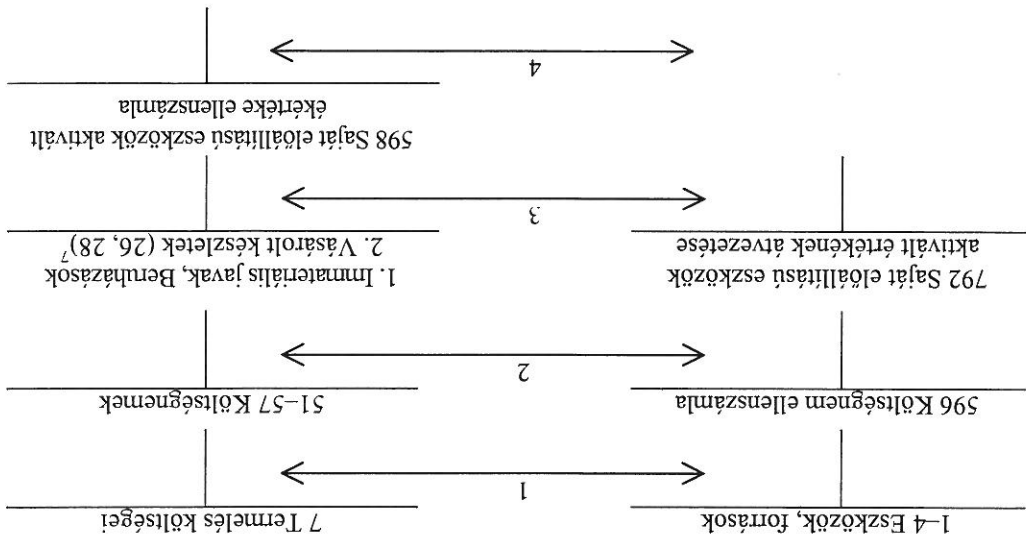


1. Előállítási költségek elszámolása költségneimenként.

2. Előállítási költségek átvézetése költségviselőkre.

3. Aktiválás másodlagosan. Az elsődleges aktiválás megkegyezik a csak költségnem szerinti elszámolással.

3. ábra
Saját előállítási eszközök értékelésének elszámolása forgalmi költség típusú eredménykimutatás esetén, elsődleges költséghely-költségviselő, másodlagos költségnem szerinti költségelszámolás mellett



7 Aktiválás esetén

1. Előállítási költségek számlázása költségviselőként.
2. Előállítási költségek számlázása másodlagosan (költségnemenként).
3. Aktiválás elsődlegesen.
4. Aktiválás másodlagosan.

3.2. Saját termelésű készletek

A saját termelésű készletek közé tartoznak:

- befajезetlen termelés,
- félkész termékek,
- késztermékek,
- növeдékek, hízó- és egyéb állatok.

Befajезetlen termelésnek minősülnek a megmunkálás alatt lévő termékek.

Félkész termékeknek nevezzük azokat a termékeket, amelyekben már egy teljes megmunkálási folyamatot elvégeztek, de nem felelnek meg a késztermék kritériumainak.

Késztermékek azok a termékek, amelyek további megmunkálásra nem kerülnek a vállalkozással, a minőségi átvétel után rak tárra vetétek.

A számviteli törvény előírásai szerint a saját termelésű készleteket előállítási költségen – közvetlen önköltség – kell értékelni, ez jelenti a bekerülési értéket.

Az előállítási költségekbe azok a költségek tartoznak, amelyek a termék előállításával szoros kapcsolatban vannak – közvetlenül felmerültek –, illetve a termékre jellemző mutatók alapján elszámolhatók.

Közvetlen önköltség részei általában:

- közvetlen anyagköltség,
- félkésztermék-továbbfeldolgozás,
- közvetlen bérköltség,
- közvetlen bér járuléka,
- közvetlen terv szerinti értékesítéskorrekciók leírás,
- egyéb közvetlen költségek.

Az előállítási költségekbe – közvetlen önköltség – nem tartoznak bele az értékesítés, a forgalomba hozatal költségei.

A számviteli törvény alapján a záró készlet értékelése történhet:

- egyedi előállítási költségen,
- átlagos előállítási költségen,
- FIFO módszer szerint.

A saját termelésű készleteket év végén értékelni kell, azaz azok bekerülési értékét – előállítási költség – össze kell hasonlítani a mérlegkészítéskori várható eladási árával.

Értékvesztést kell elszámolni, ha

- a saját termelésű készletek minősége nem felel meg a szabványoknak,
- fizikai állaguk romlott, például károsodás miatt,
- eredeti céljának megfelelően nem használható, értékesíthető,
- például eladhatatlanná válik, vagy csak jelentős árengedménnyel adható el,
- a mérlegképesítőskori piaci eladási ára alacsonyabb az előállítási költségnél
- s ez az ártendencia jelentős és tartós.

Az értékvesztést – egyéb ráfordításként – a várható piaci érték mínusz eladási ár – mértékéig kell elszámolni.

Az értékvesztést csökkenteni kell visszavrással – egyéb bevétel –, ha a piaci értékelésen és tartósan meghaladja a saját termelésű készlet könyv szerinti értékét. A visszavrással nem haladhatja meg az értékvesztés összegét, azaz a bekerülési értéknél – előállítási költség – nem lehet magasabb a készletérték.

A saját termelésű készletek nyilvánartartási módjai megegyeznek a vásárolt készleteknél is-mértéketekkel. Tehát:

- nem vezetnek év közben folyamatosan analitikus nyilvánartartást,
- vagy csak mennyiségben,
- folyamatos mennyiségi és értéknyilvánartartást is vezetnek.

A nyilvánartartási módok meghatározásuk a saját termelésű készletek évközi állományváltozásainak (növekedések, csökkenések) könyvviteli elszámolását.

Saját termelésű készletek elszámolása

A saját termelésű készletek elszámolása nemcsak attól függ, hogy milyen típusú eredménykimutatást állít össze a vállalkozás és milyen költségelszámolást alkalmaz, hanem attól is, hogyan tartja nyilván saját termelésű készleteit, és milyen nyilván-tartási áron vezeti azokat.

A számviteli törvény a saját termelésű készletek (befejezetlen termelés, félkész termék, késztermék, állatok) előállítási költségen való értékelését írja elő. Ev közben – hasonlóan a vásárolt készletekhez – más nyilvánartartási ár, tervezett előállítási költség (elszámoló-ár) is alkalmazható. (Befejezetlen termelést kivéve.)

Tehát ha év közben nyilvánartartási árként a tervezett előállítási költséget használják, akkor a tényleges és a tervezett előállítási költség közötti készletérték-különbséggel is számolni kell. Ez azt jelenti, hogy az egyes készletcsökkenési tételeknél el kell számolni a rá jutó készletérték-különbséget (KEK) is.

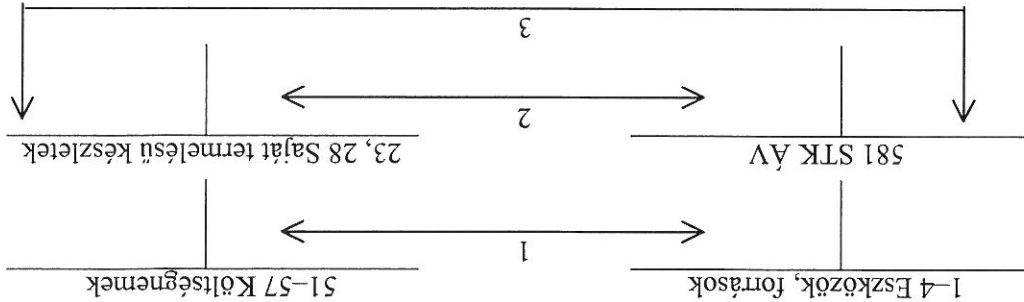
Kiszámítása:

$$KEK\% = \frac{KEK \text{ számla egyenlege}}{Készletszámla csökkenés előtti egyenlege}$$

Készletcsökkenésre (például értékesítés stb.) jutó KEK.

$KEK = KEK\% \cdot \text{a készletcsökkenés tervezett előállítási költségén számított érték.}$

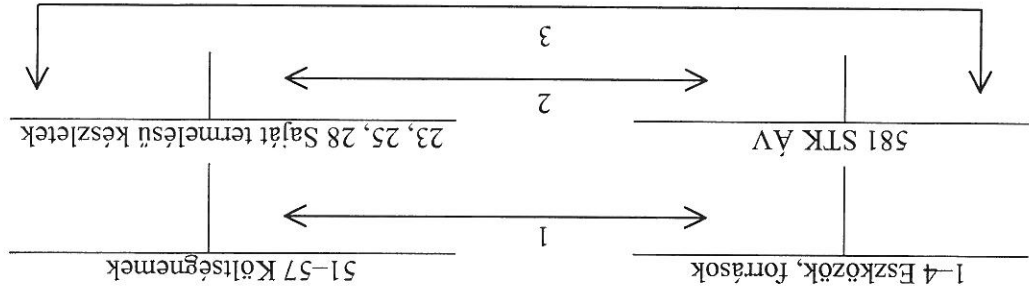
1. ábra
Saját termelésű készletek (késztermékek) elszámolása (készletre vétel, értékesítés) össz-költség típusú eredménykimutatást vezet, csak az 5. számlaosztályt vezet, tényleges előállítási költségen, év közben nincs folyamatos mennyiségi és értéknyil-



1. Előállítási költségek elszámolása.
2. Saját termelésű készletek állományváltozásának elszámolása év végén leltár alapján, ha pozitív.
3. Saját termelésű készletek állományváltozásának elszámolása év végén leltár alapján, ha negatív.
Ha év elején a nyitó készlet átvezetésre került (T 581 - K 23-25), akkor év végén záró készlettel kell korrigálni 2. szerint.

2. ábra

Saját termelésű készletek elszámolása, össz-költség típusú eredménykimutatás csak 5. számlaosztály, tényleges előállítási költség esetén, ha év közben folyamatos mennyiségi és értéknyilvántartást is vezetnek.



1. Előállítási költségek elszámolása költségcsoportonként.

2. Készletre vétel év közben is.

3. Felhasználás, értékesítés miatti készlet kivételése év közben is.

Vannak olyan gazdasági események a saját termelésű készletekkel kapcsolatosan, kizárólag össz-költség típusú eredménykimutatás esetén (például apportbevitel, térítés nélküli átadás, értékvesztés, visszatérás, hiány, káresemény), amelyek sajátos elszámolást igényelnek:

a.)

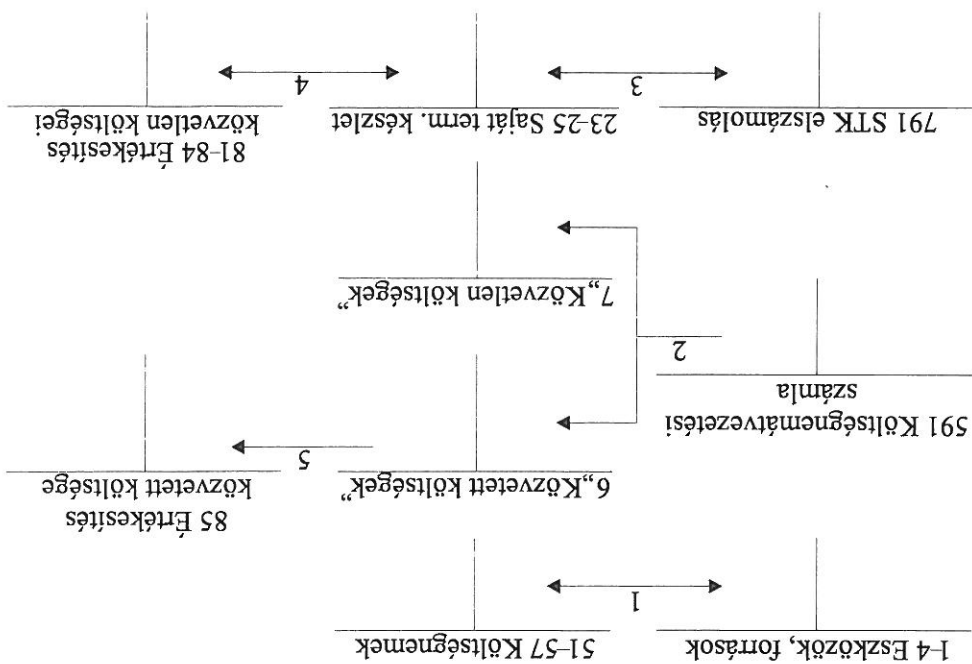
- T 869 Hiányzó készletek könyv szerinti értéke
 T 863 Káreseménnyel kapcsolatos fizetések
 T 881 Társaságba bevitt vagyon tárgyak nyilvántartási értéke
 vagy
 T 889 Egyéb vagyongocskák értékkel járó rendkívüli ráfordítások
 vagy
 T 866 Értékvesztések
 K 23-25 Saját termelésű készletek
 Kapcsolódó tétel:
 T 581 STK ÁV
 K 582 SEAE)

b) visszatrás

- T 23-25 Saját termelésű készletek
 K 966 Visszatrt értékvesztés
 Kapcsolódó tétel:
 T 582 SEAE
 K 581 STK ÁV

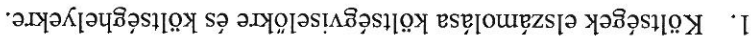
3. ábra

Saját termelésű készletek elszámolása forgalmi költség típusú eredménykimutatás, tényleges előállítás költség esetén, ha a vállalkozás elsődlegesen költségmeneként könyvel, és év közben folyamatosan mennyiségi és értéknylvántartást vezet.



