KÖNYVVITELI KÉZIKÖNYV

a

SZOLGÁLTATÓI SZÁMLAKERET

alkalmazásához

II.

saldo

Budapest, 1990.

KÖNYVVITELI KÉZIKÖNYV

a

SZOLGÁLTATÓI SZÁMLAKERET

alkalmazásához

II.

Budapest, 1990

Összeállította: a Pénzügyminisztérium Számviteli Főosztályának Munkaközössége

Szerkesztette: Dudás Jánosné

Lektorálta: dr. Nagy János

Kézirat lezárva 1989. június 30-án

ISBN 963 621 473 5 ö
963 621 474 3

Kiadja: A Saldo Pénzügyi és Tanácsadó Vállalat
Felelős kiadó: dr. Jenei Tibor vezérigazgató

Készült az Exprint kft. gondozásában

90-397 Pécsi Szikra Nyomda
Felelős vezető: Farkas Gábor igazgató

VIII. fejezet

A KÉSZLETEKKEL KAPCSOLATOS ELSZÁMOLÁSOK

1. Készletekkel kapcsolatos fogalmak

Készletek azok a termelést, szolgáltatást közvetlenül vagy közvetve szolgáló eszközök, amelyek általában raktárra vehetők, a fogyóeszközök, a göngyölegek és az állatok kivételével rendszerint csak egy termelési folyamatban vesznek részt, és a termelés folyamán megjelenési formájukat elvesztik, értékük az előállított termék, elvégzett szolgáltatás értékében jelenik meg.

Készletek közé tartozik
- a vállalkozó tevékenységéhez (ideértve mind az alaptevékenységet, mind az alaptevékenységen kívüli tevékenységet, amely utóbbiba beletartoznak pl. a vállalkozáson belüli szolgáltatások) felhasználás céljából vásárolt anyagok, fogyóeszközök, gyártóeszközök, göngyölegek,
- a változatlan formában való értékesítés céljából beszerzett termékek (ideértve az alvállalkozói teljesítményeket is),
- a saját termelésű kész- és félkész termékek, valamint a befejezetlen termelés, továbbá
- az állatok

állománya.

A készletek eredetük szerint két csoportba sorolandók
- vásárolt készletek,
- saját termelésű készletek.

A készletel eredetük szerint történő csoportosítása meghatározza értékelésüket is.

Vásárolt készlet minden olyan készlet, amelyet nem a vállalkozó állított elő, általában vásárlással kerül a vállalkozó tulajdonába. Az elszámolás és az értékelés szempontjából vásárolt készletnek minősülnek a saját előállítású fogyóeszközök és göngyölegek is.

Saját termelésű készletnek minősülnek mindazok a készletek, amelyeket a vállalkozó maga állított elő, termelt meg. Az állatok az elszámolás és az értékelés szempontjából saját termelésű készletnek minősülnek abban az esetben is, ha azt a vállalkozó vásárolta.

Számviteli elszámolás céljából a készleteket megjelenési formájuk szerint a következő készletcsoportokba soroljuk:
- anyagok,

– fogyóeszközök és göngyölegek,
– állatok,
– befejezetlen termelés és félkész termékek,
– késztermékek,
– jóléti készletek és
– áruk.

A 2. *Készletek* számlaosztály a vállalkozó kezelésébe adott (tulajdonát képező) készletei értékének nyilvántartására szolgál. Nem szabad készletként kimutatni – ha csak jogszabály másként nem rendelkezik – a vállalkozó kezelésébe nem adott (tulajdonát nem képező) terméket (javításra, bérmunkára, megmunkálásra, bizományba átvett árukat és termékeket), továbbá azokat a készleteket, amelyeket a fennálló rendelkezések szerint a vállalkozó mérlegében értékben nem szerepeltethet.

A tulajdonjogot a vállalkozók egymás között érvényes szállítási szerződései, megállapodásai alapozzák meg, amely független attól, hogy a készlet a vállalkozó birtokában van-e, vagy a számla megérkezett-e.

A vállalkozó tulajdonát képező készletet tehát akkor is állományba kell venni, ha az nincs a birtokában (úton lévő készlet, idegen helyen tárolt készlet), vagy a számla még nem érkezett meg (nem számlázott szállítás).

A számlaosztály keretében
– a vásárolt készletek értékét – a göngyölegek és használt alkatrészek, fogyóeszközök kivételével – összességükben az általános forgalmi adót nem tartalmazó beszerzési áron,
– a saját termelésű készleteket az értékelésükre vonatkozó előírások szerint meghatározott tényleges (közvetlen, illetve szűkített) önköltségen

kell kimutatni.

1.1 A beszerzési ár tartalma készletfajtánként

A belföldön vásárolt készletek beszerzési ára az általános forgalmi adó nélküli vételárat – az esetleges engedményekkel csökkentett, felárakkal növelt árjegyzéki (számla szerinti) árat –, a külön felszámított szállítási és rakodási költségeket (beleértve minden átrakási költséget is), továbbá a beszerzés után fizetendő adókat, illetve a kapott visszatérítéseket (árkiegészítéseket, támogatásokat) foglalja magában. Külföldi (import) beszerzéseknél a tényleges beszerzési árba a számlázott vételáron kívül beletartoznak a vámköltségek (vám, vámkezelési díj), az import utáni befizetési kötelezettség, az – általános forgalmi adó nélküli – import bizományi díj stb. és a határállomásig felmerült fuvar összege. Nem tartozik bele azonban az árubehozatali engedélykérelem beadványi illetéke, a statisztikai illeték, a termeléskorszerűsítési támogatás beadványi illetéke és a vámhatóság által kivetett, vagy önadózás formájában elszámolt általános forgalmi adó.

Áruk esetében a beszerzési árba nem tartozik bele a külön felszámított szállítási és rakodási költségek összege. Ezek elszámolását a belkereskedelem sajátos előírásai tartalmazzák.

A vásárolt készletek értékét a göngyölegek és a használt fogyóeszközök alkatrészek, fődarabok stb., kivételével összességükben a beszerzési áron kell kimutatni, és ez egyben mérlegben való értékelésüknek is az alapja.

A beszerzési ár tartalmát a mérlegrendelet* felhatalmazása alapján az ágazati könyvviteli előírásokban meghatározott elszámolási módok szerint, illetve a göngyölegek és a használt fogyóeszközök értékét a következők szerint kell értelmezni.

Attól függően, hogy a vállalkozó a könyvviteli előírásokban meghatározott elszámolási lehetőségek közül számlarendjében melyik elszámolási módot választotta, a vásárolt készletek értékét a mérlegbe a következő módszerek szerint kell felvenni:

– Elszámolóár alkalmazása esetén: az elszámolóáron számított értékkel, a készletre jutó árkülönbözet összegének külön kimutatásával. (Nem kell készletre jutó árkülönbözetet a mérlegben kimutatni akkor, ha annak mértéke az *Egységes Ágazati* számlakeretben előírt mértéket nem haladja meg, és a vállalkozó az elszámolási módot úgy alakította ki, hogy készletre jutó árkülönbözetet nem mutat ki.)
– Beszerzési ár alkalmazása esetén:
= a legutoljára beszerzett készlet mennyiségéből és annak beszerzési árából kiindulva visszaszámítás útján a készletszámlákon levő könyv szerinti értékben,
= a naptári évben legelőször beszerzett készlet beszerzési egységárának és az év végén meglévő készlet mennyiségének szorzatából adódó értéken,
= a felhasználások mérlegelt átlagáron történő elszámolása esetén a vásárolt készletek értékét könyv szerinti mérlegelt átlagáron

kell beállítani.

A felsorolt lehetőségeket a vállalkozók a könyvviteli előírásokban a vásárolt készletekre vonatkozó korlátozások szerint alkalmazhatják. A másodikként említett módot azokra az anyagokra lehet alkalmazni, amelyek felhasználása a vállalkozó szempontjából jelentős (alapanyag stb.). Az árukként nyilvántartott készletekre – mivel azok értékesítése nem minősíthető felhasználásnak – ez a módszer nem alkalmazható.

A vásárolt készletekre jutó, idegen és saját szállítási és rakodási költségek összegét a könyvviteli előírások alapján, a vállalkozó számlarendjében előírt nyilvántartási és elszámolási módnak megfelelően kell felvenni.

A munkahelyre kiadott használt, valamint a raktárnak használt állapotban visszaszolgáltatott fogyóeszközöket (berendezési és felszerelési tárgyak, szerszámok, munkaruhák, egyenruhák és védőruhák) és tartalékalkatrészeket használhatósági foktól függetlenül a nyilvántartási ár 50%-ában számított értékkel kell kimutatni, a három éven túl elhasználódó használatban levő berendezési és felszerelési tárgyak IV. elszámolási módja, illetve az érték nélkül nyilvántartott fogyóeszközök kivételével.

A három éven túl elhasználódó használatban levő fogyóeszközöket a IV. elszámolási mód választása esetén az elhasználódásuknak megfelelő könyv szerinti értékben kell értékelni.

A használt gyártóeszközöket az ágazati könyvviteli előírásokban előírt elszámolási mód szerint számított könyv szerinti értékben kell értékelni.

A göngyölegeket elhasználódásuk mértékétől függetlenül betétdíjas (visszavásárlási) áron kell értékelni.

---

* A mérleg és a vagyonkimutatás készítéséről szóló 62/1988. (XII. 24.) PM számú rendelet.

A használatba vett szoftvertermékek könyv szerinti értéke – a vállalkozó által választott elszámolási módtól függően – az egyedi termék 50%-a, vagy az elhasználódásuknak megfelelő könyv szerinti érték.

Ugyancsak elhasználódásuknak megfelelő könyv szerinti értéken kell értékelni a használatba vett szellemi termékeket. A gazdasági társaságnak a vagyoni hozzájárulásként elfogadott termékeket a szerződés szerint meghatározott értéken kell az átvételkor értékelnie.

A kiskereskedelmi árukészletek értékét az eladási áron számított érték, és a belkereskedelmi könyvviteli előírás szerint számított készletre jutó árrés (amely technikai okokból az általános forgalmi adót is magába foglalja) összegének külön kimutatásával kell a mérlegbe felvenni.

Az egyéb készleteket, pl. a polgári védelem céljait szolgáló, elkülönítetten tárolt fogyóeszközöket és anyagokat az egyedi érték 100%-ával, az ideiglenes építményekbe beépített, illetve az onnan kibontott és készletre vett, használható anyagokat az elszámolóáron számított érték 50%-ában kell értékelni.

1.2. A tényleges (közvetlen, szűkített) önköltség tartalma

A tényleges (közvetlen, szűkített) önköltség az önköltségszámításról szóló rendelet* mellékletében és az ágazati könyviteli előírásokban meghatározott költségeket tartalmazza.

Ha a vállalkozó a saját termelésű készletek tényleges önköltségének megállapítására a normatív önköltségszámítás módját alkalmazza, a norma szerinti költségeket kell tényleges önköltségnek tekinteni.

1.3. A nyilvántartási árak kialakítása

Vásárolt készletnél a vállalkozó készletfajtánként (készletcsoportonként) – az ott meghatározott korlátozások betartásával – más és más mód szerint kialakított nyilvántartási árat alkalmazhat.

Beszerzési ár alkalmazása esetén a vállalkozó a beszerzett készletek vételárán kívül a külön felszámított szállítási és rakodási költségeket (sajátot is), valamint a beszerzés után fizetendő adókat, vámot, illetve a kapott engedményeket, visszatérítéseket is közvetlenül a megfelelő készletszámlára könyvelheti, de választhatja azt a megoldást is, hogy a készletszámlára csak a vételárat, valamint a beszerzés után fizetendő adókat, vámot, illetve a kapott engedményeket, visszatérítéseket könyveli, a külön felszámított szállítási és rakodási költségek összegét az erre megnyitott számlán veszi nyilvántartásba.

Alkalmazható az a megoldás is, hogy a vállalkozó a szállításigényes anyagokra külön-külön, a többi anyagra összevontan nyitja meg a külön felszámított szállítási és rakodási költségek számláját.

---

* 60/1988. (XII. 24.) PM számú rendelet

1.4. Az elszámolóárak kialakítása és használata

Elszámolóár alkalmazása esetén vállalkozói elhatározás függvénye, hogy az elszámolóárak kialakításánál a vételáron kívül a külön felszámított szállítási és rakodási költségeket (sajátot is), valamint a beszerzés után fizetendő adókat, illetve a kapott visszatérítéseket (engedményeket) figyelembe veszi-e vagy sem. Az elszámolóár és a tényleges beszerzési ár közötti különbséget árkülönbözetként (anyagok, fogyóeszközök, gyártóeszközök, göngyölegek, áruk stb. árkülönbözeteként) kell kimutatni.

Az elszámolóárat vállalkozói szinten kell kialakítani. Egy-egy készletféleségnek (anyagnak, árunak stb.) egy vállalkozáson belül csak egy (azonos) elszámolóára lehet. Ez alól a vállalkozás vezetője a több önelszámoló egységből álló vállalkozásnál kivételt tehet, ha azok önálló gazdálkodást folytatnak.

Az elszámolóárakról nyilvántartást kell vezetni és abban képzésük módját is fel kell tüntetni.

Az elszámolóárak kialakításánál a vállalkozó akkor jár el helyesen, ha azokat gondos tervezéssel állapítja meg. Ennél a következő szempontok az irányadók:

- rögzített áras anyagok, fogyóeszközök, áruk stb. elszámolóárát elsősorban a termékre megállapított árból (termelői, készletezői, nagykereskedelmi, eladási ár) kiindulva kell kialakítani. Ha a szállító minőségi felárakat, csomagolási vagy kezelési költségeket külön is felszámíthat, vagy a termékre a szállítás mennyiségétől függően többféle árat állapítottak meg, akkor az elszámolóár kialakítása során ezeket is figyelembe kell venni, végül tekintettel kell lenni a tervezett beszerzési relációra is,
- mozgó (limitált, maximált) áras termékek elszámolóárát a limitált vagy a maximált ár szintjén, vagy az előző időszak átlagos beszerzési ára stb. alapján lehet megállapítani,
- szabad árformába tartozó termékeknél az ajánlati ár, az első beszerzés ára vagy az előző időszak átlagos beszerzési ára stb. lehet az elszámolóár kialakításának alapja.

Az alkalmazott elszámolóárakat minden évben össze kell hasonlítani az utolsó beszerzések árával és azokat jelentős eltérés esetén módosítani kell. Ha azt az áralakulás szükségessé teszi, a vállalkozó az elszámolóárakat év közben is módosíthatja.

Az elszámolóárak módosítását úgy kell végrehajtani, hogy ezáltal a készletek elszámolóáron számított értéke az újrabeszerzési áraknak, és ennek következtében a felhasználások költségként elszámolt összege pedig a valóságnak megfeleljen

A vállalkozó az elszámolóár-konstrukciót felhasználhatja a készletgazdálkodás ellenőrzésére és értekelésére is. A helyesen kialakított elszámolóárak ugyanis tervezett beszerzési árnak minősülnek. Ez esetben az árkülönbözet a tervezett beszerzési ártól való eltérést mutatja, és így alkalmas lehet a gazdálkodás munkájának értékelésére.

1.5. Az elszámolási egységár tartalma

Az értékelés alapjául szolgáló tényleges (közvetlen, szűkített) önköltség akkor lehet a saját termelésű készletek nyilvantartási ára, ha a vállalkozó a készletrevétel alkalmával rendelkezik olyan utókalkulációval, amelyből a készletre vett termék tényleges önköltsége megallapítható.