Saját termelésű készletek elszámolása forgalmi költségek típusú eredménykimutatás, tervezett előállítási költség elszámoló ár esetén, ha a vállalkozás elsődlegesen költségviselő szerint könyvel, és folyamatos mennyiségi és értéki nyilvántartást vezet.

- Saját termelésű készletek elszámolása forgalmi költségek típusú eredménykimutatás, tervezett előállítási költség elszámoló ár esetén, ha a vállalkozás elsődlegesen költségviselő szerint könyvel, és folyamatos mennyiségi és értéki nyilvántartást vezet.



1. Költségek elszámolása költségviselőkre és költséghelyekre.
2. Készletre vétel tényleges előállítási költség.
3. Készletre vétel tervezett előállítási költség.
4. a) KÉK átvétele, ha a tervezett előállítási költség > tényleges előállítási költség.
b) KÉK átvétele, ha a tervezett előállítási költség < tényleges előállítási költség.
5. Értékesítés készletcsökkenése tervezett előállítási költség.
6. a) Értékesítésre jutó KÉK T egyenleg esetén
b) Értékesítésre jutó KÉK K egyenleg esetén.
7. Költségátvezetés költségmerekre.
8. Közzetett költségek átvétele az eredmény terhére.

Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye

Az üzemi (üzleti) tevékenység hozamaiak és ráfordításainak különbsége adja az üzemi (üzleti) tevékenység eredményét.

Az év végi zárások és átvezetések után a 8. számlaosztályban lesznek a ráfordítások, a 9. számlaosztályban pedig a hozamok. Összköltség típusú eredménykimutatás esetén a hozamokat még növeli (esetenként) csökkenti az 581, 582 számlákon megjelenő Kővetel/Tartozik egyenleg. Ezekből már kiszámítható az üzemi tevékenység eredménye. Kiemelkedő jelentőségű eredménykategória, mivel ez fejezi ki alapvetően a vállalkozás fő tevékenységi körének gyakorlásából eredő (termelés, kereskedelem, szolgáltatás) tevékenységek eredményességét.

A piac szereplői számára fontos információt nyújt a vállalkozás üzletmenetéről és gazdaságosságáról. A vállalkozások gazdálkodása megítélésének legfőbb tényezője. Kedvező, ha az üzemi (üzleti) tevékenység nyereséges, és ennek összege minél nagyobb, hiszen azt jelzi, hogy a vállalkozás alapvető tevékenysége a piacon elismert és realizálódik.

Az összköltség és forgalmi költség típusú eredménykimutatás közötti összefüggés szerint, ha ismert a tárgyiidőszaki összes költség és az aktívált saját teljesítményérték, akkor kiszámítható az értékesítés összes költsége.

a) aktívált saját teljesítményérték **pozitív**

Értékesítés összes költsége = Tárgyiidőszaki összes költség – Aktívált saját teljesítményérték

b) aktívált saját teljesítményérték **negatív**

Értékesítés összes költsége = Tárgyiidőszaki összes költség + Aktívált saját teljesítményérték

Természetesen fordítva is igaz, vagyis az értékesítés összes költsége és az aktívált saját teljesítményérték ismeretében meghatározható a tárgyiidőszaki összes költség.

a) aktívált saját teljesítményérték **pozitív**

Tárgyiidőszaki összes költség = Értékesítés összes költsége + Aktívált saját teljesítményérték

b) aktívált saját teljesítményérték **negatív**

Tárgyiidőszaki összes költség = Értékesítés összes költsége – Aktívált saját teljesítményérték

Ezek az összefüggések bizonyos átvihetőséget biztosítanak egyik eredménykimutatásból a másikba, ugyan nem a szűkséges részletettséggel, de egyfajta ellenőrzési lehetőséget is teremtenek.

III. EGYEB EREDMÉNYKATEGÓRIÁK

1. Pénzügyi műveletek eredménye

A pénzügyi műveletek eredménye a pénzügyi műveletek bevételeinek és ráfordításainak különbözete. Az eredménykimutatáson belül a pénzügyi műveletek eredménye külön eredménykategória.

A jelenleg hatályos számviteli törvény (2000. évi C. törvény) a pénzügyi eredmény meghatározásával kapcsolatos előírásainak több jellemzői:

- el kell különíteni a kapcsolt vállalkozásokkal szembeni bevételeket és ráfordításokat,
- az eredménykimutatásban eltérő sorokban jelenik meg a befektetett eszközökkel, illetve a forgóeszközökkel kapcsolatos változások eredményhatása,
- külön ki kell mutatni az árfolyam-különbözöket (vásárláshoz, értékesítéshez, illetve átválthoz kapcsolódó bevételek és ráfordítások) és a kamatokat,
- a valuta és deviza tételek év végi értékelése,
- a pénzügyi eszközök eladáshoz kapcsolódó árfolyam-különbözöket elszámolása
- a pénzügyi teljesítéstől függetlenül,
- tőzsdei ügyletek elszámolásának részletes szabályozása,
- a pénzügyi instrumentumok valós értéken történő értékelésének lehetőségge.

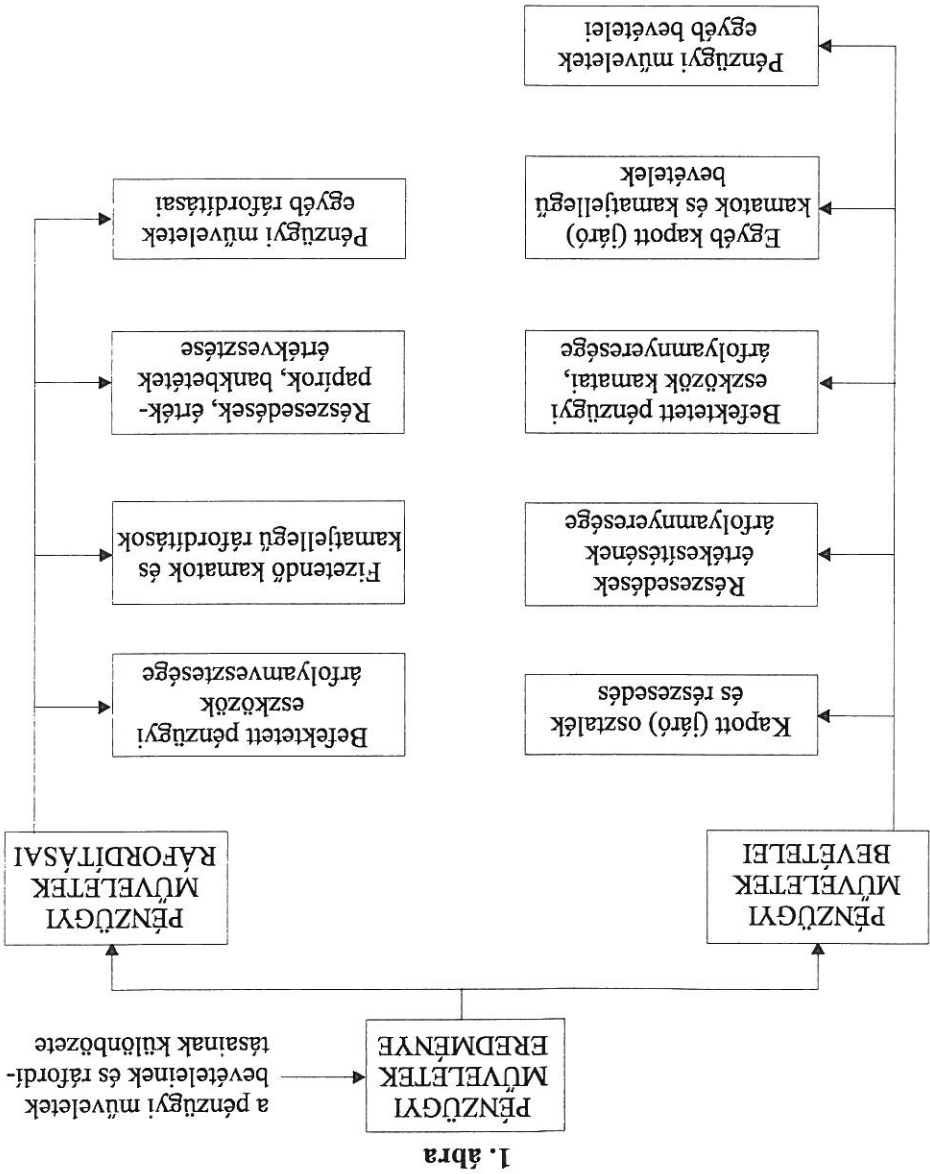
Ez utóbbi kettő témakört ez a jegyzet nem tárgyalja.

Változatlan szabály, de érdemes rá felhívni a figyelmet, hogy a tárgyi időszak kamatbevételeit és kamatráfordításait a pénzügyi teljesítéstől függetlenül el kell számolni, tehát nemcsak a kapott, illetve fizetett kamatokat, hanem a járó és fizetendő kamatokat is.

A pénzügyi eredményt érintő összetett gazdasági események (értékesítés, beváltás stb.) könyvelése történhet bruttó módon, nettó módon, illetve technikai számla segítségével. Bruttó módon való könyvelésnél külön megjelölnék a gazdasági esemény ráfordításait, illetve bevételeit; és a végén a bevétel- és ráfordítássszámlák összevételével (mindig a kisebb forgalommal rendelkező számlát szüntetik meg) kapjuk az ügylet eredményét. A nyereséget a bevételsszámla egyenlege, a veszteséget a ráfordítássszámla egyenlege mutatja. Nettó módon való könyvelésnél csak a gazdasági esemény eredménye jelenik meg a megfelelő bevétel- vagy ráfordítássszámlán. Technikai számla alkalmazásánál a gazdasági eseménnyel kapcsolatos ráfordításokat és bevételeket a technikai számlával szemben könyveljük, és a számla zárásakor (a záró egyenleg átvétele a megfelelő bevétel- vagy ráfordítássszámlára) kapjuk az ügylet eredményét.

Megjegyzés:

Ismertes, hogy az összköltség- és a forgalmiköltség-eljárás alapján eredménykimutatások felépítése csak az üzemi (üzleti) tevékenység eredményének szintjéig különböznék egymástól. A többi eredménykategória részletezése megengedezik, ezért a pénzügyi műveletek bevétele sortól már azonos a két eredménykimutatás.



Kapott (járó) osztalék és részesedés

Itt kell kimutatni a tulajdoni részesedést jelentő befektetés után kapott vagy járó osztalékot, függetlenül attól, hogy a részesedést a befektetett pénzügyi eszközök vagy a forgóeszközök között tartják nyilván. Ugyancsak itt kell szerepeltetni a kamatozó részvények után kapott (járó) kamatot is. Ha az osztalék, részesedés pénzügyi rendezése nem történt meg a mérleg fordulónapjáig – s ez a gyakorlatban általában így van –, a járó összeget az aktív időbeli elhatárolással szemben kell elszámolni.

A kapott (járó) osztalék, részesedés a társasági adóalapot csökkenti, mivel azt adózott eredményből fizetik, és ugyanazon adónemmel egy jövedelmet nem lehet kétszer megadóztatni.

Részesedések értékesítésének árfolyamnyeresége

Ebben a sorban csak a befektetett pénzügyi eszközök között nyilvántartott részesedések (részvények, üzletrészek, vagyontételek stb.) értékesítésének árfolyamnyeresége szerepelhet. Az eladás nyereséget a pénzügyi realizálástól függetlenül el kell számolni.

Befektetett pénzügyi eszközök kamatai, árfolyamnyeresége

Ebben a sorban kell szerepeltetni a befektetett pénzügyi eszközök között nyilvántartott értékpapírokat, kölcsönök (bankbetétek) után kapott és járó kamatokat valamint az ebben a csoportban szerepeltetett hitelviszonyt megtestesítő értékpapírokat eladásának árfolyamnyereségét. Kamatozó értékpapír értékesítésekor az eladási ár és a könyv szerinti érték különbözete tartalmazhat kamatot és árfolyam-különbözetet is, melyeket ezen a soron, de külön ki kell mutatni. Az eladási árban szereplő kamattartalom az utolsó kamatfizetéstől az értékesítés napjáig eltelt időre kiszámolt kamattal egyenlő, s amennyiben az ezzel csökkentett eladási ár meghaladja a könyv szerinti értéket, akkor az eladás árfolyamnyereséget is eredményezett. Ezt a sort növeli továbbá a tartós befektetést jelentő diszkont értékpapír időarányos hozama. Számítása: a diszkont értékpapír névértéke és bekerülési értéke közötti különbözetből a tárgyévre jutó időarányos rész.

Ugyancsak itt kell szerepeltetni bevételeit csökkenti a kamatozó értékpapír vásárlásakor a vételárban megfizetett kamatot.

Egyéb kapott (járó) kamatok és kamatjellegű bevételek

Ez az eredménykimutatás sor tartalmazza a forgóeszközök között nyilvántartott hitelviszonyt megtestesítő értékpapírokat kamatait. Így többek közt:

- a forgóeszközök között kimutatott kamatozó értékpapírokat kapott és járó kamatait,
- ugyanezen papírokat értékesítésekor az eladási árban lévő kamat összegét (árfolyamnyereséget nem),
- a forgóeszközök között kimutatott kölcsönök és bankbetétek valamint a váltókövetelések kapott és járó kamatainak összegét,
- a forgóeszközök között kimutatott diszkont értékpapírokat időarányos hozamát. (A névérték és a bekerülési érték különbözetéből a tárgyévre jutó rész.)

Itt kell továbbá szerepeltetni csökkenti a tétellek a forgóeszközök között nyilvántartott kamatozó értékpapírokat vételárban megfizetett kamatokat.

A pénzügyi műveletek egyéb bevételi

Ezen a soron kell szerepeltetni minden olyan pénzügyi eredményt növelő tételt, amelyre ket a törvény az előzőekben nem sorolt fel. Ennek kissé ellentmond, hogy ugyanakkor számos itt szerepeltetendő bevételt „nevesít” is a törvény.

Igy többek közt:

- a forgóeszközök között kimutatott részesedések értékesítésének árfolyamnyeresége,
- értékesített saját részvény, üzletész árfolyamnyeresége,
- értékesített vagy beváltott kamatozó és diszkont értékpapír árfolyamnyeresége,
- deviza- és valutakészlet forintra átváltásának árfolyamnyeresége (a kapott forint ellenérték és a könyv szerinti érték pozitív különbözete),
- devizás követelés és kötelezettség tárgyévi pénzügyi teljesítésekkel keletkező árfolyamnyereség (a pénzügyi teljesítéskori érték nagyobb, mint a követelés könyv szerinti értéke, illetve kisebb, mint a kötelezettség könyv szerinti értéke),
- a valuta- és devizaeszközök, illetve devizakötelezettségek mérleg fordulónapi összevont értékeléséből származó árfolyamnyereség,
- a befektetési célú, névérték alatt vásárolt kamatozó értékpapírok árfolyamnyeresége,
- csökkentő tételként az előző pont szerint elszámolt (elhátrólt) árfolyamnyereség megszűntetése az értékpapír bevételekor, értékesítéskor, illetve olyan mértékű értékesítés elszámolásakor, melynek eredményeként az értékpapír könyv szerinti értéke a beszerzési érték alá csökken.
- a fizetési határidőn belüli pénzügyi teljesítés miatt kapott árengedmény (skonto),
- devizás részesedések, értékpapírok értékesítésének a devizaárfolyam-különbözeti miatti árfolyamnyeresége.

1.2. Pénzügyi műveletek ráfordításai

A pénzügyi műveletek ráfordításai az eredménykimutatásban négy tételben szerepelnek:

1. A befektetett pénzügyi eszközök árfolyamvesztése.
2. Fizetendő kamatok és kamattellegű ráfordítások.
3. Részesedések, értékpapírok, bankbetétek értékesítése.
4. Pénzügyi műveletek egyéb ráfordítása.

A befektetett pénzügyi eszközök árfolyamvesztése

Ezen a soron kell szerepeltetni a befektetett pénzügyi eszközök között nyilvántartott részesedések és értékpapírok értékesítésének árfolyamvesztését. Az árfolyamvesztés elszámolásának nem feltétele a pénzügyi teljesítés.

Fizetendő kamatok és kamattellegű ráfordítások

Ebben a sorban a különböző futamidőre igénybe vett hitelek, kölcsönök valamint költvény- és váltókötelezettségek fizetett és fizetendő kamatai szerepelnek.

Részeseledések, értékpapírok, bankbetétek értékesztése

Itt kell kimutatni a tulajdoni részeseledést jelentő befektetések, a hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok, a tartós bankbetétek elszámolt értékesztését, csökkentve azt a korábban elszámolt értékesztések visszatírt összegével. Az értékesztések elszámolásának, visszatérítésének szabályait a tankönyv első része tartalmazza.

A pénzügyi műveletek egyéb ráfordításai

Erre az eredménykimutatás sora is igaz az egyéb bevételéknél tett megállapítás: egy-részt itt kell szerepeltetni minden olyan ráfordítást, amelyek az előzőekben nem kerültek „nevesítésre”, másrészt a törvény részletesen is meghatároz számos idetartozó tételt. Néhány jellemző ezek közül:

- a forgoeszkozók között nyilvántartott tulajdoni részeseledések értékesítésének árfolyamvesztése,
- saját részvények, üzletrészek eladásának árfolyamvesztése,
- a forgoeszkozók között kimutatott kamatozó értékpapír eladásának, beállításának árfolyamvesztése,
- diszkont értékpapír eladásának vesztesége,
- valuta- és devizakészletek forintra átváltásának árfolyamvesztése (a kapott forint ellenérték és az átváltott valuta, deviza könyv szerinti értékének negatív különbözete),
- deviza követelés, kötelezettség tárgyévben pénzügyileg realizált árfolyamvesztése (pénzügyi teljesítéskori érték kisebb, mint a követelés könyv szerinti értéke, illetve nagyobb, mint a kötelezettség könyv szerinti értéke),
- a valuta- és devizaeszközök valamint a devizakötelezettségek összevont mérleg fordulónapi értékeléséből származó árfolyamvesztése,
- befektetési célú, névérték felett vásárolt kamatozó értékpapír árfolyamvesztése,
- ráfordítás csökkentő tétel az előző pont szerint elszámolt árfolyamvesztés megszüntetése az értékpapír eladásakor, beállításakor, illetve olyan mértékű értékesztés elszámolásakor, melynek eredményeként az értékpapír könyv szerinti értéke a névérték alá csökken,
- fizetési határidőn belüli pénzügyi teljesítés miatt adott árengedmény (skonto),
- devizas részesedések, értékpapírok értékesítésének a devizaárfolyam-különbözet miatti árfolyamvesztése.

Az előzőekben tételenként ismertetett gazdasági eseményeken kívül a számviteli törvény ismertet a penziós, illetve a tőzsdei és tőzsdén kívüli ügyleteket, amelyek érintik a pénzügyi műveletek eredményét, ezek ismertetése azonban nem tárgya e könyvnek. A következőkben részletesebben tárgyaljuk az értékpapírokra és a valuta, devizas elszámolásokra vonatkozó szabályokat.

2. Hitelevizsonty megtestesítő (kamatozó) értékpapírok

Általános szabály a hitelevizsonty megtestesítő értékpapírok beszerzésekor, hogy a vétel-árban megfizetett kamatot az értékpapír könyv szerinti értéké nem tartalmazhatja. A megfizetett kamat betéktetési célú hitelevizsonty megtestesítő értékpapír vásárlása esetén a befektetett pénzügyi eszközök kamatait, árfolyamnyereséget csökkenti, forgóeszközök között nyilvántartott hitelevizsonty megtestesítő értékpapír beszerzése esetén pedig az egyéb kapott (járó) kamatokat és kamatfellegű bevételeket csökkenti. Az elszámolás során tehát nem a ráfordításokat kell növelni, hanem a bevételeket csökkenti.

A befektetett pénzügyi eszközök között nyilvántartott hitelevizsonty megtestesítő értékpapírokra vonatkozóan a törvény megengedi, hogy a vállalkozás az értékpapír névértéké és a megfizetett kamattal csökkentett vételár (bekerülési érték) közötti különbözetet megossza a vásárlás napjától a futamidő végéig terjedő időszakra. Ennek feltétele, hogy az eljárást a számviteli politikájában rögzítse, illetve, hogy ne alkalmazzza a pénzügyi instrumentumok valós értékelését.

A nyereség-, illetve veszteségjellegű különbözet elszámolása a következő: ha a bekerülési érték kisebb, mint a névérték, akkor a vásárláskor árfolyamnyereség keletkezett, melynek időarányos részét évenként el kell számolni az aktív időbeli elhatárolással szemben a pénzügyi műveletek egyébe bevételeinek növekedéseként, ha a bekerülési érték nagyobb, mint a névérték, akkor vásárláskor árfolyamvesztés keletkezett, melynek időarányos részét évenként el kell számolni a passzív időbeli elhatárolásokkal szemben a pénzügyi műveletek egyébe ráfordításai növekedéseként. Az így elhatárolt különbözözeteket meg kell szüntetni az értékpapír bevételek, értékesítések. A névérték alatt vásárolt hitelevizsonty megtestesítő értékpapír elhatárolt árfolyamnyereséget továbbá akkor is meg kell szüntetni, ha értékesítés elszámolása miatt a könyv szerinti érték a beszerzési érték alá csökken. A névérték feletti vásárolt hitelevizsonty megtestesítő értékpapír elhatárolt árfolyamvesztéget pedig akkor kell megszüntetni értékesítés elszámolása miatt, ha annak eredményeként a könyv szerinti érték a névérték alá csökken.

A hitelevizsonty megtestesítő értékpapírhoz kapcsolódó kamatok elszámolása és kimutatása az eredménykimutatásban független a pénzügyi teljesítéstől, vagyis nemcsak a kapott, hanem a járó kamatokat is figyelembe kell venni.

A hitelevizsonty megtestesítő értékpapírok eladásakor az eladási ár és a könyv szerinti érték közötti kamattartalmat és árfolyam-különbözözet külön kell választani. Az eladási árban lévő kamat az utolsó kamatfizetéstől az eladás napjáig számított időarányos kamattal csökkentett eladási ár meghaladja a könyv szerinti értéket, akkor árfolyamnyereség keletkezett, fordított esetben pedig (ha a könyv szerinti érték nagyobb, mint az időarányos kamattal csökkentett eladási ár) az eladás árfolyamvesztéget eredményezett. Befektetett pénzügyi eszközök között nyilvántartott hitelevizsonty megtestesítő értékpapírok eladási árban lévő kamatait, az értékesítés árfolyamnyereséget a befektetett pénzügyi eszközök kamatait, árfolyamnyeresége eredmény-soron kell elszámolni, az árfolyamvesztés pedig a befektetett pénzügyi eszközök árfolyamvesztéséget növeli.