Az elszámolási egységár a tervezett, norma szerinti vagy az előző időszak (időszakok) tényleges önköltségéből képzett önköltség, az eladási árból visszaszámított önköltség, vagy az eladási árból képzett diktált ár kehet.

Az elszámolási egységár kialakítására a vállalkozó többféle változat közül választhat.

- Ha az elszámolási egységár a tervezett önköltség, és azt a vállalkozó az év első napján érvényben levő normák, valamint az évre megtervezett műszaki intézkedések költségkihatásainak figyelembevételével alakítja ki, a készletértékkülönbözet alkalmas alapadat az önköltségelemzés céljára.
- Ha az elszámolási egységárként a vállalkozó az előző időszak tényleges önköltségéből képzett önköltséget alkalmazza, a készletérték-különbözet az önköltségalakulás dinamikáját mutathatja.
- Az eladási árból visszaszámított önköltség, vagy az eladási árból diktált ár – mint elszámolási egységár – alkalmas azoknak a vállalkozóknak a részére, amelyek a gyáregységi vagy az üzemi önálló elszámolást a kettős könyvitel rendszerében kívánják beépíteni és a nyilvántartási árral egyben a gyáregység, illetőleg az üzem termelési volumenét is mérni kívánják.

Az elszámolási egységárat vállalkozói szinten kell kialakítani. Egy-egy készletfajtának (késztermék, félkész termék) egy vállalkozáson belül csak egy (azonos) elszámolási egységára lehet.

1.6. Az árkülönbözetek, a készletérték-különbözetek, az árrések tartalma

A 2. *Készletek* számlaosztály számlái készletszámlák vagy ár-(érték-) különbözeti számlák lehetnek. A készletszámlákon kimutatott érték mindig megegyezik a készlet mennyiségének és nyilvántartási egységárának szorzatával. Az ár-(érték-) különbözeti számlákhoz mennyiség nem kapcsolódik; rendeltetésük az, hogy a készletszámlákon kimutatott értéket (ez vásárolt készleteknél az elszámolóáron, saját termelésű készleteknél az elszámolási egységáron számított érték is lehet) a készlet beszerzési áron vagy önköltségen számított értékére helyesbítsék.

Vásárolt készleteknél elszámolóár alkalmazása esetén az elszamolóár és beszerzési ár közötti különbözet összege az árkülönbözet. Az árkülönbözet kimutatható készletszámlákhoz kapcsolódóan külön-külön anyagcsoportonként, de összevontan is egyetlen számla alkalmazásával; úgy mint anyagárkülönbözet, fogyóeszközök, illetve gyártóeszközök árkülönbözete. Göngyölegeknél a göngyölegek tényleges beszerzési ára és a betétdíja közötti különbözet összege a göngyölegek árkülönbözete.

Saját termelésű készletek készletszámláira elszámolási egységáron történő könyvelésnél a raktárra vett saját termelésű termékek tényleges közvetlen önköltségen számított értékét meg kell bontani az elszámolási egységáron számított érték, valamint az elszámolási egységáron számított érték és a tényleges közvetlen önköltségen számított érték közötti különbözetre. Ez a különbözet, a készletérték-különbözet, melyet állatok, félkész termékek, illetve késztermékek készletérték-különbözeteként kell nyilvántartani.

Árukészleteknél elszámolóáron történő készletnyilvántartás esetén az elszámolóáron és beszerzési áron számított érték közötti különbözet az áruk árkülönbözete, míg az árukészlet beszerzési áron számított értéke és az eladási áron számított értéke közötti különbözet az árrés.

1.7. A készletek átárazása

A vásárolt készletek elszámolóárának megváltoztatásából adódó különbözet, valamint a saját termelésű készletek elszámolási egységárának megváltoztatásából adódó különbözet az átárazási különbözet. Az átárazási különbözetet a készletszámlák és a vonatkozó árkülönbözeti, illetve készletérték-különbözeti számlák között kell lekönyvelni.

Az elszámolóárak, illetve az elszámolási egysegárak megváltoztatása miatt a készletek összértéke nem váltohat meg.

1.8. A külön felszámított szállítási és rakodási költségek tartalma

Külön felszámított szállítási költségnek – beleértve minden átrakási költséget is – csak azok az összegek tekinthetők, amelyet a termék szállításával kapcsolatban a szállító vagy a szállítmányozó a vevőnek ilyen címen külön leszámláz, illetve a saját szállítóeszközzel végzett termék beszállítása esetén felmerült költségek összege, ha azt a vállalkozó ilyen címen érvényesítette.

Nem minősül külön felszámított szállítási és rakodási költségnek az az összeg, amelyet a szállító, szállítmányozó az anyag árában ilyen címen vett figyelembe.

A külön felszámított szállítási és rakodási költségek összegét külön számlán csak akkor kell kimutatni, ha azt a vállalkozó sem a beszerzési ár részeként, sem az elszámolóár kialakításánál nem veszi figyelembe.

1.9. Alvállalkozói teljesítmények

Alvállalkozói teljesítményeknek tekintendő mindaz a munka, melyet a szerződés alapján elvégzendő munkák közül a megrendelővel szerződött vállalkozó helyett más szervezet végez el.

Az alvállalkozói teljesítményeknek – a fogalom általános értelmezése szerint – a következő jellemző vonásait kell kiemelni:

- a megrendelő a vállalkozóval, a vállalkozó az alvállalkozóval áll szemben;
- az alvállalkozó a vállalkozónak készterméknek minősülő terméket szállít, vagy szolgáltatás jellegű tevékenységet végez;
- a vállalkozó az alvállalkozó által szállított terméken további műveletet nem végez, és azt saját termékével (teljesítményével) együtt számlázza tovább a megrendelőnek;
- jóllehet a megrendelőnek számlázott összeg (a vállalkozó árbevétele) a tovább számlázott alvállalkozói teljesítményt is magában foglalja, a statisztikai számbavétel szempontjából a tevékenység teljesítményeként nem vehető figyelembe. (Ezért kell azt a II. Eredménykimutatásban az értékesítés elszámolt önköltségén belül, eladott áru beszerzési értéke címen kimutatni.)

Alvállalkozói teljesítmények között kell kimutatni azt a továbbszámlázandó összeget is, amelyet a vállalkozó a nevére leszámlázott szolgáltatásból (pl. áramdíj, telefonköltség, fűtési díj stb.) más vállalkozóra részben vagy egészben áthárít (közvetített szolgáltatás).

1.10. A bérmunka

Könyvviteli elszámolás szempontjából bérmunkának minősül minden olyan munka, tevékenység, amikor a megrendelő anyagot vagy részben már megmunkált, saját termelésű készletként kimutatott terméket ad át számlázás nélkül más vállalkozónak (a bérmunkát végzőnek) abból a célból, hogy a bérmunkát végző az átvett anyagon, terméken további műveletet vagy műveleteket végezzen, illetőleg az átadott anyag, termék felhasználásával terméket állítson elő vagy szolgáltatást teljesítsen.

A bérmunkát végző a bérmunka költségeit termelési költségként, a munka teljesítéséért számlázott összeget árbevételként számolja el.

A megrendelőnél ipari termék előállításakor, megmunkáláskor, továbbá az állóeszköz-fenntartási munkáknál a bérmunkát végző teljesítményértékét, a munka elvégzéséért számlázott összeget, a bérmunkára (megmunkálásra) átadott és a bérmunkát végző által felhasznált anyag, illetve termék értékével együtt a termelés, a tevékenység költségei között kell elszámolni.

A bérmunkára (megmunkálásra, feldolgozásra) átvett anyagot – mivel az nem tartozik a bérmunkát végző vállalkozó kezelésében (tulajdonában) levő eszközök közé – a bérmunkát végző vállalkozónak csak mennyiségben kell nyilvántartásba vennie.

1.11. Úton levő készletek

Útonlevő beszerzett készletnek kell tekinteni a vevőnél azokat az árukat, anyagokat, amelyeknél a szállítási szerződés szerinti teljesítés helye az eladó (szállító) telephelye, az eladó (szállító) az árut a mérleg fordulónapjáig kiszállította, a vevő (vagy megbízottja) átvette, de az a vevőhöz december 31-ig nem érkezett meg.

Az import tételek közül azokat kell úton levő készletnek tekinteni, amelyeknél a szerződés szerinti teljesítés megtörtént és az erről szóló értesítést (számla, szállítólevél, telex stb.) a vevő – akár a külföldi szállítótól, akár a külkereskedelmi vállalkozótól – január 31-ig megkapta.

Úton levő értékesített készletnek kell tekinteni az eladónál (szállítónál) azokat az árukat, félkész és késztermékeket, amelyeknél a szállítási szerződés szerinti teljesítés helye a vevő telephelye, a kiszállítás a mérleg fordulónapjáig megtörtént, a készleteket azonban a vevő – december 31-ig – nem vette át.

Az úton levő készleteket a kezelésért felelős, illetőleg a tulajdonos vállalkozónak az év utolsó napjával a megfelelő készletféleségek között elkülönítve kell a leltárban kimutatni. (Év közben úton levő készleteket a könyvvitelben kimutatni nem kell.)

1.12. A készletek felhasználása (értékesítése)

A készletek felhasználását (elhasználódását) költségként, eladását (értékesítését) árbevételként, selejteződését vagy leértékelését különféle ráfordításként, leltári különbözetéből a forgalmi veszteséget költségként, azon felüli hiányát különféle ráfordításként, többletét különféle bevételként kell elszámolni.

A felhasznált, eladott, selejteződött stb. készletek nyilvántartási áron elszámolt értékét az árkülönbözetek, a készletérték-különbözetek és árrések összegével módosítani kell. Az árkülönbözet összegét a vállalkozó – döntése szerint – a központi irányítás költségei között is elszámolhatja.

2. Az anyagkészletek könyvviteli elszámolása

2.1. Az anyagok számbavétele és csoportosítása

Az anyagok olyan munkatárgyak, amelyek a termelés vagy szolgáltatás során megjelenési formájukat elvesztik, értékük az előállított termék, elvégzett szolgáltatás értékében jelenik meg.

A vállalkozó tulajdonában levő anyagkészlet értékét a 21–22. *Anyagok* számlacsoport keretében kell kimutatni függetlenül attól, hogy ténylegesen birtokában van-e (idegen helyen tárolt anyagkészlet) Itt kell kimutatni például a megmunkálás (bérmunka) céljára más vállalkozónak átadott, de annak terhére le nem számlázott anyagot. Nem szabad viszont készletként állományba venni a megmunkálásra (bérmunka-szolgáltatásra) átvett anyagot, ha azokat a megrendelő nem számlázta le.

A könyvviteli szabályok szerint a raktárra nem vehető termékek (vásárolt energia, víz, gőz, gáz stb.) kivételével minden anyagot állományba kell venni és a készletváltozást (felhasználás, selejtezés, értékesítés stb.) a számlacsoportba könyvelni kell.

A számlacsoportba való felvétel alól a kis értékű és azonnal felhasználásként elszámolt anyagokra (irodaszerek, nyomtatványok, tisztítószerek stb.) a vállalkozás vezetője kivételt tehet. Ez esetben a vásárolt (beszerzett) teljes mennyiség felhasználási helye ismert, arra utalványozzák és a felhasználó elismeri annak átvételét. A készletre vétel nélküli anyagbeszerzés és felhasználás vállalkozáson belüli szabályozását a számlarendben kell rögzíteni.

A vásárolt terméket a vállalkozó tevékenysége szempontjából kell minősíteni és ezért a terméket akkor is itt az anyagok között kell kimutatni, ha annak egy részét a vállalkozó változatlan állapotban továbbadja (értékesíti).

A vállalkozó anyagkészletét a számlacsoporton belül tevékenységi jellegének, belső és külső adatszolgáltatási követelményeinek megfelelően csoportosíthatja. Nincs akadálya azonban annak sem, hogy a vállalkozó az anyagokról csak egy főkönyvi számlát vezessen és mindennemű csoportosítást az analitikus anyagelszámolás feladatává tegyen. A tevékenység alapján megkülönböztethetünk alap-, segéd-, üzem-, fűtő- és egyéb anyagokat.

Az alapanyagok olyan munkatárgyak, amelyek a termék lényeges részét (elemét) alkotják és a termékben eredeti vagy átalakult formában, fizikai vagy kémiai úton meghatározhatók. Az alapanyagok közé tartoznak a vásárolt alkatrészek és kooperációs termékek (a más vállalkozók által legyártott és szállított alkatrészek), az alapanyagnak minősülő hulladékok.

A segédanyagok olyan munkatárgyak, amelyek – hozzátéve az alapanyaghoz – a terméket sajátos tulajdonságokkal ruházzák fel, esetleg annak külső megjelenési formáját megváltoztatják.

Az üzemanyagok olyan munkatárgyak, amelyek a munkaeszköz üzemeltetéséhez szükségesek.

A fűtőanyagok technológiai, energetikai, gazdasági célokat szolgáló szilárd,

folyékony vagy gáznemű, hőfejlesztésre alkalmas éghető anyagok. (A technológiai fűtőanyag [elektronikus energia] alapanyagnak minősül.)

A fenntartási anyagok – ideértve a tartalék alkatrészeket, tartalék tartozékokat is – a vállalkozó álló- és fogyóeszközállományának javításához, karbantartásához, az elhasználódott alkatrészek és alkotórészek, valamint a tartozékok cseréjéhez szükségesek.

Az egyéb anyagok közé az alap-, segéd-, üzem-, fűtő- és fenntartási anyagokhoz nem sorolható anyagok tartoznak. Ilyenek a nem alapanyagnak minősülő hulladékok, a csomagolóanyagok, a raktáron levő nyomtatványok és irodaszerek stb. Itt kell szerepeltetni a kizárólag beruházási célokat szolgáló és ilyen címen beszerzett anyagokat, továbbá az idényszerűen, alkalmilag használt – gyakran szétszerelt és összeszerelt – barakkok elemeit is.

2.2 Az anyagok nyilvántartási ára és a készletcsökkenés elszámolása

Az anyagokat a 21–22. *Anyagok* számlacsoportban összességében beszerzési áron kell kimutatni.

Az anyagok beszerzési ára megegyezik az 1. pontban meghatározott beszerzési ár tartalmával. Általános forgalmi adót az anyagok beszerzési ára sem tartalmazhat.

Az anyagokat a vállalkozó nyilvántarthatja

– beszerzési áron és
– elszámoló áron.

A nyilvántartási ár alkalmazásában a vállalkozó többféle lehetőség között választhat: választhatja például azt is, hogy egy-egy anyagot (anyagcsoportot) beszerzési áron, míg más anyagokat elszámolóáron tart nyilván. A nyilvántartás módját évenként az év első napjától meg is változtathatja.

Az alkalmazott nyilvántartási árakat, a beszerzési áras illetve elszámolóáras nyilvántartásba sorolt anyagokat (anyagcsoportokat) a számlarendben rögzíteni kell.

Ha a vállalkozó az anyagok állományának növekedését a készletszámlákon beszerzési áron könyveli, a készletcsökkenést a következők szerint számolhatja el:

– a legrégebben beszerzett készletek mennyisége és értéke alapján (utolsó beszerzési áron való értékelés),
– a legutoljára beszerzett készletek mennyisége és értéke alapján (első beszerzési áron való értékelés),
– beszerzési árból képzett mérlegelt átlagáron.