A forgóeszközök között nyilvántartott hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok eladásai árban lévő kamatot az egyéb kapott (járó) kamatok és kamatjellegű bevételek között kell elszámolni, míg az eladás árfolyam-különbözetét a pénzügyi műveletek egyéb bevételei, illetve ráfordításai között.

3. Diszkont értékpapírok

A diszkont értékpapírok hitelviszonyt megtestesítő, névérték alatt kibocsátott, nem kamatozó értékpapírok, melyeket a futamidő végén a kibocsátó névértékén vált be.

Beszerezéskor (mind a befektetett pénzügyi, mind a forgóeszközöknél) a fizetett ellenérték (a vételár) lesz a könyv szerinti érték. A diszkont értékpapíroknál a névérték és a beszerzési érték különbözötét évente meg kell osztani a beszerzés napja és a lejárat közötti időtartamra.

Először vásárláskor kell elszámolni a vásárlás évére jutó kamatjellegű bevételt (hozamot) az aktív időbeli elhatárolással szemben, majd a futamidő végéig évente el kell határolni az időarányos hozamokat. Befektetett pénzügyi eszközök között nyilvántartott diszkont értékpapír esetében az elhatárolt hozam a befektetett pénzügyi eszközök kamatai, árfolyamnyereségei és a forgóeszközök között nyilvántartott diszkont érték-papír esetében pedig az egyéb kapott (járó) kamatok és kamatjellegű bevételeket. Bevételek, illetve eladások, a könyvekből való kivételéskor az elhatárolást meg kell szüntetni.

A hitelviszonyt megtestesítő értékpapírokkal kapcsolatos eredményhatások elszámolását a következő táblázat mutatja be:

Gazdasági esemény	Kamatozó értékpapír (befektetett eszköz)	Diszkont értékpapír (befektetett eszköz)	Kamatozó értékpapír (forgó-eszköz)	Diszkont értékpapír (forgó-eszköz)
Vételárban lévő kamat elszámolása	973 T		974 T	
Könyv szerinti érték és névérték nyereségjellegű különbözete	975 K			
Könyv szerinti érték és névérték veszteségjellegű különbözete	875 T			
Kamat (hozam)	973 K	973 K	974 K	974 K
Eladási árban lévő kamat	973 K	973 K	974 K	974 K
Eladás árfolyamnyeresége	973 K	973 K	975 K	975 K
Eladás árfolyamvesztése	871 T	871 T	875 T	875 T

Diszkont értékpapír eladásakor árfolyam-különbözöt kellettkezik, ha az előző időszak(ok)ra és a tárgyévre időarányosan (az eladás napjái) elszámolt hozammal csökkentett eladási ár ellát az értékpapír könyv szerinti értékétől. Az eladás árfolyamnyereséget eredményez, ha a csökkentett eladási ár nagyobb, mint a könyv szerinti érték, fordított esetben pedig az értéktízes árfolyamvesztéssel történt. Az árfolyamnyereség, illetve árfolyamvesztés a befektetett pénzügyi eszközök között nyilvántartott diszkont értékpapírok esetében a befektetett pénzügyi eszközök kamatai, árfolyamnyeresége, illetve a befektetett pénzügyi eszközök árfolyamvesztése sorokat érinti. Forgésszők azok között nyilvántartott diszkont értékpapírok, amelyek értékelésekor árfolyam-különbözöt kell bevételeit, illetve egyéb ráfordításait érintik.

Elmélkeztetoul megismételjük a tankönyv első kötetében már szereplő értékelési szabályokat.

Választható árfolyamok:

- tibilis valuták esetében).

penzvalto eladasi artolyama.

penzügyi műveletek egyéb ráfordításait növeli.

A devizaszámlán lévő deviza más devizára történő átváltásakor is árfolyam-különbséget keletkeztik, amely a pénzügyi műveletek egyéb bevételeit, illetve egyéb ráfordításait érinti. Idegen pénznem átváltása másik idegen pénznemre úgy történik, hogy a pénzváltó megvesszi a vállalkozás devizáját (váltóját) vételi árfolyamon forintért, és az így kapott forintösszeget eladja a másik devizát (váltót) eladási árfolyamon. A vállalkozásnál ez

úgy jelenik meg, hogy csökken az átváltott deviza (valuta) könyv szerinti értéke, és megjelenik az új deviza (valuta) az átváltáskori választott árfolyamon. A régi (átváltott) deviza forintértéke és az új deviza forintértéke közötti különbséget lehet árfolyamnyereség, illetve árfolyamvesztésnek is tekinteni. Az idegen pénznemek közötti átváltásokat általában átváltási költség is terheli.

Devizas követeles, kötelezettség pénzügyi rendezésekor is árfolyam-különbözet keletkezik, ha a teljesítéskori árfolyam elter a pénzügyi teljesítéskori árfolyamtól, a különbségek a pénzügyi műveletek egyébe bevételét, illetve egyébe ráfordításait növelik. Devizas részesedés, értékpapírok eladásakor, beváltásakor keletkező árfolyam-különbözet két okra vezethető vissza, a részesedés, értékpapír-árfolyam-különbözetére (a részesedés, értékpapír értékváltozásának hatása) és az adott deviza árfolyam-különbözetére (a deviza árfolyamváltásának hatása).

A két hatást – melyek egymással ellentétesek is lehetnek – el kell választani! Például egy a befektetett pénzügyi eszközök árfolyamvesztését növeli, míg a devizaárfolyam-a befektetett pénzügyi eszközök árfolyamvesztését növeli, míg a devizaárfolyam-változás hatása a pénzügyi műveletek egyébe bevételét, illetve ráfordításait érinti.

A valutas, devizas tételek év végi értékelése. A vállalkozás mérlegében szereplő, a számviteli politikában meghatározott választott árfolyamon számított valutas, devizas tételek könyv szerinti értéket össze kell hasonlítani a mérleg fordulónapi, a vállalkozás számláit vezető hitelintézet árfolyamával. A különbségeket először **valutas- és deviza-nemenként külön-külön** kell kiszámítani, majd meg kell állapítani a valutas, devizas tételek összevont különbségét, s amennyiben ez (előjeletől függetlenül) meghaladja a vállalkozás számviteli politikájában meghatározott jelentős értéket, a különbségeket az az eszközöket és a forrásokat át kell értékelni. Az egyedi átértékelések egyenlege az összevont átértékelési különbséget, melyet veszteség esetén a pénzügyi műveletek egyébe ráfordítására kell elszámolni (tényleges eredménycsökkenés). Ha az összevont átértékelési különbséget nyereségjellegű, akkor ezzel meg kell növelni a pénzügyi műveletek egyébe bevételét (tényleges eredménynövekedés). Amennyiben az összevont átértékelési különbséget összege a vállalkozás számviteli politikája szerint nem jelentős, akkor nincs teendő.

Az átértékelési különbségek elszámolása történhet technikai számlával, illetve közvetlenül a pénzügyi műveletek egyébe bevételét vagy ráfordításai számlával szemben. Technikai számla alkalmazásakor a nyereségjellegű tételeket (eszköznövekedések, forrás-csökkenések) a technikai számla jobb oldalára, a veszteségjellegű tételeket (eszközcsökkenések, forrásnövekedések) pedig a bal oldalára könyveljük. A technikai számlán maradó egyenleg az összevont különbséget, melyet – jellegétől függetlenül – a pénzügyi műveletek egyébe bevételét vagy ráfordításaiával szemben szüntetünk meg. Amennyiben az átértékelésből adódó eszköz- és forrásváltásokat közvetlenül a bevétel-, illetve ráfordítászámlával szemben számoljuk el, akkor a következő előírásokat kell alkalmazni:

- ha az összevont ártértékelési különbözet árfolyamnyereség, akkor az eredmény-növelő tétel a **pénzügyi műveletek egyéb bevételei** számlát növelik, az ered-ménycsökkenti tétel pedig ugyanezt a számlát csökkenti,
 - ha az összevont ártértékelési különbözet árfolyamvesztés, akkor az eredmény-növelő tétel a **pénzügyi műveletek egyéb ráfordításai** számlát csökkenti, az eredménycsökkenti tétel pedig ugyanezt a számlát növelik.
- Különleges szabályozás az ún. nem realizált árfolyamvesztés elszámolása, ennek ha-tását is a pénzügyi műveletek eredményében kell kimutatni. A nem realizált árfolyam-vesztés alkalmazásának feltételei és szabályai:

- külföldi pénzürtékre szóló – beruházáshoz, vagyoni értékű joghoz kapcsolódó – hitel- vagy követénytartozáshoz kapcsolódjon,
- a vállalkozás a kötelezettség fedezetére nem rendelkezik devizával,
- a mérleg fordulónapi összevont értékelési különbözet árfolyamvesztés,
- a kötelezettség (hitel- vagy követénytartozás) árfolyamvesztés és az összevont árfolyamvesztés közüli a kisebbik határolható el,
- a veszteségelhatárolás időtartama nem haladhatja meg a hitel-, illetve követény-tartozásból beszerzett eszköz várható élettartamát.

A nem realizált árfolyamvesztés elszámolásával a vállalkozás a devizás kötelezettség árfolyam-emelkedésből származó veszteséget viszonylag egyenletesen osztja el a fu-tamidő (a beszerzett eszköz használati ideje) alatt. Ha a vállalkozás nem el ezzel a lehe-tőséggel (nem kötelező), akkor általában a futamidő elején nagy veszteséget kell elszá-molnia a magas kötelezettségállomány és az abból adódó magas devizaárfolyam-különbözet miatt.

Az elszámolás technikailag a következő lépéseket tartalmazza:

- az év végi értékelésből adódó árfolyamvesztés meghatározása és elszámolása a pénzügyi műveletek egyéb ráfordításaival szemben kötelezettségnövekedésként,
- az elszámolt ráfordítás csökkentése az aktív időbeli elhatárolással szemben (nem realizált árfolyamvesztés),
- az elhatárolt, nem realizált árfolyamvesztésből az elélt futamidő és a teljes fu-tamidő arányában számított hányadnak megfelelő összegű céltartalék képzése. Ha az előző évben ilyen címen képzett céltartalék meghaladja a számított hánya-dot, akkor a különbözetet fel kell oldani, ellenkező esetben pedig a különbözet-nek megfelelő összegű céltartalékot kell képezni,
- az elhatárolt, halmazott nem realizált árfolyamvesztés és az ezzel kapcsolatban képzett céltartalék különbözetének megfelelő összegű leköti tartalék elkülönítése az eredménytartalék terhére. A leköti tartalék biztosítja, hogy az el nem számolt árfolyamvesztés miatti eredménynövekedésből ne legyen osztalék,
- a tartozások törlesztésekor a törlesztő részre jutó elhatárolt veszteséget meg kell szüntetni.

A felsorolt lépések a futamidő alatt évente ismétlődnek. A halasztott ráfordításként ki-mutatott árfolyamvesztéget (céltartalékot, leköti tartalékot) meg kell szüntetni, ha a

kötelezettséget teljes egészében visszafizették, illetve a kötelezettségből finanszírozott eszközt eladták, vagy más ok miatt a könyvekből kivették.