A választott módszert a vállalkozónak számlarendjében rögzítenie kell és attól év közben nem térhet el.

Az utolsó beszerzési áron való értékelés esetén felhasználtnak mindig a legkorábban beszerzett anyagot kell tekinteni.

Az első beszerzési áron való értékelés esetén – amelyet a vállalkozó az 1. pontban leírtak szerint alkalmazhat – felhasználtnak mindig a legutoljára beszerzett anyagot kell tekinteni.

Mérlegelt átlagár alkalmazása esetén a készletcsökkenések elszámolására a vállalkozó a következő módok között választhat:

– az átlagárat (az utolsó beszerzés utáni készlet értékének és mennyiségének hányadosaként) minden beszerzés után kiszámítja és a készletcsökkenések értékét ennek alapján állapítja meg;
– az átlagárat havonta csak egyszer – a hó utolsó napján – számítja ki és a következő hónapban a készletcsökkenéseket ezzel az átlagárral számolja el.

Abban az esetben azonban, ha a havi felhasználás, illetve értékesítés mennyisége az előző havi zárókészlet mennyiségét meghaladja (már a tárgyhavi beszerzésből is volt felhasználás, illetve értékesítés), a készlet elfogyása után a mérlegelt átlagárat újból ki kell számítani és a tárgyhavi beszerzésből felhasznált illetve értékesített mennyiségre már ezt kell alkalmazni;

– a készletcsökkenést hó közben csak mennyiségben gyűjti és az előző bekezdés szerint számított átlagárral a hó utolsó napjával – tehát visszamenőleg – számolja el a havi készletcsökkenések értéket.

Az elszámolás egyszerűsítése érdekében az anyagok nyilvántartására a vállalkozó alkalmazhatja az elszámolóárat is.

Az elszámolóárat a beszerzési árból kiindulva a vállalkozó határozza meg és tartja karban az 1. pontban leírtak szerint. A kibontott, használt, visszanyert anyagok elszámolóárát azok használhatósági fokától függően a mérlegrendeletben meghatározott értéken kell megállapítani.

Az elszámolóár és a beszerzési ár közötti különbözetet – hogy az anyagkészlet érteke összességében a beszerzési árat mutassa – árkülönbözetként az Anyagok árkülönbözete számlán ki kell mutatni.

Nem kötelező az anyagárkülönbözet kimutatása, ha a tárgyévet megelőző évben a készletcsökkenésre jutó anyagárkülönbözet összege az összes készletcsökkenés elszámolóáron számított összegének 2%-át nem haladta meg. Ilyen esetben a vállalkozó a beszerzés időszakában felmerült anyagárkülönbözet teljes összegét – legalább minden negyedév végén – a központi irányítás költségeként számolja el. A vállalkozó – az előző évi tényszámok figyelembe vételével – az elszámolás módját egyik évről a másikra, mindig az év első napjával kezdődően megváltoztathatja (az elszámolási mód megváltoztatását a számlarendben rögzíteni kell).

Az Anyagok árkülönbözete számla megnyitásának módjáról számlarendjében a vállalkozó dönt. Megnyithatja a készletszámlákkal összhangban és ekkor minden készletszámlához kapcsolódik anyagárkülönbözeti számla, vagy anyagcsoportonként, de az anyagárkülönbözet – bontás nélkül – egy tételben (egyetlen számlán) is nyilvántartható. A döntésnél alapvetően a költség- és önköltségszámítás pontossága, valamint az elszámolás munkaigényessége az irányadó.

A számlacsoportban kimutatott anyagárkülönbözeteket legalább negyedévenként arányosan meg kell osztani a készletcsökkenés és a készleten maradó mennyiség értéke között.

Az arányos megosztást a következő számítási képletekkel kell elvégezni:

Az anyagárkülönbözet százalékának számítási képlete:

$$\frac{\text{Az anyagárkülönbözet-számla egyenlege a tárgyidőszak végén}}{\text{Anyagkészletszámla nyitóegyenlege+készletnövekedés a tárgyidőszakban (mindkettő elszámolóáron)}} \times 100 = \%$$

A készletcsökkenésre (felhasználására, értékesítésre stb.) jutó anyagárkülönbözet számítási képlete:

$$\frac{\text{A tárgyidőszak készletcsökkenésének elszámolóáron számított értéke}}{100} \times \text{anyagárkülönbözet \%-a} = \text{Készletcsökkenésre jutó anyagárkülönbözet összege}$$

A képlet alkalmazását illetően a következőkre kell figyelemmel lenni:

- Az anyagárkülönbözeti számla (számlák) tárgyidőszak végi egyenlege helyességének érdekében erre a számlára (számlákra) kell könyvelni – a 44. *Szállítók (hitelezők)* számlacsoport e célra megnyitott számlájával szemben – a beérkezett, de negyedév végéig le nem számlázott szállítások elszámolóáron számított értékét. (Az ilyen címen könyvelt tételeket a következő hó első napján vissza kell könyvelni.)
- A számítást a matematikai kerekítési szabályok szerint célszerű legalább két tizedesjegy pontosságig végezni és ezt következetesen alkalmazni.
- A számításkor a készletszámlák és az anyagárkülönbözeti számlák összhangjára figyelemmel kell lenni: a készletszámlához (készletszámlákhoz) azonosan csoportosított (bontott) árkülönbözeti számla (számlák) csatlakozzék.
- A készletcsökkenésre jutó anyagárkülönbözetet a készletcsökkenés tartalmi elkülönítése (felhasználás, selejtezés, leltárhiány stb.) szerint kell számítani.

A beszerzési ár részét képező külön felszámított szállítási és rakodási költségeket, amennyiben azokat a vállalkozó nem építi be a beszerzési vagy elszámoló árba, az anyagok számlacsoporton belül a 228. *Külön felszámított szállítási és rakodási költségek* számlán kell kimutatni.

Amennyiben a külön felszámított szállítási és rakodási költségeket a vállalkozó a 228. *Külön felszámított szállítási és rakodási költségek* számlán külön nyilvántartja, annak összegét negyedévenként meg kell osztani a felhasznált (értékesített) és a készleten maradó mennyiség értéke között. A felhasználásra jutó rész kiszámításának és elszámolásának szabályai általában megegyeznek az anyagárkülönbözet kiszámításának és elszámolasának szabályaival, de a készletcsökkenésre jutó rész kiszámítható tételes kigyűjtéssel is.

A vállalkozó az arányos megosztást a szállításigényes anyagok, illetőleg a többi anyag külön felszámított szállítási és rakodási költségeire külön-külön is elvégezheti. Választhat olyan megoldást is, hogy az alapanyagok, illetve az alapanyagon kívüli egyéb (segéd-, üzem-, fűtő- stb.) anyagok elkülönítése szerint számítja a felhesználásra jutó külön felszámított szállítási és rakodási költségek arányos megosztását.

„Ha a vállalkozó az anyagkészleteket a mérlegben a naptári évben legutoljára beszerzett készlet beszerzési egységárán vagy a naptári évben legelőször beszerzett készlet beszerzési árán értékeli, akkor ezen érték és a könyvszerinti érték különbözetét a 66–67. A *központi irányítás költségei* számlacsoporttal szemben kell helyesbítenie."

A választás szerint (szállítás igényes anyagok, illetve alapanyagok megkülönböztetése alapján) a külön felszámított szállítási és rakodási költségekkel közvetlenül a megfelelő termelési számlát, a többi anyagfelhasználásra jutó külön felszámított szállítási és rakodási költségekkel pedig az üzemi általános költségek vagy a 66–67. *Központi irányítás költségei* számlacsoport megfelelő számláit kell megterhelni.

A felhasználáson kívüli készletcsökkenésekre (értékesítés, selejtezés, hiány stb.) jutó külön felszámított szállítási és rakodási költségeket a 66–67. *Központi irányítás költségei* számlacsoport terhére lehet elszámolni.

Ha a tárgyévet megelőző évben a külön felszámított szállítási és rakodási költségek összege a készletcsökkenés elszámolóáron számított összegének 1%-át nem haladta meg, akkor a vállalkozónak a külön felszámított szállítási és rakodási költségek összegét nem kell megosztania készlet és készletcsökkenés között. Ebben az esetben a külön felszámított szállítási és rakodási költségek számla (számlák) egyenlegét legalább minden negyedév végén a 66–67. *Központi irányítás költségei*

számlacsoport terhére számolhatja el a vállalkozó. Ezt az elszámolási módot a vállalkozó – az előző évi tényszámok figyelembe vételével – egyik évről a másikra, mindig a tárgyév első napjával kezdődően (a változást a számlarendjében rögzítve) megváltoztathatja.

Az anyagok mennyiségében és minőségében bekövetkezett változásokat elsődlegesen az analitikus anyagkönyvelés keretében kell kimutatni, és ebből kell elkészíteni a főkönyvi könyveléshez szükséges feladásokat. Az analitikus feladásoknak kell tartalmazniuk a közvetlenül elszámolható és a költséghelyekre, azon belül funkciókra közvetetten elszámolható anyagköltség összegét.

2.3. Az anyagok állományváltozásának könyvviteli elszámolása

A következő számlaösszefüggésekben 211. számozással egyetlen anyagkészlet számlát alkalmazunk és eltekintünk attól, hogy a számlakeret 211-től 227-ig terjedő számozással lehetőséget ad az anyagkészlet számlák kijelölésére. Hasonló okokból a 44. *Szállítók (hitelezők)* számlacsoport számlái helyett 441. számozással egyetlen szállítói számlát alkalmazunk.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

a) Az anyagok beszerzésének elszámolása beszerzési ár alkalmazása esetén, ha a beszerzési ár a külön felszámított szállítási és rakodási költségeket is magába foglalja

A beérkezett anyagok számla szerinti árának, valamint a külön felszámított szállítási és rakodási költségeknek a könyvelése	T 211	–	K 441
Anyagbeszerzést terhelő rubelimport és egyéb befizetési kötelezettség könyvelése	T 211	–	K 463–01 463–07
Anyagbeszerzés után a vámköltség bevallásának (kivetésének) könyvelése	T 211	–	K 465
Anyagbeszerzéskor a vállalkozót megillető nem rubel import támogatás, fogyasztói árkiegészítés, termelési árkiegészítés könyvelése	T 361–01 361–03 361–04	–	K 211
Anyagbeszerzéskor a vállalkozót megillető vámvisszatérítés igényének könyvelése	T 465	–	K 211

b) Az anyagok beszerzésének elszámolása beszerzési ár alkalmazása esetén, ha a beszerzési ár a külön felszámított szállítási és rakodási költségeket nem foglalja magában

A beérkezett anyagok számla szerinti árának könyvelése	T 211	–	K 441
2-5. tétel azonos az a) 2-5. tétellel			
A külön felszámított szállítási és rakodási költségek összegének könyvelése	T 228	–	K 441

c) Az anyagok beszerzésének elszámolása elszámolóár alkalmazása esetén, ha az elszámolóár a külön felszámított szállítási és rakodási költségeket is magában foglalja

A beérkezett anyagok számla szerinti árának, valamint a külön felszámított szállítási és rakodási költségek könyvelése	T 229	– K 441
Anyagbeszerzést terhelő rubel import és egyéb befizetési kötelezettség bevallásának könyvelése	T 229	– K 463–01 463–07
Anyagbeszerzés után a vámköltség bevallásának (kivetésének) könyvelése	T 229	– K 465
Anyagbeszerzés után a vállalkozót megillető nem rubel import támogatás, fogyasztói árkiegészítés és termelési árkiegészítés könyvelése	T 361–01 361–03 361–04	– K 229
Anyagbeszerzéskor a vállalkozót megillető vámvisszatérítés igényének könyvelése	T 465	– K 229
A beérkezett anyagok raktárravételének könyvelése elszámolóáron	T 211	– K 229

d) Anyagok beszerzésének elszámolása elszámolóár alkalmazása esetén, ha az elszámolóár a külön felszámított szállítási és rakodási költségeket nem foglalja magában

A beérkezett anyagok számla szerinti árának könyvelése	T 229	– K 441
2-5. tétel azonos az c) 2-5. tétellel		
A külön felszámított szállítási és rakodási költségek összegének könyvelése	T 228	– K 441
A beérkezett anyagok raktárravételének könyvelése elszámolóáron	T 211	– K 229

e) Az anyagbeszerzéssel kapcsolatos egyéb tételek

Megjegyzés: a (229) számlaszám feltüntetése arra utal, hogy elszámolóár alkalmazása esetén a beszerzéskor a készletszámlára az árkülönbözet számla közbeiktatásával könyvelünk, illetve az anyagkészletek egyéb változásainál a változásra jutó árkülönbözet összegét is el kell számolni.

Szövetkezetben a tagok által behozott anyagok értékének könyvelése	T 211 (229)	– K 354
Átszervezés során átvett anyagkészlet értékének könyvelése	T 211 (229)	– K 387
Gazdasági társaságnál, leányvállalatnál a tagoktól, alapítótól átvett anyagkészletek értékének könyvelése	T 211	– K 413–415
A szállítónak visszaküldött anyagok könyvelése	T 441	– K 211 (229)
Utólag kapott engedmény, vagy utólag adott terhelés könyvelése, ha a vállalkozó a készletet, amely után az engedményt kapta, még nem használta fel	T 441	– K 211 (229) vagy
	T 211 (229)	– K 441
Átszervezéskor átadott anyagkészlet értékének kivezetése	T 387	– K 211 (229)
Az anyagbeszerzéssel kapcsolatban utólag kapott engedmény, vagy utólag adott terhelés könyvelése, ha a vállalkozó a beszerzett készletet teljesen felhasználta	T 441	– K 6–7 (51) vagy
	T 6–7 (51)	– K 441
Gazdasági társaságnak, leányvállalatnak vagyoni betétként átadott anyagok könyvelése	T 39	– K 211 (229)

f) Anyagfelhasználás elszámolása

Anyagfelhasználás könyvelése az elszámolás módjától függően, árkülönbözettel kiegészítve	T 61–67 71–77 (51)	–	K 211 (229)
Anyagfelhasználásra jutó külön felszámított szállítási és rakodási költségek könyvelése	T 61–67 71–77 (561, 57)	–	K 228
Kutatási-kísérleti fejlesztési és garanciális javítási tevékenység anyagfelhasználásának könyvelése	T 683 684 (51)	–	K 211 (229)

g) Anyageladás elszámolása

Eladott anyagok értékének könyvelése nyilvántartási áron	T 878	–	K 211
Anyageladásra jutó árkülönbözet elszámolása	T 878	–	K 229
			vagy
	T 229	–	K 878
Az anyageladásra jutó külön felszámított szállítási és rakodási költségek könyvelése	T 878	–	K 228
Az anyageladás árbevételének könyvelése	T 331	–	K 978

Megjegyzés: A h–k) pontoknál elszámolóár alkalmazása esetén az anyagok készletváltozására jutó árkülönbözet, valamint a külön felszámított szállítási és rakodási költség összegét is el kell számolni.