5. Pénzügyi műveletek könyvviteli elszámolása

5.1. Pénzügyi műveletek bevételei

1. **Kapott osztalék, részesedés:**

T 38 Pénzeszközök

K 971 Kapott (járó) osztalék és részesedés

Járó osztalék, részesedés: (ha nagysága a mérlegkészítés időpontjáig ismert)

T 391 Bevételek aktív időbeli elhatárolása

K 971 Kapott (járó) osztalék és részesedés

2. Befektetett pénzügyi eszközök között nyilvántartott **részesedések értékesítésének árfolyamnyeresége** (eladási ár nagyobb, mint a részesedés könyv szerinti értéke):
Értékesítés (elszámolás bruttó módon):

T 38 Pénzeszközök

vagy

T 366 Részesedéssel, értékpapírokkal kapcsolatos követelések (eladási ár)

K 972 Részesedések értékesítésének árfolyamnyeresége

Könyv szerinti érték kivételése:

T 871 Befektetett pénzügyi eszközök értékesítésének árfolyamvesztése

K 17 Tulajdonosi részesedést jelentő befektetések (könyv szerinti érték)

Ráfordítás átvezetése:

T 972 Részesedések értékesítésének árfolyamnyeresége

K 871 Befektetett pénzügyi eszközök értékesítésének árfolyamvesztése

3. Befektetett pénzügyi eszközök között nyilvántartott **értékpapírok**, tartósan adott kölcsönök (bankbetétek) **kapott kamatai:**

T 38 Pénzeszközök

K 973 Befektetett pénzügyi eszközök kamatai, árfolyamnyeresége

4. Befektetett pénzügyi eszközök között nyilvántartott **hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok** (diszkont értékpapír időarányos hozama is), tartósan adott kölcsönök (bankbetétek) **járó kamatai:**

T 391 Bevételek aktív időbeli elhatárolása

K 973 Befektetett pénzügyi eszközök kamatai, árfolyamnyeresége

Az időbeli elhatárolást a tárgyévet követő nyitáskor meg kell szüntetni.

5. Befektetett pénzügyi eszközök között nyilvántartott értékpapírok eladásakor az eladá-

si árban lévő **kamat elkülönböztése:**

T 38 Pénzeszközök

vagy

T 366 Részesekekkel, értékpapírokkal kapcsolatos követelések

K 973 Befektetett pénzügyi eszközök kamatai, árfolyamnyeresége

6. Befektetett pénzügyi eszközök között nyilvántartott **értékpapírok** eladásának **árfolyamnyeresége** (az időarányos kamattal – diszkont értékpapíroknál hozam(ok)kal – csökkentett eladási ár nagyobb, mint a könyv szerinti érték):

T 38 Pénzeszközök

vagy

T 366 Részesekekkel, értékpapírokkal kapcsolatos követelések

K 973 Befektetett pénzügyi eszközök kamatai, árfolyamnyeresége

7. Befektetett pénzügyi eszközök között nyilvántartott hitelviszonyt megtestesítő **kamat** eladásakor a vételárban lévő **kamat elkülönböztése:**

T 973 Befektetett pénzügyi eszközök kamatai, árfolyamnyeresége

K 18 Hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok

Kapcsolódó tétel a **vásárlás** elszámolása **vételáron:**

T 18 Hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok

K 38 Pénzeszközök

vagy

K 478 Részesekekkel, értékpapírokkal kapcsolatos kötelezettségek

8. Forgóeszközök között nyilvántartott kamatozó értékpapír, kölcsön, váltókövetelés, pénzeszközök után **kapott kamat:**

T 38 Pénzeszközök

K 974 Egyéb kapott (járó) kamatok és kamattjellel bevételek

9. Forgóeszközök között nyilvántartott kamatozó értékpapír, kölcsön, váltókövetelés, pénzeszközök után **járó kamat** (diszkont értékpapír időarányos hozama is)

T 391 Bevételek aktív időbeli elhatárolása

K 974 Egyéb kapott (járó) kamatok és kamattjellel bevételek

10. Forgóeszközök között kimutatott kamatozó értékpapír **értékesítése** az eladási árban lévő **kamat elkülönböztése:**

T 38 Pénzeszközök

vagy

T 366 Részesekekkel, értékpapírokkal kapcsolatos követelések

K 974 Egyéb kapott (járó) kamatok és kamattjellel bevételek

11. Kapcsolódó tétel az ellenérték könyvelése könyv szerinti értékén:
T 38 Pénzeszközök
vagy
T 366 Részeseledésekkel, értékpapírokkal kapcsolatos követelések
K 374 Forgatási célú hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok
12. Forgóeszközök között kimutatott kamatozó értékpapír **vásárlásakor** a vételárban lévő **kamat elkülönítése:**
T 974 Egyéb kapott (járó) kamatok és kamatjellegű bevételek
K 374 Forgatási célú hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok
Kapcsolódó tétel:
T 374 Forgatási célú hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok
K 38 Pénzeszközök
vagy
K 478 Részeseledésekkel, értékpapírokkal kapcsolatos kötelezettségek
13. Forgóeszközök között nyilvántartott hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok, részeseledések valamint saját részvények, üzletrészek értékesítésének **árfolyam-nyeresége** (eladási árban lévő kamattal – diszkont értékpapírral időarányos hozam(ok)kal – csökkentett eladási ár nagyobb, mint a könyv szerinti érték):
T 38 Pénzeszközök
vagy
T 366 Részeseledésekkel, értékpapírokkal kapcsolatos követelések
K 973 Befektetett pénzügyi eszközök kamatai, árfolyamnyeresége
14. Valuta- és devizakészletek forintra történő átváltásának árfolyamnyeresége:
Valuta:
T 381 Pénztár
K 382 Valutapénztár
K 976 Átváltáskori, értékeléskori árfolyamnyereség
Deviza:
T 384 Elszámolási betét
K 386 Devizabetét-számla
K 976 Átváltáskori, értékeléskori árfolyamnyereség
15. Devizás követelés, kötelezettség pénzügyi teljesítésekkel keletkező árfolyamnyereség (a felsorolás nem teljes körű):
Követelés:
T 312 Beföldi követelések (devizában)
vagy
T 317 Külföldi követelések (devizában)
K 976 Átváltáskori, értékeléskori árfolyamnyereség

- Kötelezettség:
T 454 Devizás szállítók
K 976 Átváltáskori, értékeléskori árfolyamnyereség
16. Valuta-, devizaeszközök és devizás kötelezettségek mérleg fordulónapi értékeléséből addó, összevontan elszámolt árfolyamnyereség:
 Nyereségjellegű tételek:
T 1-4 számlaosztályok: Eszközök, források
K 976 Átváltáskori, értékeléskori árfolyamnyereség
 Veszteségjellegű tételek:
T 976 Átváltáskori, értékeléskori árfolyamnyereség
K 1-4 számlaosztályok
17. Befektetett pénzügyi eszközök között nyilvántartott, névérték alatt vásárolt kamatozó értékpapír nyereségjellegű különbözetenek időarányos elszámolása:
T 391 Bevételek aktív időbeli elhatárolása
K 977 Egyéb árfolyamnyereségek, opciós díjbevételek
18. Devizás részeselek, értékpapírok **eladásiár-folyam-változás miatti** árfolyamnyeresége (elkülönítve a részeselek, értékpapírok értékváltozásának hatásától):
T 366 Részeselekkel, értékpapírokkal kapcsolatos követelések
K 976 Átváltáskori, értékeléskori árfolyamnyereség
19. Fizetési határidőn belüli pénzügyi rendezés miatt kapott árengedmény (skonto):
T 454 Szállítók
K 979 Egyéb pénzügyi bevételek
- 5.2. Pénzügyi műveletek ráfordításai**
1. Befektetett pénzügyi eszközök között nyilvántartott **részeselek eladásának** árfolyamnyeresége (eladási ár kisebb, mint a könyv szerinti érték):
 Eladás (elszámolás nettó módon):
T 38 Pénzeszközök
 vagy
T 366 Részeselekkel, értékpapírokkal kapcsolatos követelések (eladási áron) és
T 871 Befektetett pénzügyi eszközök értékesítésének árfolyamnyeresége
K 17 Tulajdoni részeselekst jelentő befektetések (tartós részeselekst)
2. Befektetett pénzügyi eszközök között kimutatott **értékpapírok eladásakor** keletkező **árfolyamnyereség** (az eladási árban lévő kamattal – diszkont értékpapírnál az időarányos hozammal – csökkentett eladási ár alacsonyabb a könyv szerinti értéknél):

- T 38 Pénzeszközök**
 vagy
T 366 Részeselekkel, értékpapírokkal kapcsolatos követelések (eladási áron)
T 871 Befektetett pénzügyi eszközök értékesítésének árfolyamvesztése
K 18 Hitelevizsonty megtestesítő értékpapírok (könyv szerinti értéken)
3. Kölcsönök, hitelek, követények és válto után fizetett kamatok:
T 872 Fizetendő kamatok és kamattjellelű ráfordítások
K 38 Pénzeszközök
4. Kölcsönök, hitelek, követények és váltok után fizetendő kamatok elhatárolása:
T 872 Fizetendő kamatok és kamattjellelű ráfordítások
K 482 Költségek, ráfordítások passzív időbeli elhatárolása
5. Részeselekkel értékesztése:
 Befektetett pénzügyi eszközöknél:
T 874 Részeselekkel, értékpapírok, bankbetétek értékesztése
K 179 Részeselekkel értékesztése és visszavirása
 Forgóeszközök között kimutatott részeselekkel:
T 874 Részeselekkel, értékpapírok, bankbetétek értékesztése
K 3729 Egyéb részeselekkel értékesztése és annak visszavirása
6. Értékpapírok értékesztése:
 Befektetett pénzügyi eszközöknél:
T 874 Részeselekkel, értékpapírok, bankbetétek értékesztése
K 189 Értékpapírok értékesztése és visszavirása
 Forgóeszközök között nyilvántartott értékpapírok esetében:
T 874 Részeselekkel, értékpapírok, bankbetétek értékesztése
K 3749 Forgási célú hitelevizsonty megtestesítő értékpapírok
 értékesztése és annak visszavirása
7. Forgóeszközök között kimutatott részeselekkel, saját üzletészkek eladásának árfolyamvesztése (eladási ár kisebb, mint a könyv szerinti érték):
T 38 Pénzeszközök
 vagy
T 366 Részeselekkel, értékpapírokkal kapcsolatos követelések
T 875 Forgóeszközök között kimutatott értékpapírok árfolyamvesztése
K 37 Értékpapírok
8. Forgóeszközök között kimutatott, hitelevizsonty megtestesítő értékpapírok eladásának árfolyamvesztése (eladási árban lévő kamattal – diszkont értékpapírnál az időará-nyos hozammal – csökkentett eladási ár alacsonyabb a könyv szerinti értéknél):
T 366 Részeselekkel, értékpapírokkal kapcsolatos követelések
T 875 Forgóeszközök között kimutatott értékpapírok árfolyamvesztése
K 37 Értékpapírok

9. Valuta- és devizakészletek **forint**ra történő átváltásának **árfolyamvesztése**ge:
Valuta:

T 381 Pénztár

T 876 Átváltáskori, értékeléskori árfolyamvesztés

K 382 Valutapénztár

Deviza:

T 384 Elszámolási betétszámla

T 876 Átváltáskori, értékeléskori árfolyamvesztés

K 386 Devizabetét-számla

10. Deviza követelés, kötelezettség **pénzügyi teljesítések**kor keletkező **árfolyamvesztés**ge (a felsorolás nem teljes körű):
Követelés:

T 876 Átváltáskori, értékeléskori árfolyamvesztés

K 312 Belföldi követelések (devizában) vagy

K 317 Külföldi követelések (devizában)

Kötelezettség:

T 876 Átváltáskori, értékeléskori árfolyamvesztés

K 454 Szállítók

11. Valuta-, devizaeszközök és deviza kötelezettségek **mérleg fordulónapi értékeléséből** adódó összevontan elszámolt **árfolyamvesztés**ge:
Vesztésgejellegű tételek:

T 876 Átváltáskori, értékeléskori árfolyamvesztés

K 1-4 számlaosztály: Eszközök, források

Nyeresgejellegű tételek:

T 1-4 számlaosztály: Eszközök, források

K 876 Átváltáskori, értékeléskori árfolyamvesztés

12. Befektetett pénzügyi eszközök között nyilvántartott, névették feletti vásárolt kamatozó értékpapír **vesztésgejellegű különbözetenek időarányos elszámolása**:
T 875-879 Pénzügyi műveletek egyéb ráfordításai