h) Anyaghiányok és leértékelések elszámolása

Forgalmazási veszteség könyvelése	T 61–67 71–77 (51)	–	K 211 (228) (229)
Forgalmazási veszteséget meghaladó anyaghiány könyvelése	T 896	–	K 211 (228) (229)
Felelős személyre áthárított hiány térítéssel egyező értékének könyvelése	T 878	–	K 896
Az áthárított hiány kártérítési összegének könyvelése (kapcsolódó tétel: T 978 – K 467)	T 352	–	K 978
Étkeztetési anyagok, élelmiszerek hiányának könyvelése	T 65 (51)	–	K 211 (228) (229)
Minőségi romlás miatti leértékelés, selejtezési veszteség, káresemény miatti veszteség könyvelése, az elszámolás módjától függően árkülönbözettel kiegészítve	T 892 894	–	K 211 (228) (229)

i) Anyagtöbbletek és hulladékok elszámolása

Raktári anyagtöbbletek könyvelése	T 211 (228) (229)	–	K 996
Étkeztetési anyagok, élelmiszerek többletének könyvelése	T 211 (228) (229)	–	K 65 (51)

A termelés során keletkezett hulladékok raktárra vétele	T 211	– K 6–7 (51)
Kiselejtezett állóeszközök, készletek hulladékanyagának raktárra vétele	T 211	– K 992
Káresemény során megmaradt hasznosítható hulladék raktárravétele	T 211	– K 994

j) Megmunkálásra átadott anyagok könyvelése, ha a vállalkozó az átadott anyagot leszámlázza

Az átadott anyagok nyilvántartás szerinti árának könyvelése	T 878	– K 211 (228) (229)
Az átadott anyagok eladási árának könyvelése	T 311	– K 978
A megmunkált visszaérkezett anyagok számla szerinti árának és raktárra vételének könyvelése	T 211 (228) (229)	– K 441

k) Megmunkálásra átadott anyagok könyvelése, ha a vállalkozó az átadott anyagot nem számlázta le

A megmunkálási költségek könyvelése	T 6–7 (561)	– K 441
A bérmunkát végzőnek átadott, ténylegesen beépített, felhasznált vásárolt anyagok könyvelése az előző tétellel egyidejűleg	T 6–7 (51)	– K 211 (229) (228)

l) Külföldi bérmunkából visszamaradt anyagok elszámolása

Az export bérmunkából visszamaradt anyagok készletrevétele, a belföldi áron (a vám alapjául szolgáló értéken)	T 211	– K 999
A visszamaradt anyag után a vámköltség bevallásának (kivetésének) könyvelése	T 211	– K 465
A vámköltség átutalásának könyvelése	T 465	– K 311

m) Belföldi bérmunkából visszamaradt anyag elszámolása

A belföldi bérmunkából visszamaradt anyag készletrevétele belföldi áron	T 211	– K 999
Bérmunkából visszamaradt termékhez felhasznált anyag anyagköltségként való elszámolása, ha az a vállalkozónál saját termelésű készletnek minősül	T 71–75 (51)	– K 211
A bérmunkából visszamaradt anyagból előállított késztermék raktárra vétele	T 261	– K 71–75 79

3. A fogyóeszközök könyvviteli elszámolása

Fogyóeszköznek minősül mindaz a berendezés és felszerelési tárgy (beleértve a termék tárolására szolgáló eszközöket), gépi és kézi szerszám, munka-, egyen- és védőruha – a beszerzés összegére való tekintet nélkül –, amelynek elhasználódási ideje rendeltetésszerű használat mellett legfeljebb 3 év, vagy – az elhasználódás

idejére való tekintet nélkül – amelynek egyedi beszerzési értéke nem haladja meg az 50 000 Ft-ot.

A fogyóeszközök tehát olyan munkaeszközök, amelyek a termelési folyamatban hosszabb ideig vesznek részt, de nem felelnek meg az állóeszközök kritériumainak, és ezért értékük az előállított termék, elvégzett szolgáltatás értékében fokozatosan jelennek meg.

A fogyóeszközök között kell kimutatni a Számítástechnika-alkalmazási Termékek Jegyzékében meghatározott tartalomnak megfelelően a szoftvertermékeket, a vállalkozó elhatározásától függően az állományba vett szellemi termékeket (szabadalom, ipari minta, know-how stb.).

Fogyóeszköznek minősülnek a mobil (mozgatható), valamint a modul elemekből kialakított állványok (raktári, bolti stb. berendezések), ha az elemeket nem tartósan (hegesztéssel, forrasztással vagy falba építéssel) szerelték össze (a szerelési költség alapozási és átszervezési költség, tehát nem növeli a berendezés értékét).

Tartós összeszerelés következtében azonban – ha az összeszerelt állványok értékének és a szerelés költségeinek együttes összege egy raktárhelyiségen belül az 50 000 Ft-ot meghaladja – elvesztik fogyóeszköz jellegüket. Ilyen esetben az elemeket új fogyóeszköz átsorolásként kell az állóeszközök közé felvenni, az összeszerelés költségeit pedig idegen kivitelező esetén számlázott összegben, illetve, ha az összeszerelést a vállalkozó valamelyik műhelye végzi, a saját vállalkozásban végzett beruházás szabályai szerint megállapított teljesítményértékben kell meghatározni.

Fogyóeszközként kell kimutatni mindazokat a gépeket, berendezéseket, jármű veket, amelyek az export fővállalkozás keretében költségként elszámolhatók, továbbá a nem rubel viszonylatú bérbe adott gépeket.

A fogyóeszközök könyvviteli elszámolására a vásárolt készletek elszámolására előírt nyilvántartási árak alkalmazhatók, az elszámolás egyszerűsítése céljából azonban elsősorban az elszámolóárak használata ajánlott.

Elszámolóáras nyilvántartás esetén az elszámolóár-különbözet készletre, illetve felhasználásra jutó összegét az anyagoknál leírtak szerint kell elszámolni. Az elszámolást azonban úgy kell megszervezni, hogy használt fogyóeszközre elszámolóár-különbözet nem juthat.

A fogyóeszköz-felhasználás értékét közvetlen vagy általános költségként kell elszámolni azzal, hogy év végén a könyvviteli számlákon mind a raktárban levő használt, mind a munkahelyen használatban levő fogyóeszközöket – a IV. elszámolási mód kivételével – a nyilvántartási ár 50%-ában számított értékkel kell kimutatni, ha a vállalkozó a fogyóeszközök elhasználódását nem teljesítmény- vagy időarányosan számolja el.

3.1. A fogyóeszközök és szellemi javak felhasználásának elszámolása

I. elszámolási mód: a vállalkozó a kiadott fogyóeszközök elszámolóáron számított teljes értékét a kiadás időpontjában számolja el költségként. A selejtezett fogyóeszközöket a mennyiségi nyilvántartásból vezeti ki. Év végén az analitikus nyilvántartás alapján megállapítja a használatban (munkahelyen) levő mennyiséget és annak a nyilvántartási ár 50%-ával számított értékét, majd a nyitó- és záróállomány 50 %-os értékén számított különbségével módosítja az elszámolt költségek összegét a Fogyóeszközök használatban számlával szemben.

II. elszámolási mód: a vállalkozó a kiadott új fogyóeszközök elszámolóáron

számított értékének 50%-át a kiadás időpontjában számolja el költségként, 50%-át pedig használatban levő fogyóeszközként veszi készletre. A második 50%-ot a kiselejtezés időpontjában számolja el költségként.

III. elszámolási mód: a vállalkozó a fogyóeszköz kiadása alkalmával a kiadott fogyóeszközök elszámolóáron számított teljes értékét használatban levő fogyóeszközként veszi készletre. Megtervezi az évi fogyóeszköz-felhasználás összegét, és költségként minden időszakban (hónapban, negyedévben) a terv szerint előirányzott részt számolja el. A fogyóeszköz selejtezését a mennyiségi nyilvántartásban számolja el. Év végén a ténylegesen használatban lévő fogyóeszközök 50%-os értéke és a főkönyvi számla egyenlege közötti különbözetet költségmódosításként elszámolja.

IV. elszámolási mód: a három éven túl elhasználódó fogyóeszközökre (berendezési és felszerelési tárgyakra) alkalmazhatja a vállalkozó azt a módszert is, hogy az elhasználódást hat év alatt időarányosan számolja el. Ebbe az elszámolási módba bevont fogyóeszközök körét a számlarendben rögzíteni kell. Az ilyen fogyóeszközöket az elhasználódásuknak megfelelő értékben kell a Fogyóeszközök használatban számlán szerepeltetni.

Az egyedileg 2000 Ft beszerzési érték alatti, dolgozóknak (munkahelyre) kiadott fogyóeszközök értékét a vállalkozó a kiadás időpontjában teljes egészében költségként számolhatja el. Ez esetben a dolgozóknál (munkahelyen) levő ilyen készletek értékét az évzárlat alkalmával aktiválni nem kell. A társadalmi tulajdon védelmét azonban név szerinti nyilvántartás vezetésével biztosítani kell.

A vállalkozó erre az elszámolási módra úgy is áttérhet, hogy a kérdéses eszközöknek csak egy részét (egynemű csoportját) vonja az elszámolási rend alá. Ennek megfelelően az áttérés lépcsőzetes is lehet, a vállalkozó számlarendjében azonban ezt minden esetben dokumentálni kell. Az áttérés alkalmával az ilyen fogyóeszközök nyilvántartási értékét a készletszámlával szemben közvetlen, (üzemi) általános vagy központi irányítás költségeként (a költségnem számadásban anyagköltségként) kell elszámolni. Ha a vállalkozó erre az elszámolási módra áttért, azt nem változtathatja meg.

Ha a vállalkozó a fogyóeszközök meghatározott körére költséghelyi normát állapított meg, és annak megtartását folyamatosan ellenőrzi, a dolgozóknál levő és az e körbe tartozó fogyóeszközökről név szerinti nyilvántartást vezetnie nem kell. Az ide sorolható fogyóeszközök körét és értékhatárát (amely egyedileg legfeljebb 200 Ft beszerzési ár lehet) a vállalkozás vezetője határozza meg.

Ha a vállalkozó a dolgozóknál (munkahelyen) levő, költségként már teljes egészében elszámolt, 2000 Ft egyedi beszerzési ár alatti fogyóeszközt – mivel a dolgozó kilépett stb. – raktárra visszaveszi, azt a raktári készletek között érték nélkül kell szerepeltetni.

A polgári védelem céljait szolgáló, elkülönítetten tárolt, a vállalkozó által beszerzett fogyóeszközöket selejtezésükig 100%-os értékben kell nyilvántartani.

A fogyóeszközökről olyan analitikus nyilvántartást kell vezetni, amelyből a használatban levő fogyóeszközöknek felelős személyek (egyes fogyóeszközöknél használati helyek) szerinti csoportosításban ki kell tűnniük.

A használatban levő berendezési és felszerelési tárgyakért (munkahelyenként stb.) felelős személyt kell kijelölni. A dolgozóknak kiadott munka-, védő- és egyenruhákról, szerszámokról személyenkénti nyilvántartást (szerszámkönyv) kell vezetni, és abból legalább a következő adatoknak kell kitűnniük: beszerzési ár, elszámoló ár, a kiadás időpontja, a juttatási idő.

A raktárra vett saját előállítású fogyóeszközök és gyártóeszközök értékét a 79.

Kész- és félkésztermékek elszámolása számlacsoporttal szemben kell ebben a számlacsoportban könyvelni, és a tényleges közvetlen önköltségüket egyidejűleg anyagköltségmegtérülésként kell elszámolni.

A fogyóeszközöket a számlacsoport keretében megnyitott számlákon vagy az analitikus nyilvántartásban legalább a következők szerint kell csoportosítani:

Berendezési és felszerelési tárgyak

Szerszámok

Munkaruhák, egyenruhák, védőruhák és munkavédelmi felszerelések

Szoftvertermékek.

E csoporton belül legalább a raktáron levő új és használt, valamint a használatban levő eszközök szerinti tagolást biztosítani kell.

3.2. A fogyóeszközök állományváltozásnak könyvviteli elszámolása

(A számlösszefüggesekben az *Új fogyóeszközök raktáron* számlát 2311. számlaszámmal, a *Használt fogyóeszközök raktáron* számlát 2312. számlaszámmal, a Fogyóeszközök használatban számlát 2313. számlaszámmal, az *Új gyártóeszközök raktátron* számlát 2351. számlaszámmal, a *Használt gyártóeszközök raktáron* számlát 2352. számlaszámmal, a *Gyártóeszközök használatban* számlát 2353. számlaszámmal, a *Göngyölegek* számlát 237. számlaszámmal, a Fogyóeszközök árkülönbözete számlát 2391. számlaszámmal, a *Gyártóeszközök árkülönbözete* számlát 2392. számlaszámmal, végül a *Göngyölegek árkülönbözete* számlát 2393. számlaszámmal jelöltük.)

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

a) Fogyóeszközök beszerzésének könyvelése elszámolóárak alkalmazása esetén

Új fogyóeszközök raktárra vételének könyvelése elszámolóáron	T 2311	– K 2391
A beérkezett (új vagy használt) fogyóeszközök számla szerinti árának könyvelése	T 2391	– K 441
Raktári új fogyóeszközök átárazási összegének elszámolása (elszámolóár-módosítás)	T 2311	– K 2391
		vagy
	T 2391	– K 2311
Használtan beszerzett fogyóeszközök raktárra vételének könyvelése elszámolóáron (50%-os érték)	T 2312	– K 2391
Raktáron lévő használt, illetve használatban levő fogyóeszközök átárazási összegének elszámolása (elszámolóár-módosítás)	T 2312 2313	– K 2391
		vagy
	T 2391	– K 2312 2313
Állóeszköz átsorolása új fogyóeszközzé az aktiválás időpontjára visszamenőlegesen	T 19	– K 12–13 15, 17
		és
	T 2311	– K 19
Saját termelésű fogyóeszközök raktárra vételének könyvelése elszámolóáron (árkülönbözettel kiegészítve) (kapcsolódó tétel: T 59 – K 58, a készletre vett saját termelésű fogyóeszközök közvetlen önköltségének elszámolása; elsődleges költségnem könyvelése esetén: T 2391 – K 58, kapcsolódó tétel: T 59 – K 79)	T 2311 (2391)	– K 79
		vagy
	T 2391	– K 79
		és
	T 2311	– K 2391

b) Fogyóeszköz-felhasználás könyvelése

Az I. elszámolási mód alkalmazása esetén

Új fogyóeszközök kiadásának könyvelése (100%-os érték)	T 61–67 71–77 (51)	– K 2311
Használt fogyóeszközök kiadásának könyvelése (50%-os érték)	T 61–67 71–77 (51)	– K 2312
A kiadott új fogyóeszközökre jutó árkülönbözet könyvelése (a 100%-os érték után a kiadás időszakában)	T 2391	– K 61–67 71–77 (51)
	vagy T 61–67 71–77 (51)	– K 2391
Használt fogyóeszközök visszavételezése munkahelyről (50%-os érték)	T 2312	– K 61–67 71–77 (51)
Év végén a munkahelyen használatban levő fogyóeszközök leltár és könyv szerinti értéke közötti különbözet könyvelése (50%-os érték) a leltárkülönbözetek előzetes elszámolása után	T 2313	– K 61–67 71–77 (51)
		vagy
	T 61–67 71–77 (51)	– K 2313

A II. elszámolási mód alkalmazása esetén

Új fogyóeszközök kiadásának könyvelése (50–50%-os értrék)	T 2313 61–67 71–77 (51)	– K 2311
A kiadott új fogyóeszközre jutó árkülönbözet átvezetése (a 100%-os érték után a kiadás időszakában)	T 61–67 71–77 (51)	– K 2391
		vagy
	T 2391	– K 61–67 71–77 (51)
Használt fogyóeszközök kiadásának könyvelése (50%-os érték)	T 2313	– K 2312
Használt fogyóeszközök visszavételezése munkahelyről (50%-os érték)	T 2312	– K 2313
Használatban lévő fogyóeszközök kiselejtezésének könyvelése (50%-os érték)	T 61–67 71–77 (51)	– K 2313

A III. elszámolási mód alkalmazása esetén

Új fogyóeszközök kiadásának könyvelése (100%-os érték)	T 2313	– K 2311
Használt fogyóeszközök kiadásának könyvelése (50%-os érték)	T 2313	– K 2312
Terv (előirányzat) szerinti fogyóeszköz-elhasználódás könyvelése	T 61–61 71–77 (51)	– K 2313

Kiadott új fogyóeszközre jutó árkülönbözet összegének könyvelése (a 100%-os érték után a kiadás időszakában)	T 61–67 71–77 (51)	– K 2391
		vagy
	T 2391	– K 61–67 71–77 (51)
Év végén a munkahelyen használatban levő fogyóeszközök leltár és könyv szerinti értéke közötti különbözet könyvelése (50%-os érték); a leltárkülönbözetek előzetes elszámolása után	T 61–67 71–77 (51)	– K 2313
		vagy
	T 2313	– K 61–67 71–77 (51)

IV. elszámolási mód alkalmazása esetén

Új fogyóeszköz, kiadásának könyvelése (100%-os érték)	T 2313	– K 2311
A három éven túl elhasználódó fogyóeszköz, időarányos vagy teljesítményarányos elhasználódásának könyvelése	T 61–67 71–77 (51)	– K 2313

c) Fogyóeszköz-eladás könyvelése új vagy használt raktári készletből

Eladott fogyóeszközök nyilvántartás szerinti értékének könyvelése	T 878	– K 2311 2312
Értékesítésre jutó fogyóeszköz-árkülönbözet könyvelése	T 878	– K 2391
		vagy
	T 2391	– K 878
A fogyóeszköz-eladás árbevételének könyvelése	T 312 331 352	– K 978
A felelős személyre kiszabott kártérítés összegének könyvelése (kapcsolódó tétel: T 978 – K 467)	T 352	– K 978
Felelős személyre áthárított hiány elszámolása a térítés összegével egyezően	T 878	– K 896

d) Fogyóeszköz-hiányok, -leértékelések, -többletek könyvelése

Forgalmazási veszteség könyvelése	T 61–67 71–77 (51)	– K 2311 2312
Forgalmazási veszteséget meghaladó fogyóeszközhiányok könyvelése nyilvántartás szerinti áron	T 896	– K 2311 2312
Raktározás során minőségi romlás miatt kiselejtezett fogyóeszközök nyilvántartás szerinti árának, valamint a leértékelés miatti veszteség könyvelése	T 892	– K 2311 2312
Fogyóeszköztöbblet könyvelése nyilvántartás szerinti áron	T 2311 2312 2313	– K 996

Az 1–4. tételeknél a 2311. számlával kapcsolatban a készletváltozásra jutó árkülönbözet összegét is el kell számolni.

4. Az általános és a különleges gyártóeszközök állományváltozásának könyvviteli elszámolása

A gyártóeszközök a fogyóeszközök fogalmába tartozó munkaeszközök. Elszámolásuk a termelésben elfoglalt szerepükhöz igazodik: gyártóeszközök – tekintet nélkül értékükre és elhasználódási idejükre – a gyártáshoz szükséges szerszámok és készülékek.

Az elszámolás szempontjából megkülönöbztetünk általános (univerzális) és különleges (speciális) gyártóeszközöket. Ezek besorolásáról és elszámolásáról a vállalkozó dönt.

A különleges (speciális) gyártóeszközök mindig valamely meghatározott termék (kalkulációs egység, gyártmány, gyártmánycsoport vagy megrendelés stb.) gyártásának különleges követelményei szerint készített munkaeszközök, az általános (univerázlis) gyártóeszközök pedig a több gyármány előállításához vagy több művelet elvégzéséhez használható munkaeszközök.

A gyártóeszközöket főkönyvi számlákon vagy az analitikus nyilvántartás keretében legalább új, használt, illetve használatban levő eszközök szerinti tagolásban kell kimutatni.

A különleges gyártóeszközök elhasználódásának mértékét vagy a gyártóeszközzel gyártható termékmennyiség alapján, vagy időarányosan kell megtervezni, és gyártási különköltségként minden időszakban (hónapban, negyedévben) a teljesítményarányos vagy az időarányos elhasználódásnak megfelelő részt kell elszámolni. A teljesítményarányos elhasználódás alapján való elszámolás esetén rögzíteni kell a gyártóeszközökkel gyártandó tervezett mennyiséget.

Az általános gyártóeszközök elhasználódását időarányosan kell megtervezni és költségként (üzemi általános költségként) minden időszakban (hónapban, negyedévben) az időarányos elhasználódásnak megfelelő részt kell elszámolni.

A számításba vett elhasználódási idő – akár teljesítmény-, akár időarányos elszámolás esetén – legfeljebb 3 év lehet. Az elhasználódás idejét a használatba vétel időpontjától kell számítani. Évzárlatkor az új gyártóeszközök értékét az általános szabályok szerint, a használt gyártóeszközök értékét a még hátralévő elhasználódási időnek, illetve a még le nem írt teljesítménynek megfelelő összeggel kell a könyvviteli számlákon kimutatni.

Az elhasználódási idő letelte után – tekintet nélkül arra, hogy azt teljesítmény- vagy időarányosan határozták meg – a gyártóeszközt a könyvekben értékkel szerepeltetni nem szabad; mennyiségi nyilvántartásuk azonban kötelező. Ha a vállalkozó a megállapított elhasználódási idő végéig a gyártóeszköz teljes értékét nem számolta el költségként, a még el nem számolt összeget legkésőbb az elhasználódási idő végével üzemi általános vagy központi irányítás költségeként kell elszámolni.

Az elszámolóáron nyilvántartott gyártóeszközök árkülönbözetének a készlet- és felhasználás (költségkénti elszámolás) közötti megbontására a fogyóeszközöknél elmondottak az irányadók.

4.1. Az általános és különleges gyártóeszközök állományváltozásának könyvviteli elszámolása

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A beérkezett gyártóeszköz beszerzési árának könyvelése T 2392 – K 441

Az előzetesen felszámított általános forgalmi adó könyvelése	T 466	– K 441
Új gyártóeszköz raktárra vételének könyvelése elszámolóáron	T 2351	– K 2392
Használtan beszerzett gyártóeszköz raktárra vételének könyvelése elszámolóáron (50%-os érték)	T 2352	– K 2392
Új gyártóeszközök munkahelyre kiadásának könyvelése	T 2353	– K 2351
Gyártóeszköz-költség elszámolása (idő- vagy teljesítményarányosan)	T 61–67 71–77 (51)	– K 2353
A kiadott gyártóeszközökre jutó árkülönbözet könyvelése (100%-os érték után a kiadás időpontjában)	T 2392	– K 61-67 71–77 (51) vagy
	T 61–67 71–77 (51)	– K 2392
Használt gyártóeszközök visszavételezése munkahelyről (idő- vagy teljesítményarányos érték)	T 2352	– K 2353
Saját termelésű gyártóeszközök raktárra vételének könyvelése elszámoló áron (kapcsolódó tétel: T 59 – K 58, elsődleges költséghely – költségviselő könyvelés esetén)	T 2351	– K 79
Az időszakban elkészült gyártóeszközökre jutó árkülönbözet átvezetése (kapcsolódó tétel: T 59 – K 58, vagy T 58 – K 59, elsődleges költséghely-költségviselő könyvelés esetén)	T 2392	– K 79 vagy
	T 79	– K 2392

5. A szellemi termékek könyvviteli elszámolása

5.1. A szellemi termékek köre és fogalma

Szabadalom a találmányok védelmét biztosító jog, amelyet az egyes államok szabadalmi hatóságai adnak meg, meghatározott eljárás eredményeként. Találmány maga a műszaki szellemi alkotás, míg a szabadalom az azt védő jog. Szabadalom alapján a szabadalom jogosultjának kizárólagos joga van arra, hogy a találmányt maga hasznosítsa, vagy a szabadalmi oltalom idejére (nálunk ez 20 év) másnak a hasznosításra engedélyt (licencia) adjon.

Szolgálati találmány annak a találmánya, akinek munkaviszonyból vagy más jogviszonyból folyó kötelessége, hogy a találmány tárgykörébe tartozó új műszaki megoldásokat dolgozzon ki. Szolgálati találmány esetén a szabadalom a munkáltatót illeti meg.

A szolgálati találmány

- a találmány tárgyának saját gazdasági tevékenység keretében történő előállításával, hasznosításával és forgalomba hozatalával;
- más jogi személy részére hasznosítási engedély (licencia) átadásával;
- a szabadalom átruházásával, belföldön vagy külföldön történő eladásával hasznosítható.

A szabadalmi licenciaszerződés (hasznosítási szerződés) engedélyt ad a találmány hasznosítására, aminek fejében a hasznosító licenciadíjat fizet.

Iparjogvédelem alá tartozik még a védjegy és az ipari minta joga.

Védjegyoltalom az árun vagy szolgáltatáson megkülönböztetésül alkalmazott jelzés kizárólagos használatát biztosítja.

Az ipari mintaoltalom a termék külalakjára vonatkozik, de a termékbe foglalt műszaki megoldást nem védelmezi.

Nem szabadalmazott találmányok jogvédelmét a vagyoni értékű gazdasági, műszaki és szervezési ismeretek és tapasztalatok védelméhez hasonlóan kell biztosítani.

Know-how szerződések, know-how jellegű ismeretek és tapasztalatok esetén a védelmet nem törvény, hanem maga a szerződés biztosítja.

Az újítói jog nem nyújt kizárólagos hasznosítási lehetőséget a megoldásra, de biztosítja a szerző anyagi és erkölcsi elismerését az újítás hasznosítása vagy átadása esetén.

A műszaki-gazdasági szellemi szolgáltatás új ismereteknek (kutatási eredmények, találmányok, szellemi termékek, új műszaki-gazdasági megoldások, szervezési, vezetési, piaci ismeretek) a gazdasági folyamatokba történő bevezetésére irányuló vállalkozás vagy tevékenység, amely a hasznosítható ismeretek feltárására, fejlesztésére és terjesztésére egyaránt kiterjed.

A szellemi termék előállítója (a feltaláló, az újító) általában a felhasználási jogot adja el. A felhasználási jogot megszerző jogi személy (vállalat, szövetkezet, gazdasági társaság) vagy magánvállalkozó a szellemi terméket saját maga hasznosítja, felhasználja vagy harmadik személy részére értékesíti.

A polgári törvénykönyv 86. § (1) bekezdése szerint a szellemi alkotás a törvény védelme alatt áll. A védelmet a szerzői jog, az iparvédelmi (a szabadalmi, a védjegyeredet megjelölés, származásjelzés és mintaoltalom), továbbá az újítói jog határozza meg. A törvény védi továbbá azokat a szellemi alkotásokat is, amelyekről külön jogszabályok nem rendelkeznek, de amelyek társadalmilag széles körben felhasználhatók.

A szellemi alkotások védelméről a következő jogszabályok rendelkeznek:

- a szerzői jogról szóló 1969. évi III. törvény és a végrehajtására kiadott 9/1969. (XII. 29.) MM-rendelet;
- a találmányok szabadalmi oltalmáról szóló 1969. évi II. törvény és a végrehajtására kiadott 4/1969. (XII. 28.) OMFB–IM együttes rendelet;
- a szolgálati találmányért járó díjazásról és a találmányokkal kapcsolatos egyes intézkedésekről szóló 11/1983. (V. 12.) MT-rendelet;
- az újításokról szóló 78/1989. (VII. 10.) MT-rendelet;
- a védjegyekről szóló 1969. évi IX. törvény és a végrehajtására kiadott 2/1970. (IV. 1.) OMFB–IM együttes rendelet;
- az ipari mustrák és minták jogi oltalmáról és azok lajstromozásáról szóló 107 709/1907. KM-rendelet.

1988. január 1-jétől a vállalkozó elhatározásától függően a következő vásárlás útján szerzett szellemi termékek aktiválhatók és vehetők fel a készletek közé:

- az iparjogvédelemben részesülő szellemi termékek közül a szabadalom és az ipari minta;
- a jogvédelemben nem részesülő, de titkosság révén monopolizált szellemi termékek közül a know-how, a gyártási eljárás.

1989. január 1-jétől a saját előállítású szellemi termékek (találmányok, szabadalmak, ipari minták, gyártási eljárások) is aktiválhatók a 234. *Szellemi javak* számlán, a saját előállítású szellemi termék érdekében ténylegesen felmerült közvetlen költségek egyidejű csökkentésével.

A vásárolt szellemi termékeket beszerzési áron (vételáron), a saját előállítású szellemi termékeket tényleges közvetlen önköltségen kell a készletre venni.

A gazdasági társaságban a nem pénzbeli betétként, hozzájárulásként (apport-

ként) rendelkezésre bocsátott szellemi terméket a társasági szerződés szerint értékelt összegben kell a készletek közé felvenni.

A szellemi termékek a 23. számlacsoporton belül megnyitott 234. *Szellemi javak* számlán tarthatók nyilván. A készletrevétel nem kötelező.

5.2. Vásárolt szellemi termékek készletre vétele

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

Szabadalom, know-how, gyártási eljárás és szabadalmazott találmányhoz kapcsolódó ipari minta vásárlásának könyvelése	T 234	– K 441
A szállítói számla alapján előzetesen felszámított általános forgalmi adó könyvelése	T 4661	– K 441
Kizárólag értékesítés céljára vásárolt szellemi termékek raktárra vételének könyvelése beszerzési áron (kapcsolódó tétel: T 4661 – K 441, a szállítói számla alapján előzetesen felszámított általános fogalmi adó könyvelése)	T 281–296	– K 441

5.3. Saját előállítású szellemi termékek készletre vétele

A saját előállítású szellemi termékek közvetlen költségeit folyamatosan kell gyűjteni a 6831. számlán. A kutatás, a fejlesztés sikeres befejezése után, az első hasznosítás alkalmával a szellemi termékek – az előállításra fordított közvetlen költségek megtérülésként való elszámolásával – készletre vehetők a 234. *Szellemi javak* számlán.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A saját előállítású szellemi termékek közvetlen költségeinek elszámolása a havi feladások alapján	T 6831 (51–56)	– K 21–23 311, 312, 471, 473, 44
A saját szellemi termék készletrevétele és a felmerült közvetlen költségek megtérülésként való elszámolása az első hasznosítás alkalmával	T 234	– K 6831 (58)

5.4. Szellemi termékek gazdasági társaságba vitele

Gazdasági társaságba nem pénzbeli betétként (hozzájárulásként) szellemi termékek is bevihetők. Az apportként bevitt szellemi termékeket a társasági szerződésben meghatározott értéken kell kimutatni. Különbséget kell tenni aközött, hogy a szellemi termék a társaság alapítójának könyveiben értékkel szerepel vagy nem szerepel. Amennyiben a szellemi terméket az alapító tag értékben tartja nyilván, a szellemi terméket a 39. *Befektetett eszközök* számlacsoport terhére kell a könyvekből kivezetni.