K 482 Ráfordítások passzív időbeli elhatárolása

13. Deviza részesegek, értékpapírok **eladá**sának deviza-árfolyamváltozás miatti **árfolyamvesztésge** (elkülönítve a részesegek, értékpapírok értékváltozásának hatásaitól):
T 366 Részesegekkel, értékpapírokkal kapcsolatos követelések

T 875-879 Pénzügyi műveletek egyéb ráfordításai

K 17 Részesegek

vagy

K 18 Hitelevizsonty megtestesítő értékpapírok

vagy

K 37 Értékpapírok

14. Fizetési határidőn belüli pénzügyi rendezés miatt adott **árengedmény** (skonto):
T 879 Egyéb pénzügyi ráfordítások
K 31 Vevők
15. Devizahelyezéssel, követényhez kapcsolódó **nem realizált árfolyamvesztés** (ha a követényben ismertett feltelek fennállnak):
T 392 Költségek, ráfordítások aktív időbeli elhatárolása
K 876 Átváltáskori, értékeléskori árfolyamvesztés
 Kapcsolódó tételek:

a) Céltartalék képzés vagy -feloldás:

T 865 Céltartalék képzése

K 424 Árfolyamvesztés időbeli elhatárolása alapján képzett céltartalék
 vagy

T 424 Árfolyamvesztés időbeli elhatárolás alapján képzett céltartalék

K 865 Céltartalék képzése

b) A nem realizált árfolyamvesztés és az ahhoz kapcsolódóan képzett céltartalék különbözetének megfelelő leköltött tartalék kimutatása (növelés vagy csökkentés):

T 413 Eredménytartalék

K 414 Lekötött tartalék

vagy

T 414 Lekötött tartalék

K 413 Eredménytartalék

c) A törlesztésre jutó nem realizált árfolyamvesztés feloldása:

T 876 Átváltáskori, értékeléskori árfolyamvesztés

K 392 Költségek, ráfordítások aktív időbeli elhatárolása

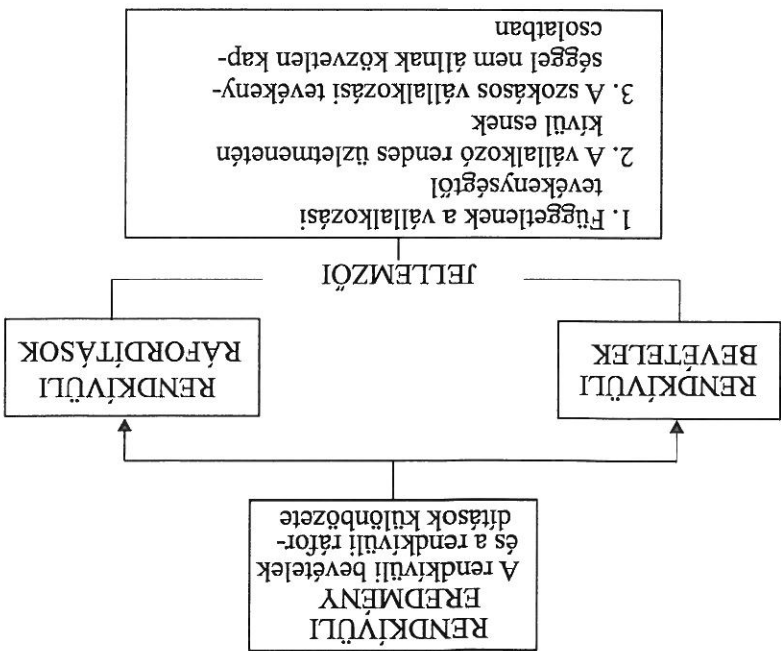
6. Szokásos vállalkozási tevékenység eredménye

Az üzemi (üzleti) tevékenység eredményeinek és a pénzügyi műveletek eredményeinek összege adja a szokásos vállalkozási tevékenység eredményét. Önálló közgazdasági tartalma nincs, mivel két, tartalmában jelentősen eltérő eredménykategória összegezéséből adódik. A szokásos vállalkozási tevékenység eredménye a rendszeres üzletmenet során előforduló tevékenységek hatását fejezi ki.

7. Rendkívüli eredmény

A rendkívüli eredmény a rendkívüli bevételek és a rendkívüli ráfordítások különböze. A számviteli törvény határozza meg azokat az eseteket, amelyeket a rendkívüli tételek között kell szerepeltetni. Ezek általában jellemzői, hogy függetlenek a vállalkozási tevékenységtől, a vállalkozó rendszeres üzletmenetén kívül esnek, és a szokásos vállalkozási tevékenységgel nem állnak közvetlen kapcsolatban.

2. ábra



7.1. Rendkívüli bevételek

A rendkívüli bevételek növekedésekként kell kimutatni:

- a gazdasági társaságba bevitt vagyontárgyak (apport) létesítő okiratban vagy annak módosításában meghatározott értékét,
- gazdasági társaság jogutód nélküli megszűnése (felszámolás, végelszámolás) esetén a tulajdonosnál a megszűnt részvétel értékesítés ellenében kapott eszközök vagyontételként a társaság tulajdonosánál az új részvétel értékét, amely egyenlő a megszűnt részvételre jutó – a jogelőd gazdasági társaság végleges vagyommérlege szerinti – saját tőke összegével,
- a gazdasági társaság tőkekivonással megvalósított jegyzett tőkéjének leszállítása-kor a tulajdonosnál a bevont részvétel ellenében átvett eszközök értékét,
- saját részvény, saját üzletész bevontása esetén azok névértékét,
- jegyzett tőkére felül vagyontételként kibocsátott részvények ellenében elengedett hiteltartozás összegét (a hitelezők az elengedett kötelezettség mértékéig tulajdonosává válnak),
- elengedett, illetve elévült kötelezettség összegét, ha ahhoz eszközbeszerzés nem kapcsolódott.

A rendkívüli bevétel növekedéseként kell elszámolni, de azzal egyidejűleg halasztott bevételként időbelileg el kell határolni a következő gazdasági események értékét:

- elengedett kötelezettség, ha beszerzett eszközökhöz kapcsolódik,
- fejlesztési célra – visszafizetési kötelezettség nélkül – kapott, pénzügyileg rendezett támogatás, véglegesen átvett pénzeszköz,
- térítés nélkül átvett, ajándékként, hagyatékként kapott, valamint többieként (nem nyilvánartási hiba miatt) fellelt eszközök,
- harmadik személy által – ellentételezés nélkül – átvállalt kötelezettség, ha az eszközbeszerzéshez kapcsolódik.

A halasztott bevételként elszámolt időbelileg elhatárolt összeget úgy kell feloldani a rendkívüli bevételkel szemben, ahogy a kapcsolódó eszköz felhasználását elszámolják költséggként, ráfordításként. Így biztosítható, hogy a vállalkozás tulajdonába „ingyen” került eszközök miatt nem keletkezik eredmény.

7.2. Rendkívüli ráfordítások

Rendkívüli ráfordítások növekedéseként kell kimutatni:

- a tulajdonosnál alapításakor, a jegyzett tőke emelésekor a gazdaságba bevitt vagyon tárgyak nyilvánartás szerinti értékét,
- saját részvény, saját üzletrész bevomása esetén azok visszavásárlási (nyilvánartás szerinti) értékét,
- gazdasági jogutód nélküli megszűnése (felszámolás, végelszámolás) esetén a tulajdonosnál a jogelőd társaságban lévő megszűnt részeseinek a nyilvánartás szerinti értékét valamint a megszűnt részeselek ellenében kapott eszközök vagyonelosztási javaslat szerinti értékének és az átvett kötelezettségek megállapodás szerinti értékének a különbözetét, amennyiben a kapott eszközök értéke a kevesebb,
- az átalakuló gazdasági társaság tulajdonosánál a megszűnő részeselek könyv szerinti értékét,

- a gazdasági társaság tökéltivonással megvalósított jegyzett tőkéjének leszállítása-kor a tulajdonosnál a bevont részeselek könyv szerinti értékét,
- térítés nélkül átvett eszközök, nyújtott szolgáltatások nyilvánartási értékét, a felszámított, az átvett által meg nem térített általános forgalmi adóval együtt,
- a behajthatatlannak nem minősülő elengedett követelés könyv szerinti értékét,
- tartozásátvállalás során – ellentételezés nélkül – átvállalt kötelezettség szerződés szerinti értékét,
- a fejlesztési célra – visszafizetési kötelezettség nélkül – átvett, pénzügyileg rendezett támogatás és a véglegesen átvett pénzeszközök összegét.

A rendkívüli bevételként és a rendkívüli ráfordításokat a kiegyezítő mellékletben részletezni kell, amennyiben azok eredményre gyakorolt hatása jelentős.

7.3. Rendkívüli műveletek (események) könyvviteli elszámolása

7.3.1. Rendkívüli bevételek

1. Gazdasági társaságba **apportként** bevitt vagyontárgyak létesítő okirat vagy annak módosítása szerinti értéken:
T 366 Részesedésekkel, értékpapírokkal kapcsolatos követelések
K 981 Társaságba bevitt eszközök létesítő okirat szerinti értéke
 Kapcsolódó tétel a cégbíróvági bejegyzést követően:

T 17 Tulajdoni részesedést jelentő befektetések (tartós részesedések)
K 366 Részesedésekkel, értékpapírokkal kapcsolatos követelések
 2. Gazdasági társaság jogutód nélküli **megszűnése** esetén (a tulajdonos által) a kapott eszközök vagyontelosztási javaslat szerinti értékének és az átvett kötelezettségek megállapodás szerinti értékének pozitív különbözete:
T 889 Egyéb vagyonszökekménssel járó rendkívüli ráfordítások
K 983 Megszűnt részesedés ellenében kapott eszközök és átvett kötelezettségek értékének különbözete, ha a kapott eszközök értéke a többi
 Kapcsolódó tételek:
 a) Átvett eszközök vagyontelosztási javaslat szerinti értéke:

T 368 Különféle egyéb követelések
K 983 Megszűnt részesedés ellenében kapott eszközök és átvett kötelezettségek értékének különbözete, ha a kapott eszközök értéke a többi
 b) Átvett kötelezettségek megállapodás szerinti értéke:
T 889 Egyéb vagyonszökekménssel járó rendkívüli ráfordítások
K 43–47 Kötelezettségek
 3. Átalkuló gazdasági társaságnál az új részesedés értéke:

T 17 Tulajdoni részesedést jelentő befektetések (tartós részesedések)
K 985 Átalkulásakor a megszűnt részesedésre jutó – végleges vagyommérleg szerinti – saját tőke összege
 4. Tőkekivonással megvalósított jegyzett tőke leszállításakor a tulajdonosnál az átvett eszközök értéke:
T 366 Részesedésekkel, értékpapírokkal kapcsolatos követelések
K 984 Tőkekivonással történő tőkeleszállításnál a bevont részesedés névértéke
 Fejében átvett eszközök értéke
 Kapcsolódó tételek:

a) Átvett eszközök aktiválása:

T 1–3 Számlaosztályok: Eszközök
T 466 Előzetesen felszámított áfa
K 479 Különféle egyéb rövid lejáratú kötelezettségek