A nem pénzbeli betét rendelkezésre bocsátásának könyvelése a gazdasági társaság alapítójánál.

A nem pénzbeli betétként rendelkezésre bocsátott szellemi termékek könyv szerinti értékének könyvelése	T 39	– K 234

Gazdasági társaságba apportként bevitt szellemi termék társasági szerződésben meghatározott értéke eltérhet a nyilvántartás szerinti értéktől. Ez esetben a társasági szerződésben, az alapszabályban rögzített érték és nyilvántartás szerinti érték közötti különbözetet a 39. *Befektetett eszközök* számlacsoportban a felhalmozott vagyonnal szemben kell elszámolni. Könyvelési tétel az alapító tagnál:

A könyvekben nyilvántartott szellemi termék fel-vagy leértékelésének elszámolása a felhalmozott vagyonnal szemben	T 39	– K 42
		vagy
	T 42	– K 39

Amennyiben az alapító tag a szellemi terméket a könyvekben értékkel nem tartja nyilván, úgy az alapítónak a szellemi termék apportként való bevitelét a társaságba a 39. *Befektetett eszközök* számlacsoport terhére és a felhalmozott vagyon javára kell elszámolnia. Könyvelési tétel az alapító tagnál:

Szellemi termék nem pénzbeli betétként (apportként) való könyvelése a társasági szerződésben meghatározott összegben	T 39	– K 42

Számlaösszefüggés a gazdasági társaságnál, részvénytársaságnál és korlátolt felelősségű társaságnál:

A tagoktól (alapítóktól) átvett szellemi termékek könyvelése vagyoni hozzájárulásként, alaptőkeként, törzstőkeként	T 234	– K 415
		413
		414

5.5. Költségelszámolás

A szellemi termékek viszonylag hosszabb időn keresztül használhatók és értéküket fokozatosan adják át a felhasználásukkal előállított termékeknek. Az elhasználódás mértéke – a gyártóeszközök elhasználódásához hasonlóan – darab- vagy időarányosan tervezhető, s ennek megfelelően a költségelszámolás teljesítmény- vagy időarányosan történik.

A szellemi termékek felhasználását a fogyóeszközök IV. elszámolási módja szerint kell elszámolni. Ez azt jelenti, hogy a vállalkozó megtervezi a szellemi termékek elhasználódását s azokat a teljesítmény- vagy időarányos elhasználódásnak megfelelően a termék közvetlen önköltségében gyártási különköltségként vagy üzemi általános költségként számolja el. A vállalkozó a szellemi terméket a használatbavételtől számított 6 éven belül köteles leírni. A szellemi termékek értékesítése vagy selejtezése esetén az általános előírások szerint kell eljárni.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

Szellemi termékek teljesítményarányos vagy időarányos elszámolása gyártási különköltségként vagy üzemi általános költségként	T 6–7 (51)	– K 234
Szellemi termék maradékértékének elszámolása a használatbavételtől számított hatodik év végén	T 6–7 (51)	– K 234

A vállalkozó – választásától függően – a szellemi termékek beszerzését elszá-

molhatja a 683. *Kutatási-kísérleti fejlesztés költségei* számla terhére is. A saját előállítású szellemi termékek közvetlen költségeit mindig a 683. számlán kell elszámolni.

Amennyiben a tárgyévben ténylegesen felmerült kutatási-kísérleti fejlesztés költségeinek összege jelentősen (legalább 10%-kal) meghaladja az előző három év átlagában felmerült hasonló költségek összegét, akkor a többletköltségek 4 évre elhatárolhatók, azok átmenő aktívaként könyvelhető, a kutatási-kísérleti fejlesztés költségeinek egyidejű csökkentésével, ha az átmenő aktíva képzése nem okoz fizetésképtelenséget (azaz az átmenő aktíva saját vagy idegen forrással történő finanszírozása megoldódott).

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

Szellemi termékek vásárlásának kutatási-kísérleti fejlesztés költségeként való könyvelése beszerzési áron	T 6831 (51)	–	K 441
Saját előállítású szellemi termékek közvetlen költségeinek elszámolása a havi feladások alapján	T 6831 (51–56)	–	K 21–23 311, 312, 471, 473, 44
Kutatási-kísérleti fejlesztés költségeinek időbeli elhatárolása: a felmerült többletköltségek átmenő aktívaként való könyvelése	T 379	–	K 6831 (57)
A kutatási-kisérleti fejlesztés költségei időbeli elhatárolásának megszüntetése.	T 6831 (57)	–	K 379

Amennyiben a találmányi díj vagy a hasznosítási (licenc) díj elszámolása darabaránosan történik, úgy a találmányi díj, illetve a licencdíj felmerüléskor a termék közvetlen önköltségében gyártási különköltségként elszámolható.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉS:

A találmányi díj, a licencdíj és az újítási díj gyártási különköltségként történő elszámolása a termék közvetlen önköltségében	T 71 (561, 562)	–	K 411 311, 312, 4622

5.6. Szellemi termékek eladása

Szellemi termék harmadik személy részére történő továbbeladása belkereskedelmi tevékenységnek minősül, így az értékesítést 25%-os általános forgalmi adó terheli.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉS:

Szellemi termékek és áruként nyilvántartott szellemi termékek eladásának könyvelése (kapcsolódó tétel: T 331 – K 91–97; T 331 – K 467, a fizetendő általános forgalmi adó könyvelése)	T 81–87	–	K 234 281–296

A felhasználó az előzetesen felszámított általános forgalmi adót – ha nem adómentes szolgáltatáshoz használja fel – a költségvetéstől visszaigényelheti.

6. Göngyöleg

Göngyöleg mindaz a csomagolási eszköz vagy edényzet, amely a terméket szállítás közben a megrongálódástól óvja és rendeltetési céljának megfelelően többször is felhasználható (zsák, rakodólap, rekesz, láda, hordó, ballon, kanna, palack, csévefélék, kartondoboz stb.), továbbá amelyekre vonatkozóan a rendelkezések a kibocsátó visszaváltási kötelezettségét előírják.

A könyvviteli elszámolás szempontjából nem göngyöleg az olyan többszöri felhasználásra alkalmatlan csomagolóanyag, amely az áru közvetlen tartozéka és az árutól való elválasztása az árut jellegétől fosztaná meg (konzervdoboz, tubus, fiola, ampulla, műanyag tasak, műanyag burkolat stb.).

Nem göngyöleg a kizárólag tárolásra vagy a vállalkozáson belüli szállításra (anyagmozgatásra) használt csomagolási eszköz vagy edényzet sem. Ha azonban ugyanazt a csomagolási eszközt vagy edényzetet a vállalkozó tárolásra, belső szállításra és külső szállításra is használja, azt göngyölegként kell kezelni.

Kizárólag export céljait szolgáló – belföldi forgalomba, többszöri felhasználásra nem kerülő – speciális csomagolóeszközök nem minősülnek gönyölegnek. Ezeket a csomagolóeszközöket a többi anyagoktól elkülönítetten a 21–22. *Anyagok* számlacsoportban kell kimutatni, összességükben beszerzési áron.

Az importból beérkezett, de többszöri felhasználásra nem kerülő csomagolási anyagok – mivel a göngyöleg általános fogalmának nem felelnek meg – nem tekinthetők göngyölegnek. Ha ezeket a csomagolási anyagokat a vállalkozónak leszámlázták, azokat a 21–22. *Anyagok* számlacsoportban kell készletre vennie a 44. *Szállítók (hitelezők)* számlacsoport megfelelő számlájával szemben, számla szerinti áron. Ha nem számlázták le, a készletrevételt hulladék vagy haszonanyag értékben a 999. *Egyéb bevételek* számlával szemben kell könyvelni. Az ilyen csomagolási anyagok felhasználását vagy értékesítését az anyagokra vonatkozó szabályok szerint kell elszámolni.

A göngyölegkibocsátó vállalkozó a göngyölegek beszerzési ára és betétdíja közötti különbözet összegét a 23. *Fogyóeszközök és göngyölegek* számlacsoportban megnyitott *Göngyölegek árkülönbözete* számlán mutatja ki.

A *Göngyölegek árkülönbözete* számla egyenlegét legalább minden negyedév végén a 899. *Egyéb ráfordítások*, illetve a 999. *Egyéb bevételek* számlával szemben el kell számolni.

A göngyölegek betétdíjának változását a 899. Egyéb *ráfordítások*, illetve a 999. *Egyéb bevételek* számlával szemben kell könyvelni.

A saját előállítású göngyölegeket – eladási áron – a megfelelő árbevételi számlacsoporttal szemben kell készletre venni. Eladási ár alatt az árképzési szabályok szerint megállapított árat kell érteni.

A használt göngyölegek selejtezését a vállalkozó közvetlen költségként vagy általános költségként számolhatja el. A raktáron levő új göngyölegek selejtezését a 892. *Selejtezések és leértékelések* számlával szemben kell elszámolni.

A szállító a termék kiszállításakor a számlázott göngyöleg betétdíjas értékét árbevételként számolja el. A vevőtől visszavett göngyöleg értéke az árbevételt csökkenti.

Ha a göngyölegkibocsátó vállalkozó – a rendelkezések adta kereteken belül – a vevőkkel más elszámolási módban (csak mennyiségi elszámolás, cseregöngyöleg stb.) állapodott meg, a göngyöleget mindig a kibocsátónak, illetve a kezelőnek kell ilyen címen könyveiben kimutatnia.

A vevő az áruval átvett göngyölegeket a szállító által számlázott betétdíjon

köteles készletre venni. Ha a visszaküldött göngyölegért a göngyölegkibocsátó a betétdíjnál alacsonyabb összeget térít, a különbözetet a visszaküldőnél központi irányítás költségeként, a költségnem elszámolásában 561. *Anyagjellegű egyéb költségek* számla terhére kell elszámolni.

6.1. A betétdíjas göngyölegek könyvviteli elszámolása

A számlaösszefüggéseknél az üvegpalackokra és az öblös (konzerves) üvegekre együttesen az üveggöngyöleg megjelölést alkalmazzuk.

Üveggöngyölegek elszámolása a termelő vállalkozónál

Az üvegipartól (göngyöleg-előállító) vásárolt új üveggöngyöleg beszerzésének könyvelése számla szerinti értékben	T 2393	– K 441
A vásárolt üveggöngyöleg általános forgalmi adójának könyvelése	T 891	– K 441
Az üvegipartól (göngyöleg-előállítótól) vásárolt új üveggöngyöleg készletre vétele kibocsátói betétdíjon	T 237	– K 2393
Az üveges konzervet termelő vállalkozónál a betétdíj-különbözet átvezetése a kiskereskedelmi, vendéglátó vállalkozónak való kiszállításkor, ha a közvetlen kapcsolatban nem a kibocsátói betétdíjat érvényesítik	T 2392	– K237
Az üveges konzervet termelő vállalkozónál a betétdíj-különbözet átvezetése a kiskereskedelmi vendéglátó vállalkozótól visszavett öblös (konzerves) üvegek készletrevételkor, ha a közvetlen kapcsolatban nem a kibocsátói betétdíjat érvényesítik	T 237	– K 2393
A termelő vállalkozónál az új üveggöngyöleg számla szerinti ára és kibocsátói betétdíja közötti különbözet, valamint, ha a kiskereskedelmi, vendéglátó vagy közületi (felhasználó) vállalkozóval közvetlen kapcsolatban nem a kibocsátói betétdíjat érvényesíti, a betétdíjkülönbözet elszámolása negyedévenként	T 2393 T 899	– K 999 vagy – K 2393
A forgalmazó vállalkozónak kiszállított üveggöngyöleg elszámolása kibocsátói betétdíjon (kapcsolódó tétel: T 878 – K 237)	T 331	– K 978
A forgalmazó vállalkozótól visszavett üveggöngyöleg elszámolása kibocsátói betétdíjon (kapcsolódó tétel: T 237 – K 878)	T 978	– K 331
A saját kiskereskedelmi boltnak kiszállított üveggöngyöleg elszámolása kibocsátói betétdíjon (kapcsolódó tétel: T 878 – K 237)	T 298	– K 978
A saját kiskereskedelmi bolt terhelése a boltnak kiszállított üveggöngyöleg fogyasztói betétdíjon számított összegével	T 281	– K 298
A saját kiskereskedelmi boltnak kiszállított üveggöngyöleg betétdíj-különbözetének elszámolása	T 878	– K 298
A saját kiskereskedelmi bolttól visszavett üveggöngyöleg elszámolása kibocsátói betétdíjon (kapcsolódó tétel: T 978 – K 298)	T 237	– K 878
A saját kiskereskedelmi bolt mentesítése a visszavett üveggöngyöleg fogyasztói betétdíjon számított összegével	T 298	– K 281
A saját kiskereskedelmi bolttól visszavett üveggöngyöleg betétdíj-különbözetének elszámolása	T 298	– K 878

Üveggöngyölegek elszámolása a forgalmazó vállalkozónál

Az üvegpalackos árut termelő vállalkozótól beszerzett üvegpalack könyvelése kibocsátói betétdíjon	T 237	– K 441

A kiskereskedelemnek kiszállított üvegpalack könyvelése kibocsátói betétdíjon (kapcsolódó tétel: T 878 – K 237)	T 331	– K 978
A kiskereskedelemtől visszavett üvegpalack könyvelése kibocsátói betétdíjon (kapcsolódó tétel: T 237 – K 878)	T 978	– K 331
Az üvegpalackos árut termelő vállalkozónak visszaküldött üvegpalack könyvelése kibocsátói betétdíjon	T 441	– K 237
Az öblös (konzerves) üveges árut termelő vállalkozótól beszerzett öblös (konzerves) üveg könyvelése kibocsátói betétdíjon	T 237	– K 441
A beszerzett öblös (konzerves) üveg kibocsátói és forgalmazói betétdíja közötti különbözet elszámolása	T 81–87	– K 237
A kiskereskedelemnek kiszállított öblös (konzerves) üveg könyvelése forgalmazói betétdíjon (kapcsolódó tétel: T 878 – K 237)	T 331	– K 978
A kiskereskedelemtől visszavett öblös (konzerves) üveg könyvelése forgalmazói betétdíjon (kapcsolódó tétel: T 237 – K 878)	T 978	– K 331
Az öblös (konzerves) üveg visszaszállítása az öblös (konzerves) üveges árut termelő vállalkozónak kibocsátói betétdíjon	T 441	– K 237
Az öblös (konzerves) üveges árut termelő vállalkozónak visszaszállított öblös (konzerves) üveg kibocsátói betétdíja és forgalmazói betétdíja közötti különbözet elszámolása	T 237	– K 81–87

Üveggöngyölegek elszámolása a közületi (felhasználó) vállalkozónál

Vásárláskor az üveggöngyöleg készletre vétele a szállító által érvényesített betétdíjon	T 237	– K 441 312
Az üveggöngyöleg visszaküldésekor a készletcsökkenés elszámolása a készletrevételkor alkalmazott betétdíjon	T 441 312	– K 237

Göngyölegekkel kapcsolatos egyéb elszámolások

Saját előállítású göngyöleg raktárra vételének könyvelése termelői áron	T 237 (2392)	– K 91–97
Saját előállítású göngyöleg készletre vételi értéke alapján fizetendő általános forgalmi adó könyvelése belső számla alapján	T 891	– K 467
Göngyölegek betétdíj-változáásnak könyvelése	T 899 T 237	– K 237 vagy – K 999
A szállítóktól érkezett göngyölegek betétdíjon számított (számlázott) értékének könyvelése	T 237	– k 441
Vevőknek áruval elküldött göngyölegek könyvelése (betétdíjas áron) (kapcsolódó tétel: T 878 – K 237)	T 331	– K 978
Vevőktől visszaérkezett göngyölegek könyvelése (betétdíjas áron) (kapcsolódó tétel: T 237 – K 878)	T 978	– K 331
A kiselejtezett használt göngyölegek nyilvántartási áron számított értékének (100%) elszámolása	T 61–67 71–77 (51)	– K 237
A kiselejtezett göngyölegek hulladékértékenek elszámolása	T 211	– K 61–67 71–77 (51)
Raktáron levő új göngyölegekkel kapcsolatos selejtezési és leértékelési veszteségek elszámolása az eredmény terhére (a göngyöleghulladék elszámolása: T 211 – K 237)	T 892	– K 237
A göngyölegtöbbletek könyvelése	T 237	– K 996

Forgalmazási veszteségen belüli göngyöleghiányok könyvelése	T 61–67 71–77 (51)	– K 237.
Forgalmazási veszteségen felüli göngyöleghiányok könyvelése	T 896	– K 237
A Göngyölegek árkülönbözete számla egyenlegének átvezetése negyedévenként	T 2393	– K 999 vagy
	T 899	– K 2393

7. A szoftvertemékek könyvviteli elszámolása

A fogyóeszközök között a főkönyvi könyvelésben vagy az analitikus nyilvántartásokban elkülönítetten kell kimutatni a Számítástechnikai-alkalmazási Termékek Jegyzékében (SZATJ) meghatározott tartalomnak megfelelően a szoftvertermékeket. Szoftverterméknek minősülnek a gépi adathordozón digitálisan rögzített programtermékek és a gépi adatfeldolgozási dokumentáció.

Minden, rendszerint egyes mikroszámítógépekbe beépített és a számítógéppel együtt számlázott programterméket a gép részének kell tekinteni és nem szabad külön nyilvántartani (a géppel együtt állóeszközként kell aktiválni). A be nem épített szoftvertermékek beszerzése viszont nem minősül beruházásnak, s így azok fogyóeszközök között kimutathatók és felhasználásuk termelési költségként elszámolható.

A programtermék példánnyal együtt vásárolt felhasználói dokumentáció a programtermékkel együtt számolható el. Amennyiben a vállalkozó a felhasználói dokumentációt külön is értékesíti, úgy azt a programtermékektől elkülönítve célszerű nyilvántartani.

A saját kezdeményezésre, szolgáltatás céljából előállított vagy vásárolt adattermékeket (adatállományokat) szintén a szoftvertermékek között kell nyilvántartani és kimutatni, vásárlás esetén beszerzési áron, saját előállítás esetén tényleges közvetlen önköltségen. Felhasználásuk elszámolása megegyezik a szoftvertermék példányok felhasználásának elszámolásával. Folyamatos karbantartásuk költségei a tevékenység általános költségei között számolhatók el. Nem szabad készletre venni a nem szolgáltatás céljára előállított vagy vásárolt adatterméket.

A szoftvertermékek könyvviteli elszámolása a következőképpen történik.

a) Az előállítónál (fejlesztőnél):

A megbízás alapján végzett vagy kizárólag értékesítés céljára előállított szoftvertermékek költségeit a tevékenységek (termelés) költségei között kell elszámolni, éspedig a szolgáltatás népgazdasági ágba sorolt vállalkozóknak az alaptevékenység költségei között a 71–76 számlacsoportokban, míg a többi vállalkozónak (például iparvállalatoknak, építőipari vállalkozóknak) a 778. *Egyéb tevékenységek költségei* között. A befejezetlen termékeket a 25. Befejezetlen termelés számlacsoport, a késztermékeket (elkészült szoftvertermék példányokat és gépi dokumentációt) a 26. Késztermékek számlacsoport külön megnyitott alszámláján tényleges közvetlen önköltségen kell kimutatni. Az átvezetés és a készletrevétel a 79. számlacsoporton keresztül történik.

A saját előállítású szoftvertermékek használatbavétele esetén, a fogyóeszközök készletrevételéhez hasonlóan, a 79. *Kész- és félkésztermékek elszámolása* számlacsoporton keresztül kell a készletre vett szoftvertermékek tényleges közvetlen önköltségét a 231–233. *Fogyóeszközök* számlákra átvezetni. A készletrevétellel egyidejűleg a

ténylegesen felmerült és elszámolt költségeket megtérülésként az 58. számlacsoport javára kell elszámolni.

A saját kezdeményezésre végzett szoftvertermék kutatási-kísérleti fejlesztésének költségeit a 683. Kutatási-kísérleti fejlesztés költségei számlán kell gyűjteni és kimutatni. Értékesítéskor a kutatási-kísérleti fejlesztés eredményeként előállított szoftvertermék tényleges közvetlen önköltségét a 683. *Kutatási-kísérleti fejlesztés költségei* számláról kell átvezetni a szolgáltatói ágazati könyvviteli előírások szerint könyvelő vállalkozónak a 81–86. számlacsoportba, a többi vállalkozónak pedig a 878. *Egyéb tevékenységek elszámolt önköltsége* számla kijelölt alszámlájára. Saját használatba vétel esetén a kutatási-kísérleti fejlesztés során előállított fogyóeszközökre vonatkozó előírások szerint kell eljárni és az előző bekezdésben ismertetett módon kell a készletrevételt és a megtérülést elszámolni. Egyidejűleg a készletrevett szoftverterméket a használt szoftvertermékek nyilvántartására szolgáló számlára kell átvezetni.

b) Az alkalmazónál (felhasználónál):

A vásárolt és saját előállítású szoftverterméket a könyvviteli nyilvántartásban a 231–233. *Fogyóeszközök* számlákon belül megnyitott külön számlán vagy az analitikus nyilvántartásbann elkülönítve kell kimutatni. A vásárolt szoftvertermékeket (szofvertermék példányokat) beszerzési áron, a saját előállítású szoftvertermékeket (szoftvertermék példányokat) tényleges közvetlen önköltségen kell értékelni és nyilvántartani. A kizárólag értékesítés céljából vásárolt programtermék példányokat beszerzési áron a 281–296. *Áruk* számlák között megnyitott alszámlán (vagy analitikus nyilvántartásokban elkülönítve) kell nyilvántartani.

A szoftvertermékek felhasználását termelési költségként – a vállalkozó elhatározásától függően a – fogyóeszközök II. vagy IV. elszámolási módja szerint lehet elszámolni.

A II. elszámolási mód alkalmazása esetén a felhasznált szoftvertermékek első 50%-os értékét a 6. vagy 7. számlaosztályokban termelési költségként kell elszámolni, míg a rendeltetésszerűen használatba vett szoftverterméket a használt szoftvertermékek között 50%-os értékben kell kimutatni. Az utolsó alkalmazás alkalmával (illetve az utolsó alkalmazást követő harmadik év végén mindenképpen) a használt, szoftvertermékek maradék 50%-os értékét termelési költségként (gyártási különköltségként, vagy üzemi általános költségként) kötelező elszámolni. A három éven belül nem használt, készletrevett szoftvertermékeket ki kell selejtezni. A IV. elszámolási mód alkalmazása esetén a vállalkozó a raktáron levő szoftvertermékeket átvezeti a használt szoftvertermékek kijelölt számlájára, ezzel egyidejűleg megtervezi a szoftvertermékek elhasználódását, majd a felhasználást a teljesítmény- vagy időarányos elhasználódásnak megfelelően (a felhasználás jellegétől függően) gyártási különköltségként vagy üzemi általános költségként számolja el. A vállalkozó a IV-es elszámolási mód alkalmazása mellett a szoftvertermékeket a használatbavételtől számított hat éven belül köteles leírni.

Ha a szoftvertermék példányokat a vállalkozó által gyártott és értékesített termékbe (például vezérlőprogram beépítése pénztárgépbe) építik be, a programpéldányok felhasználása – a vásárolt, illetve saját előállítású félkésztermékek (alkatrészek) felhasználásához hasonlóan — közvetlen anyagköltségként számolható el.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

Vásárolt szoftvertermékek és gépi adatfeldolgozási dokumentáció készletrevételének könyvelése beszerzési áron	T 2311	– K 441

Szállítói számla alapján előzetesen felszámított általános forgalmi adó könyvelése	T 4661	– K 441
Kizárólag értékesítés céljára vásárolt szoftvertermékek és gépi adatfeldolgozási dokumentáció raktárra vételének könyvelése beszerzési áron	T 281–296	– K 441
A szállítói számla alapján előzetesen felszámított általános forgalmi adó könyvelése	T 4661	– K 441
Megbízás alapján vagy értékesítésre előállított szoftvertermékek közvetlen költségeinek könyvelése a havi feladások alapján	T 778 (51–56)	– K 18, 2, 3, 4
Értékesítés céljára előállított szoftvertermék készletrevételének könyvelése tényleges közvetlen önköltségen	T 26	– K 79
A megbízás alapján vagy értékesítés céljára előállított szoftvertermékek eladásának könyvelése (kapcsolódó tétel: T 331 – K 978; T 331 – K 4671 a fizetendő általános forgalmi adó könyvelése)	T 878	– K 26
A megbízás alapján vagy értékesítés céljára előállított szoftvertermékek eladásának könyvelése szolgáltatói ágazati könyvviteli előírások szerint könyvelő vállalkozónál (kapcsolódó tétel: T 331 – K 91–96, T 331 – K 467)	T 81–86	– K 26
Saját előállítású szoftvertermék készletrevételének könyvelése és a felmerült közvetlen költségek megtérülésként való elszámolása	T 2311	– K 79 (58)
Saját kezdeményezésre, kutatási-kísérleti fejlesztés keretében előállított szoftvertermékek közvetlen költségeinek könyvelése a havi feladások alapján	T 6831 (51–56)	– K 18, 2, 3,4
Saját kezdeményezésre, kutatási-kísérleti fejlesztés keretében előállított szoftvertermékek tényleges önköltségének átvezetése értékesítés alkalmával (kapcsolódó tétel: T 331 – K 978; T 331 – K 467) a fizetendő általános forgalmi adó könyvelése)	T 878	– K 6831
Kutatási-kísérleti fejlesztés keretében előállított szoftvertermék készletrevételének könyvelése használatbavétel esetén és ténylegesen felmerült közvetlen költségek megtérüléseként való elszámolása	T 2311	– K 6831 (58)
A szoftvertermék használatbavételének könyvelése 50%-os értéken a fogyóeszközök II. elszámolási módjának alkalmazása esetén (kapcsolódó tétel: T 2313 – K 2311, a második 50%-os érték)	T 6–7 (51)	– K 2311
Szoftvertermék elszámolása az utolsó alkalmazást követő harmadik év végén, ha az használatban volt (második 50%)	T 6–7 (51)	– K 2313
Három éven belül nem használt szoftvertermék selejtezése könyv. szerinti értéken	T 892	– K 2311
A szoftvertermékek használatbavételének könyvelése a fogyóeszközök IV. elszámolási módjának alkamazása esetén	T 2313	– K 2311
A szoftvertermékek felhasználásának gyártási különköltségként vagy üzemi általános költségként való elszámolása a fogyóeszközök IV. elszámolási módja szerint	T 6–7 (51)	– K 2313

8. A saját termelésű készletek

A vállalkozónál saját termelésű készletek között kell nyilvántartani
- az állatok (24. számlacsoport),
- a befejezetlen termelés (25. számlacsoport),

– a félkész termékek (25. számlacsoport) és
– a késztermékek (26. számlacsoport)
értékét.

A mérleg és vagyonkimutatás készítéséről szóló rendelet* előírásai értelmében a vállalkozónak saját termelésű készleteit – a mezőgazdasági üzemek alaptevékenységéből származó termékei kivételével – tényleges közvetlen önköltségen kell értékelni a mérlegben.

A könyv- és zeneműkiadó vállalatok a nyereséges kiadványokat közvetlen önköltségen, a veszteséges kiadványokat az elérhető árbevétel összegén kötelesek nyilvántartani.

Elérhető árbevétel a fogyasztói ár általános forgalmi adóval és kereskedelmi árréssel csökkentett összege (kiadói árbevétel). Veszteséges az a kiadvány, amelynek közvetlen önköltsége magasabb az elérhető árbevételnél.

A „krúda" félkészterméknek minősül, tényleges közvetlen önköltségen kell nyilvántartani.

Egyes kertészeti tevékenységet végző vállalatok** a befejezetlen növénytermelést a központilag kiadott elszámolásokon kötelesek értékelni.

A saját termelésű készletek nyilvántartási ára
– tényleges közvetlen önköltség vagy
– elszámolási egységár lehet.

A tényleges közvetlen önköltség akkor alkalmazható, ha a vállalkozó a készletrevétel alkalmával rendelkezik olyan utókalkulációval, amelyből a készletre vett termék tényleges közvetlen önköltsége megállapítható.

Az elszámolási egységár a tervezett, norma szerinti, vagy az előző időszak (időszakok) értékelés alapjául szolgáló tényleges közvetlen önköltségéből képzett közvetlen önköltség, vagy az eladási árból képzett diktált ár lehet.

Az elszámolási egységárat a vállalkozás szintjén kell kialakítani. Egy-egy készletfajtának (késztermék, félkész termék) egy vállalkozáson belül csak egy (azonos) elszámolási egységára lehet.

Elszámolási egységáron történő nyilvántartás esetén a raktárra vett saját termelésű termékek tényleges közvetlen önköltségen számított értékét meg kell bontani az elszámolási egységáron számított értékre és az elszámolási egységáron számított érték, valamint a tényleges közvetlen önköltségen számított érték közötti különbözetre. (A különbözet összegét a vállalkozó a 249. Állatok készletérték-különbözete, a 259. *Befejezetlen termelés* és félkész termékek készletérték-különbözete, valamint a 269. *Késztermékek készletérték-különbözete* számlán tartja nyilván.)

A készletcsökkenésre jutó készletérték-különbözet számításának módja megegyezik az anyagár-különbözet számítási módjával.

A saját termelésű készletek leltározása során megállapított különbözeteket a 882. *Saját termelésű készletek különbözetei* számla terhére vagy javára, ezen készletek selejtezését és leértékelését szintén a 882. számla terhére, a készletekben bekövetkezett kár összegét a 894. *Káreseményekmiatti veszteségek* számla terhére kell elszámolni.