- b) Követelés, kötelezettség összevezetése, különbözet rendezése:
T 479 Különféle rövid lejáratú egyéb kötelezettségek
K 366 Részeselekkel, értékpapírokkal kapcsolatos követelések
K 384 Elszámolási betétszámla
5. Saját részvény, saját üzletész bevonása névértéken:
T 411 Jegyzett tőke
K 987 Visszavásárolt saját részvény, üzletész bevonásakor a névérték
6. Saját szabad vagyon terhére kibocsátott részvények ellenében elengedett hitelintézetek:
T 44-45 Hitelek
K 989 Egyéb vagyonomövedéssel járó rendkívüli bevételek
- Kapcsolódó tétel:
 Jegyzett tőke emelése a szabad vagyon terhére:
T 413 Eredménytartalék
K 411 Jegyzett tőke
7. Eszközbeszerzéshez nem kapcsolódó elengedett, illetve elévült kötelezettség:
T 44-47 Kötelezettségek
K 989 Egyéb vagyonomövedéssel járó rendkívüli bevételek
8. Elengedett kötelezettség, ha beszerzett eszközhoz kapcsolódik:
T 44-45 Kötelezettségek
K 988 Tartozásátvállalás során – ellentételezés nélkül – átvállalt kötelezettségek
 összege
- Kapcsolódó tétel:
 a) A rendkívüli bevétel elszámolása halasztott bevételeként:
T 988 Tartozásátvállalás során – ellentételezés nélkül – átvállalt kötelezettségek
 összege
- b) A kapcsolódó eszköz költéségeként, ráfordításaként történő elszámolásakor a halasztott bevételek feloldása egyzöben a költéssel, ráfordítással:
T 483 Halasztott bevételek
K 988 Tartozásátvállalás során – ellentételezés nélkül – átvállalt kötelezettségek
 összege
9. Fejlesztési célra – visszafizetési kötelezettség nélkül – kapott pénzügyi támogatás:
T 384 Elszámolási betétszámla
K 989 Egyéb vagyonomövedéssel járó rendkívüli bevételek
- Kapcsolódó tétel:
 a) A rendkívüli bevétel elszámolása halasztott bevételeként:
T 989 Egyéb vagyonomövedéssel járó rendkívüli bevételek
K 483 Halasztott bevételek

b) A kapcsolódó eszköz költségként, ráfordításként történő elszámoláskor a hasznított bevételek feloldása egyezően a költséggel, ráfordítással:

T 483 Hasznított bevételek

K 989 Egyéb vagyonomövekedéssel járó rendkívüli bevételek

10. Tértés nélkül átvett, ajándékként, hagyatékként kapott, valamint többieként (nem nyilvántartási hiba miatt) fellelt eszközök:

T 1-3 Számlaosztályok: Eszközök

K 989 Egyéb vagyonomövekedéssel járó rendkívüli bevételek

Kapcsolódó tételek:

a) A rendkívüli bevétel elszámolása hasznított bevételekként:

T 989 Egyéb vagyonomövekedéssel járó rendkívüli bevételek

K 483 Hasznított bevételek

b) A kapcsolódó eszköz költségként, ráfordításként történő elszámoláskor a hasznított bevételek feloldása egyezően a költséggel, ráfordítással:

T 483 Hasznított bevételek

K 989 Egyéb vagyonomövekedéssel járó rendkívüli bevételek

11. Harmadik személy által – ellentételezés nélkül – átvállalt kötelezettség, ha az eszköz beszerzéshez kapcsolódik:

T 44-45 Kötelezettségek

K 989 Egyéb vagyonomövekedéssel járó rendkívüli bevételek

Kapcsolódó tételek:

a) A rendkívüli bevétel elszámolása hasznított bevételekként:

T 989 Egyéb vagyonomövekedéssel járó rendkívüli bevételek

K 483 Hasznított bevételek

b) A kapcsolódó eszköz költségként, ráfordításként történő elszámoláskor a hasznított bevételek feloldása egyezően a költséggel, ráfordítással:

T 483 Hasznított bevételek

K 989 Egyéb vagyonomövekedéssel járó rendkívüli bevételek

7.3.2. Rendkívüli ráfordítások

1. Alapításkor, jegyzett tőke emelésekor a gazdasági társaságba bevitt vagyontárgyak nyilvántartás szerinti értéke:

T 881 Társaságba bevitt eszközök nyilvántartás szerinti értéke

K 1-3 Számlaosztályok: Eszközök (pénzeszközök nélkül)

2. Saját részvény, saját üzletrész bevonásának nyilvántartási értéke:

T 887 Viszavásárolt saját részvény, üzletrész bevonásakor a nyilvántartás szerinti érték

K 373 Saját részvények, üzletrészek

3. Gazdasági társaság jogutód nélküli megszűnése (felszámolás, végelszámolás) esetén a tulajdonosnál a jogelőd társaságban lévő megszűnt részesedés nyilvánartás szerinti (könyv szerinti értékének) kivételése:

T 889 Egyéb vagyonszűkítéssel járó rendkívüli ráfordítások

K 17 Tulajdoni részesedést jelentő befektetések (tartós részesedések)

A megszűnt részesedés ellenében kapott eszközök vagyontörlesztési javaslat szerinti értékének és az átvett kötelezettségek megállapodás szerinti értékének különbözete, ha a kapott eszközök értéke a kevesebb:

T 883 Megszűnt részesedés ellenében kapott eszközök és átvett kötelezettségek

értékének különbözete, ha a kapott eszköz értéke kevesebb

K 989 Egyéb vagyonszűkítéssel járó rendkívüli bevételek

Kapcsolódó tételek:

a) Átvett eszközök vagyontörlesztési javaslat szerinti értéke:

T 368 Különféle egyéb követelések

K 989 Egyéb vagyonszűkítéssel járó rendkívüli bevételek

b) Átvett kötelezettségek megállapodás szerinti értéke:

T 883 Megszűnt részesedés ellenében kapott eszközök és átvett kötelezettségek

értékének különbözete, ha a kapott eszköz értéke kevesebb

K 43–47 Kötelezettségek

4. Átalakuló gazdasági társaságnál a megszűnt részesedés könyv szerinti értéke:

T 885 Átalakuláskor az átalakult társaságban lévő megszűnt részesedés könyv

szerinti értéke

K 17 Tulajdoni részesedést jelentő befektetések (tartós részesedések)

5. Törlekivonással megvalósított jegyzett törlek leszállításakor a tulajdonosnál a bevont

részesedés könyv szerinti értékének elszámolása:

T 884 Törlekivonással történő törkleleszállításnál a bevont részesedés nyilvánartás

szerinti értéke

K 17 Tulajdoni részesedést jelentő befektetések (tartós részesedések)

Kapcsolódó tételek:

a) Törlekivonással megvalósított jegyzett törlek leszállításakor a tulajdonosnál az átvett

eszközök értéke:

T 366 Részesedésekkel, értékpapírokkal kapcsolatos követelések

K 984 Törlekivonással történő törkleleszállításnál a bevont részesedés névértéke

fejében átvett eszközök értéke

b) Átvett eszközök aktiválása:

T 1–3 Számlaosztályok: Eszközök

T 466 Előzetesen felszámított áfa

K 479 Különféle egyéb rövid lejáratú kötelezettségek

c) Követelés, kötelezettség összevezetése, különbözet rendezése:

T 479 Különféle rövid lejáratú egyéb kötelezettségek

K 366 Részeselekkel, értékpapírokkal kapcsolatos követelések

K 384 Elszámolási betétszámla

6. Tértítés nélküli átadott eszközök nyilvántartási értéken:

T 889 Egyéb vagyonszükségességek járó rendkívüli ráfordítások

K 1-3 Számlaosztály: Eszközök (pénzeszköz nélkül)

Kapcsolódó tétel:

Az átvett általánosan vállalt áfa, amennyiben az átadás áfaköteles:

T 889 Egyéb vagyonszükségességek járó rendkívüli ráfordítások

K 467 Fizetendő áfa

7. Behajthatatlannak nem minősülő elengedett követelés könyv szerinti értéke:

T 889 Egyéb vagyonszükségességek járó rendkívüli ráfordítások

K 31-36 Követelések

8. Tartozásátvállalás során – ellentételezés nélkül – átvállalt kötelezettség szerződés szerinti értéke:

T 888 Tartozásátvállalás szerződés szerinti összege

K 44-45 Kötelezettségek

9. Fejlesztési célra – visszafizetési kötelezettség nélkül – átadott pénzügyi támogatás:

T 889 Egyéb vagyonszükségességek járó rendkívüli ráfordítások

K 38 Pénzeszközök

8. Az adózás előtti eredmény

Az eddig megismert eredménykategóriák:

– üzemi (üzleti) tevékenység eredménye,

– pénzügyi műveletek eredménye

– és a rendkívüli eredmény

együttesen adják a vállalkozás adózás előtti eredményét. Az eredménykimutatás ugyanakkor tartalmazza még a szokásos vállalkozási eredményt is, ami az üzemi (üzleti) tevékenység eredménye, és a pénzügyi műveletek eredményéből tevődik össze. Ebben a megközelítésben az adózás előtti eredmény a szokásos vállalkozási eredmény és a rendkívüli eredmény együttes összege. Bármely eredménykategória külön-külön és együttesen is lehet negatív.

A könyvviteli zárlat

A könyvviteli zárlati munkálathoz a gazdasági események folyamatos könyvelését teljesítő és összeítő feladatok, amelyek az elszámolási időszak végén lehetővé teszik a fő-könyvi számlák lezárását.

A számviteli törvény szerint a kettős könyvvitelt vezető vállalkozó a számlarendjében megnyitott könyvviteli számlákból az általa választott időszakokonként, de legalább az éves beszámoló elkészítését, valamint a más törvényekben előírt, a számviteli adatokon alapuló adatszolgáltatás teljesítését megelőzően, annak alátámasztására, könyvviteli kiadványt köteles készíteni. Ez lényegében azt jelenti, hogy az éves beszámolóon kívül az adóbevallások elkészítése is csak a könyvviteli záráson és az abból készített könyvvitelin alapulhat.

A könyvvitelin tartalmazza az alkalmazott könyvvitelin számlák megnevezését, halmozott Tartozik és Követel forgalmát valamint a számlák Tartozik és Követel egyenlegét. Emlékeztetőül a könyvvitelin kiadvány sémája:

Főkönyvi kiadvány 20XX. december 31. (Ft-ban)

Főkönyvi számla megnevezése	Forgalom		Egyenleg
	Tartozik	Követel	
	Tartozik	Követel	

Az egyezőség a könyvelés számszaki helyességét igazolja.

Természetesen, ha ezek az egyezőségek a kiadvány összeállításakor nem állnak fenn, akkor meg kell keresni az eltérés okát, és a rosszul könyvelt tételt javítani kell.

A vállalkozás vezetésének és tulajdonosainak folyamatos informálása érdekében célszertű a könyvviteli zárást, a főkönyvi kiadvány elkészítését havonta (negyedévente) elvégeztetni. A jól megválasztott gyakorlati egyeztetéssel, hiszen eltérés esetén a hiba okát csak az utolsó, főkönyvi kiadvánnyal le nem zárt időszakban kell keresni.

Az éves zárást az alapja a kötelezően elkészítendő (egyszerűsített) éves beszámolónak.

A számviteli törvényben megfogalmazott teljesség és valódiság elvének érvényre juttatásához szükséges a tárgyévhez kapcsolódó, a fordulónap és a mérlegkészítés napja között ismertté vált gazdasági események hatásának rögzítése, mert az éves beszámoló csak így tükrözheti a vállalkozás valós vagyoni, jövedelmezőségi és pénzügyi helyzetét.

E kötelelményből következik, hogy az éves zárást legalább két fázisban kell elvégezni. Az első fázisban az évközi folyamatos könyvelés adataira alapozva készíthetünk záró főkönyvi kiadványt, természetesen az analitikus nyilvántartásokkal történő szükséges egyeztetések elvégzése után.

A zárlat második fázisa tartalmazza a mérleg fordulónapja és a mérlegkészítés időpontja között bekövetkezett gazdasági események és a piaci körülmények változásából eredő korrekciós tételleket. (Például: tervén felüli értékcsoportok, illetve azok visszatérítésének elszámolása, leértékelések, értékesítések stb.)

Megjegyzendő, hogy e korrekciós tétellek kivétel nélkül az egyes mérlegkételek értékelési előírásaiból következnek. A második fázisban végrehajtott könyvelések után ké-

szített egyező főkönyvi kivonatból állnak rendelkezésünkre az eredménykimutatáshoz és a mérleghez szükséges adatok.

A következőkben néhány, az éves beszámoló valódiságát jelentősen befolyásoló zárlati feladatot sorolunk fel a teljes körűség igénye nélkül:

A befektetett eszközökkel kapcsolatos zárlati feladatok:

- az éves (vagy a negyediki negyedévi) tev szerinti értékesítések megállapítása, illetve ellenőrzése a leltárral egyeztetett analitikus nyilvántartások alapján,
- a terven felüli értékesítések és azok visszatrásának meghatározása és elszámolása,
- a már teljes (0-ig) leírt és a térítés nélküli kapott tárgyi eszközök állományának ellenőrzése, a részesedések értékesítésének meghatározása, értékelhelyesbítések elszámolása.

A készletekkel kapcsolatos zárlati feladatok:

- a nem folyamatosan vezetett készletszámlák esetében a készletszámla és a költség-számla közötti korrekció elvégzése (a leltári zárókészletre való helyesbítés),
- a saját termelésű készletek értékelése (vagy norma szerinti kalkuláció) által megállapított értékre történő helyesbítés,
- a befejezeten termelés, a félkész termékek év végi állománya értékeknek átvezetése a megfelelő készletszámlára,
- a vásárolt és a saját előállítású készletek értékesítésének megállapítása és elszámolása.

A követelésekkel kapcsolatos zárlati feladatok:

- a követelések állományának egyeztetése a vevőkkel,
- a követelések értékesítésének meghatározása és elszámolása, esetleges visszatérása,
- a behajthatatlan követelések leírása.

Az értékpapírok értékesítésének megállapítása és elszámolása.

Valutas, devizas eszközök és devizas követelések mérlegfordulónapi értékeléséből származó összevont árfolyam-különbözöt meghatározása.

A hosszú lejáratú követelések közül a tárgyévet követő évben esedékes kötelezettségek kiemelése, átsorolás rövid lejáratú kötelezettséggé.

Az adóhatósággal, az önkormányzatokkal való elszámolások.

A tárgyévi időbeli elhatárolások elszámolása.

Az adózás előtti eredmény elszámolása.

A társasági adófizetési kötelezettség megállapítása és elszámolása.

Az eszköz- és forrásszámlák zárása.

9. Az adózott eredmény

9.1. Az adózott eredmény elszámolása

Az adózott eredmény elszámolása magában foglalja:

– az eredményszámlák zárását,

– a társaságiadó-fizetési kötelezettség megállapítását és elszámolását,

– az adózott eredmény megosztását a tulajdonos(ok) és a vállalkozás között.

Az eredményszámlák zárása a költség-, ráfordítás-, árbevételel- és bevétel-számlák egyenlegeinek átvétele a **493. Adózott eredmény elszámolása** számlára. E művellet eredményképpen a 493. számú számla egyenlege az adózás előtti eredményt mutatja.

(Követel egyenleg esetén nyereség, Tartozik egyenleg esetén veszteség.)

Az eredményszámlák zárásakor érintett számlacsoportok különbözők az alkalmazott könyvelési rendszertől valamint az ehhez szorosan kapcsolódó választott eredménykimutatástól függően.

Csak költség-nem-könyvelési választó vállalkozásnak is, a költség-nemeket legkisebb a zárás előtt át kell vezetni a 8-as számlaosztályba. Az 51–53 számlacsoport egyenlegét a 81-es anyaggellegű ráfordítások elnevezésű számlacsoport megfélelő számlájára. Ez a számlacsoport tartalmazza a költség-nemek között nem szerepeltethető eladott áruk beszerzési értékét (ELÁBE), illetve a közvetített szolgáltatások értékét. A közvetített szolgáltatások tartalmazzák a változatlan formában továbbértékesített anyaggellegű és nem anyaggellegű szolgáltatások bekerülési értékét.

Az elsődleges költség-nem, másodlagos költségviselő, költség-hely-könyvelési módot választó vállalkozások esetében a helyzet lényegében megegyezik az előzőekben leírtakkal. A 6-os és a 7-es számlaosztályok a másodlagos könyvelés miatt önmagukban zártak, az 51–57 költség-nemek egyenlegét pedig átkerülnék a 81–83-as számlacsoportokra.

Az elsődleges költségviselő, másodlagos költségviselő, költség-nem-könyvelési módnál az 5-ös számlaosztály önmagában zárt, a 6-os egyenlegét pedig (ha nem vihetők át a költségviselőkre) a 85 Értékesítés közvetített költségeit növelik. A 7-es számlaosztály az esz-közszámlákkal (saját előállítású eszközök, saját termelésű készletek), illetve a rakítáram nem vett teljesítmények (szolgáltatások) esetén a 81–84 Értékesítés közvetlen költségeivel szemben kerül lezárásra. Itt a 81–84 számlacsoportban jelenik meg a tárgyidőszakban értékesített anyag, áru és saját termelésű készlet bekerülési értéke is.

A könyvelési rendszerek és az eredménykimutatások kapcsolatait a gyakorlatban legjobban elterjedt két példán mutatjuk be:

1. Kizárólag költség-nem-könyvelés mellett, összköltség típusú eredménykimutatás készítése.
2. Elsődleges költségviselő, másodlagos költségviselő, költségviselő mellett forgalmi költség típusú eredménykimutatás.

Összköltséglejárási eredménykimutatás készítéséhez az 58-as aktívált saját teljesítmények számláját, a 8-as számlaosztály ráfordításszámláját valamint a 9-es számlaosztály árbevétel- és bevételsszámláját zárjuk a 493. Adózott eredmény elszámolása számlával szemben.

3. ábra
Az „Adózott eredmény” elszámolása összköltségeljárás esetén
B változat

493 Adózott eredmény elszámolása

8	Ráfordítások	9	Értékesítés árbevétele és bevételek
81	Anyagjellegű ráfordítások		91-92 Belföldi értékesítés árbevétele
82	Személyi jellegű ráfordítások		93-94 Exportértékesítés árbevétele
83	Értékcsoökkennési leírás		96 Egyéb bevételek
86	Egyéb ráfordítások		97 Pénzügyi műveletek bevételei
87	Pénzügyi műveletek ráfordításai		98 Rendkívüli bevételek
88	Rendkívüli ráfordítások	58	Aktivált saját teljesítmények értéke
581	Saját termelésű készletek állományváltozása, ha az egyenleg: T	vagy	581 Saját termelésű készletek állományváltozása, ha az egyenleg: K
			582 Saját előállítású eszközök aktívált értéke
ADÓZÁS ELŐTTI EREDMÉNY			
891 Társasági adó			
ADÓZOTT EREDMÉNY			
Fizetett (jóváhagyott) osztalék, részesedés (458, 459, 479)		Eredménytartalék igénybevétele osztálékfizetéshez (413)	
(419)	MÉRLEG SZERINTI EREDMÉNY	(419)	MÉRLEG SZERINTI EREDMÉNY
(nyereség)		(vesztés)	

4. ábra

Az „Adózott eredmény” elszámolása forgalmi költség-eljárás esetén
B változat

493 Adózott eredmény elszámolása

8	Értékesítés elszámolt önköltsége	9	Értékesítés árbevétele és bevételek és ráfordítások
	81–82 Belföldi értékesítés		91–92 Belföldi értékesítés árbevétele
	közvetlen költségei		93–94 Exportértékesítés árbevétele
	83–84 Exportértékesítés		
	közvetlen költségei		
	85 Értékesítés közvetett költségei		96 Egyéb bevételek
	86 Egyéb ráfordítások		97 Pénzügyi bevételek
	87 Pénzügyi műveletek ráfordításai		98 Rendkívüli bevételek
	88 Rendkívüli ráfordítások		
ADÓZÁS ELŐTTI EREDMÉNY			
891Társasági adó			
ADÓZOTT EREDMÉNY			
Fizetett (jávahagyott) osztalék, részesedés (458, 459, 479)		Eredménytartalék igénybevétele osztalékfizetéshez (413)	
MÉRLEG SZERINTI EREDMÉNY		MÉRLEG SZERINTI EREDMÉNY	
(nyereség)		(419)	
		(vesztesség)	

9.2. A fizetendő társasági adó meghatározása és elszámolása

A pozitív adóalappal rendelkező vállalkozásnak társasági adót kell fizetnie. Az adóalap a könyvelésben mint érték, egyenleg nem jelenik meg. Kiszámlításához az adózás előtti eredményből kiindulva a társasági adóról és az osztalékadóról szóló törvény előírásainak megfelelően kell eljárni. Az adózás előtti eredményt a törvény által meghatározott csökkentő és növelő tényezőkkel kombinálva jutunk el az adó alapjához. Ha a korrekciós tényezők eredményeképpen az adóalap negatívvá válik, akkor nincs adókötelezettség. Természetesen a fordítottja is előfordulhat, egy negatív adózás előtti eredmény (vesztesség) a korrekciók után pozitív adóalapot, s így adókötelezettséget is eredményezhet.

– Az adózás előtti eredményt leggyakrabban módosító tényezők (nem teljes körű felsorolás):

- Értékcökkkenési leírás,
- Céltartalék képzés és -feloldás,
- Vállalkozási tevékenységgel összefüggésben nem lévő költségek, ráfordítások,
- Bírások, büntetések,
- Kapott (járó) osztalék, részesedés,
- Térítés nélküli átadott/kapott eszközök, támogatások,
- Elhatarolt veszteség (negatív adóalap).

A korrekciós tényezők egy része csak csökkentő (például kapott osztalék) vagy csak növelő jellegű (például térítés nélküli átadás), egy másik részük viszont ugyanahhoz a gazdasági eseményhez kapcsolódva egyidejűleg csökkentő és növelő tényezőként is szerepel (például értékcsokkenés). Ennek az oka, hogy a kettes szabályozás (számveteli törvény, társasági adó törvény) nem azonos mértékeket alkalmaz.

Az adózás előtti eredményből megállapított pozitív adóalap 16%-a a társaságiadó-kötelezettség.

Az osztalékban részesülő magánszemélyeknek az osztalék után személyi jövedelemadót kell fizetni. Az erre vonatkozó szabályozás lényege, hogy kedvezményesen adózik a tulajdonal arányos osztalék, a tulajdoni arányt meghaladó osztalékra pedig magasabb elvonás terheli.

A társasági adó könyvelése:

T 891 Társasági adó

K 461 Társasági adó elszámolása

A társasági adó számla zárása:

T 493 Adózott eredmény elszámolása

K 891 Társasági adó

10. Mérleg szerinti eredmény

A mérleg szerinti eredmény a tárgyévben realizált adózott eredményből a tulajdonosok (befektetők) által a vállalkozásban visszahagyott vagyomrész. Vagyis a tárgyévi tevékenység eredménye ennyivel módosítja a vállalkozás saját tőkéjét (növelheti vagy csökkentheti). A tárgyévi adózott eredmény, növelve az osztalékra, részesedésre igénybe vett eredménytartalékkal, csökkentve a fizetett (jóváhagyott) osztalékkal, részesedéssel adja a mérleg szerinti eredményt, egyezően az eredménykimutatásban és a mérlegben ilyen címen kimutatott összeggel. Mindez azt jelenti, hogy az adózott eredmény a vállalkozás tulajdonosait megillető osztalékra és a vállalkozás saját tőkéjét módosító mérleg szerinti eredményre osztható fel.

A megosztás meghatározott szabályok, úgynevezett osztalékfizetési korlátok között valósulhat meg. A törvény a saját tőkében belüli bevezetett egy tőkeelemet, a lekötött tartalékot, amelynek egyik célja az osztalékfizetési korlát egy összegben való megjelentése. A lekötött tartalék a tőke- és eredménytartalék nem szabad összegeinek bemutatására szolgál. Így például a lekötött tartalékokat növelik az alapítás-átszervezés és a kísérleti fejlesztés aktivált értékeiből le nem írt összegek, az elhatárolt ártóllyamvesztesség és az ahhoz kapcsolódóan képzett céltartalék kiülnöbözete, amelyek az előző szabályozásban egyenként jelentettek korlátot. Azáltal, hogy a korlátozó tényezők együttesen a lekötött tartalékban szerepelnek, leegyszerűsödött a kifizethető osztalék számlítása.

A tárgyévi adózott eredményből maximálisan annyi fizethető ki osztalékra, melynek eredményeképpen a lekötött tartalékkal és az értékelési tartalékkal csökkentett saját tőke nem lesz kisebb a jegyzett tőkénel.