---

* 62/1988. (XII. 24.) PM-rendelet
** 4/1977. (Ép. Ért. 3.) ÉVM utasítás

8.1. Befejezetlen termelés állományváltozásának könyvviteli elszámolása

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

Év végén a befejezetlen termelés állományának átvezetése a többletek és hiányok elszámolása után	T 251	– K 71–77
A befejezetlen termelés hiányainak könyvelése	T 882	– K 71–77
A befejezetlen termelés többletének könyvelése	T 71–77	– K 882
Évnyitás után a befejezetlen termelés állományának visszavezetése	T 71–77	– K 251
Befejezetlen termelésben káresemény miatt bekövetkezett kár elszámolása tényleges közvetlen önköltségen	T 894	– K 71–77 251
A káresemény térítésére a biztosító intézet által átutalt összeg könyvelése	T 311	– K 994
A felelős károkozókra áthárított kártérítés könyvelése (kapcsolódó tétel: T 91–97 – K 467, a fizetendő általános forgalmi adó összegének könyvelése)	T 352	– K 91–97
A káresemény során megmaradt hulladék raktárra vétele	T 211	– K 994

8.2. Félkész és késztermék állományváltozásának könyvviteli elszámolása

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

a) Félkész termékek raktárra vételének elszámolása

Félkész termékek raktárra vételének könyvelése (elszámolási egységáron)	T 256	– K 79
A raktárra vett félkész termékekre jutó készletérték-különbözet könyvelése	T 259	– K 79 vagy
	T 79	– K 259
Év végén a raktáron levő félkész termékek értékének helyesbítése az utókalkuláció szerinti vagy norma szerinti közvetlen önköltségre	T 81–87	– K 259 vagy
	T 259	– K 81–87

b) Félkész termékek kiadása továbbfeldolgozásra

Továbbfeldolgozásra kiadott félkész termékek értékének könyvelése elszámolási egységáron	T 71–77	– K 256
A továbbfeldolgozásra kiadott félkész termékekre jutó készletérték-különbözet könyvelése	T 71–77	– K 259 vagy
	T 259	– K 71–77

c) Félkész termékek értékesítésének könyvelése

Értékesített félkész termékek könyvelése elszámolási egységáron	T 81–87	– K 256
Az értékesített félkész termékre jutó készletérték-különbözet könyvelése	T 81–87	– K 259 vagy
	T 259	– K 81–87
Értékesített félkész termékek árbevételének könyvelése	T 331	– K 91–97
A vevők által visszaküldött félkész termékek értékének könyvelése elszámolási egységáron	T 256	– K 81–87

A vevők által visszaküldött félkész termékekre jutó készletérték-különbözet könyvelése	T 259	– K 81–87
		vagy
	T 81–87	– K 259
A vevők által visszaküldött félkész termék árbevételének könyvelése	T 91–97	– K 331

d) Félkész termékek hiányának, többletének, leértékelésének, káresemény miatti veszteségek elszámolása

Félkésztermék-hiány könyvelése tényleges közvetlen önköltségen	T 882	– K 256 (259)
Félkésztermék-többlet könyvelése tényleges közvetlen önköltségen	T 256 (259)	– K 882
Félkész termékek leértékelési veszteségének könyvelése tényleges közvetlen önköltségen	T 882	– K 256 (259)
Félkész termékekben káresemény miatt bekövetkezett kár elszámolása tényleges közvetlen önköltségen	T 894	– K 256 (259)
A biztosító intézet által átutalt összeg könyvelése	T 311	– K 994
A felelős károkozóra áthárított kártérítés könyvelése (kapcsolódó tétel: T 91–97 – K 467, a fizetendő általános forgalmi adó összegének könyvelése)	T 352	– K 91–97
A káresemény során megmaradt hulladék raktárra vétele	T 211	– K 994

e) Késztermékek raktárra vételének könyvelése

Késztermékek raktárra vételének könyvelése elszámolási egységáron	T 261	– K 79
Raktárra vett késztermékekre jutó készletérték-különbözet (a tényleges közvetlen önköltség és az elszámolási egységár közötti különbözet) könyvelése	T 269	– K 79
		vagy
	T 79	– K 269
Év végén a raktáron levő késztermékek értékének helyesbítése az utókalkuláció vagy norma szerinti közvetlen önköltségre	T 81–87	– K 269
		vagy
	T 269	– K 81–87

f) Késztermékek értékesítésének könyvelése

Értékesített késztermékek elszámolási egységáron számított értékének könyvelése	T 81–87	– K 261
Az értékesített késztermékekre jutó készletérték-különbözet könyvelése	T 269	– K 81–87
		vagy
	T 81–87	– K 269
Az értékesített késztermék árbevételének és a fizetendő általános forgalmi adó összegének könyvelése	T 331	– K 91–97 467
A vevők által visszaküldött késztermékek könyvelése elszámolási egységáron	T 261	– K 81–87
A vevők által visszaküldött késztermékekre jutó készletérték-különbözet könyvelése	T 269	– K 81–87
		vagy
	T 81–87	– K 269
A vevők által visszaküldött késztermékek árbevételének és fizetendő általános forgalmi adójának könyvelése	T 91–97 467	– K 331

g) Késztermékek kiszállítása és értékesítése saját boltban

A saját boltban kiszállított késztermékek értékének könyvelése elszámolási egységáron	T 81–87	– K 261
A saját boltba kiszállított késztermékekre jutó készletérték-különbözet könyvelése	T 269 T 81–87	– K 81–87 vagy – K 269
A saját boltba kiszállított késztermékek értékének könyvelése kiskereskedelmi árréssel csökkentett fogyasztói áron	T 298	– K 91–97
A bolti árukészlet állományba vétele fogyasztói áron	T 281	– K 298
A boltban értékesített áruk árbevételének könyvelése eladási áron	T 311 312	– K 975
A boltban értékesített áruk könyvelése eladási áron	T 875	– K 281
A boltban értékesített árukra jutó árrés átvezetése	T 298	– K 875

h) Késztermékek hiányának, többletének, leértékelésének káresemény miatti veszteségének könyvelése

Késztermékhiány könyvelése tényleges közvetlen önköltségen	T 882	– K 261 (269)
Késztermékтöbblet könyvelése tényleges közvetlen önköltségen	T 261 (269)	– K 882
Késztermékek leértékelésének és selejtezésének könyvelése tényleges közvetlen önköltségen	T 882	– K 261 (269)
Késztermékekben káresemény miatt bekövetkezett kár elszámolása tényleges közvetlen önköltségen	T 894	– K 261 (269)
A biztosító intézet által átutalt összeg könyvelése	T 311	– K 994
A felelős károkozóra áthárított kártérítés könyvelése (kapcsolódó tétel: T 91–97 – K 467, a fizetendő általános forgalmi adó összegének könyvelése)	T 352	– K 91–97
A káresemény során visszamaradt hulladékok készletrevételének elszámolása	T 211	– K 994

9. Az állatok könyvviteli elszámolása

A vállalkozók állatállománya a könyvviteli elszámolás szerint
- tenyészállatok
- növendék-, hízó és egyéb állatok

csoportba sorolhatók.

A csoportosításon belül
- tenyészállatok közé a tenyésztésre és az igavonásra tartott állatok tartoznak,
- növendék állatok a szopós és az elválasztott állatok értékesítésükig, hízóba állításukig vagy tenyészállattá való átminősítésükig,
- hízó állatok közé tartoznak a hízóba állított tenyész- és növendék állatok,
- egyéb állatok közé a nem tenyész egyéb állatok tartoznak: baromfi, galamb, nyúl, hal, nutria stb.

A könyvviteli elszámolás szempontjából minden állat – beleértve a tenyészállatokat is – saját termelésű készletnek minősülnek.

Az állatok nyilvántartási ára lehet az elszámolási egységár is. Az elszámolási egységáron és a tényleges közvetlen (szűkített) önköltségen számított élőtömeg érték

közötti különbözetet a külön megnyitott készletérték-különbözeti számlán kell kimutatni, és azt legalább év végén meg kell osztani az állománycsökkenés és a készlet között úgy, hogy a készletérték-különbözet számlán csak az év végén meglevő állatállományra jutó készletérték-különbözet maradhat. A megosztás számítására az anyagárkülönbözet megosztására vonatkozó képlet alkalmazható.

9.1. Az állatok állományváltozásának könyvviteli elszámolása

TENYÉSZÁLLATOK:

a) Tenyészállatok beszerzésének elszámolása

A vásárolt tenyészállatok beszerzési árának (vételár, külön felszámított szállítási és rakodási költség) könyvelése (kapcsolódó tétel: T 241 – K 71–77)	T 773 (51)	– K 44

b) Tenyészállattá átminősített növendék állatok elszámolása

A tenyészállattá átminősített növendék állatok állományba vétele nyilvántartási áron	T 2411	– K 2419
A növendék állat értékének kivezetése növendék állat elszámolási egységáron	T 2419	– K 242–248
Átminősített növendék állatok nyilvántartási árának tényleges közvetlen önköltségen számított élőtömeg önköltségre helyesbítése év végén	T 2419 T 249	– K 249 vagy – K 2419

c) Tenyészállatok értékesítésének elszámolása

Az értékesített tenyészállatok árbevételének elszámolása	T 33	– K 973
Az értékesített tenyészállatok nyilvántartási áron számított értékének kivezetése	T 873	– K 2411
Az értékesített tenyészállatok nyilvántartási árához kapcsolódó készletérték-különbözet kivezetése	T 2419 T 873	– K 873 vagy – K 2419

d) Tenyészállatok hízóba állításának elszámolása

A hízóba állított tenyészállatok nyilvántartási árának kivezetése	T 773	– K 2411
A hízóba állított tenyészállatok nyilvántartási árához kapcsolódó készletérték-különbözet kivezetése	T 773 T 2419	– K 2419 vagy – K 773

e) Tenyészállatok átadása saját húsüzemnek

Saját húsüzemi feldolgozásra átvett tenyészállatok nyilvántartási áron számított értékének könyvelése	T 773	– K 2411
A saját húsüzemi feldolgozásra átvett tenyészállatok nyilvántartási árához kapcsolódó készletérték-különbözet kivezetése	T 773 T 2419	– K 2419 vagy – K 773

f) Tenyészállatok kényszervágásának, elhullásának elszámolása

Kényszervágott, elhullott tenyészállatok nyilvántartási áron számított értékének könyvelése	T 894	– K 2411
A kényszervágott, elhullott tenyészállatok nyilvántartási árához kapcsolódó készletérték-különbözet könyvelése	T 894	– K 2419
		vagy
	T 2419	– K 894
A kényszervágott, elhullott tenyészállatok visszanyert anyagának raktárra vétele	T 211	– K 994
A biztosító intézet térítésének könyvelése	T 311	– K 994

NÖVENDÉK, HÍZÓ- ÉS EGYÉB ÁLLATOK

a) Növendék, hízó- és egyéb állatok beszerzésének elszámolása

Növendék, hízó- és egyéb állatok állományba vétele tényleges beszerzési áron	T 773 (51)	– K 44
Növendék, hízó- és egyéb állatok beszerzési árának átvezetése	T 249	– K 773
Állományba vétele a megfelelő állatcsoport elszámolási egységárán	T 242–248	– K 249

b) Növendék, hízó- és egyéb állatok állományának növekedése szaporulatból és tömeggyarapodásból

Szaporulat és tömeggyarapodás könyvelése havonként (negyedévenként) a megfelelő növendék, hízó- és egyéb állatcsoport elszámolási egységárán, az elszámolás módjától függően készletérték-különbözettel kiegészítve	T 242–248 (249)	– K 773 (79)

c) Növendék, hízó- és egyéb állatok értékesítésének elszámolása

Értékesített növendék, hízó- egyéb állatok árbevételének könyvelése	T 33	– K 973
Az értékesített növendék, hízó- és egyéb állatok elszámolási egységáron számított értékének kivezetése	T 873	– K 242–248
Az értékesített növendék, hízó- és egyéb állatok elszámolási egységárához kapcsolódó készletérték-különbözet könyvelése	T 873	– K 249
		vagy
	T 249	– K 873

d) Növendék, hízó- és egyéb állatok átadása saját húsüzemnek

Saját húsüzemi feldolgozásra átadott növendék, hízó- és egyéb állatok elszámolási egységáron számított értékének könyvelése	T 773	– K 242–248
Saját húsüzemi feldolgozásra jutó készletérték-különbözet könyvelése	T 773	– K 249
		vagy
	T 249	– K 773

e) Növendék, hízó- és egyéb állatok hízóba állításának és korosbításának elszámolása

Növendék állatok és egyéb állatok korosbításának és hízóba állításának könyvelése az érintett állatcsoportok elszámolási egységárán	T 773 T 242–248	– K 242–248 és – K 773
A korosbításra és hízóba állításra jutó készletérték-különbözet könyvelése	T 773 T 249	– K 249 vagy – K 773

f) Növendék, hízó- és egyéb állatok kényszervágásának és elhullásának elszámolása

Kényszervágott és elhullott növendék, hízó- és egyéb állatok elszámolási egységáron számított értékének könyvelése	T 894	– K 242–248
Kényszervágott és elhullott növendék, hízó- és egyéb állatok elszámolási egységárához kapcsolódó készletérték-különbözet könyvelése	T 894 T 249	– K 249 vagy – K 894
A kényszervágott, elhullott állatok visszanyert anyagának raktárra vétele	T 211	– K 994
A biztosító intézet térítésének könyvelése	T 311	– K 994

g) Készletérték-különbözet elszámolása

A növendék, hízó- és egyéb állatok év végi állományának elszámolási egységáron számított értéke és a tényleges közvetlen önköltségen számított élőtömeg értéke közötti különbözet átvezetése	T 773 T 249	– K 249 vagy – K 773

10. A képzőművészeti alkotások könyvviteli elszámolása

Képzőművészeti alkotás mindaz, amelyet kizárólag díszítőelemként alkalmaznak és a vállalkozó tevékenységét közvetlenül nem szolgálja.

A 238. *Képzőművészeti alkotások* számlán kell nyilvántartani az értékesítésig, a selejtezésig azokat a képzőművészeti alkotásokat, amelyek beszerzési értéke nem haladja meg a 50 000 Ft-ot.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

Vásárolt képzőművészeti alkotások készletrevétele beszerzési áron	T 238	– K 441
Többletként fellelt képzőművészeti alkotások nyilvántartásba vétele a beszerzési árral azonos nyilvántartási értéken	T 238	– K 996
Értékesített képzőművészeti alkotások nyilvántartási értékének kivezetése	T 878	– K 238
Értékesített képzőművészeti alkotások árbevételének könyvelése	T 331	– K 978
Selejtezett, megsemmisült képzőművészeti alkotások nyilvántartási értékének elszámolása	T 892	– K 238
Hiányzó képzőművészeti alkotások nyilvántartási értékének kivezetése	T 896	– K 238

11. A jóléti készletek könyvviteli elszámolása

A 27. *Jóléti készletek* számlacsoportban kell kimutatni a jóléti célt szolgáló anyagok és fogyóeszközök állományát. A szakszervezeti tulajdonban levő készleteket nem szabad itt nyilvántartani.

A számlán levő új jóléti fogyóeszközöket beszerzési vagy elszámolóáron, a további jóléti fogyóeszközöket a beszerzési ár vagy elszámolóár 50%-os értékével kell nyilvántartani.

A számlához kapcsolódó analitikus nyilvántartást az általános előírások szerint kell megszervezni, de azt az egyéb eszközöktől elkülönítve kell vezetni.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

a) A jóléti készletek beszerzésének és felhasználásának elszámolása

Jóléti készletek beszerzésének könyvelése	T 27	– K 311 312 441
Jóléti készletek (anyagok, fogyóeszközök) felhasználásának, kiselejtezésének könyvelése	T 65 (51)	– K 27

b) A jóléti készletek értékesítésének elszámolása

Jóléti készletek értékének kivezetése	T 878	– K 27
Jóléti készletek árbevételének könyvelése	T 331	– K 978

12. Áruk könyvviteli elszámolása

A vállalkozónak az általában változatlan állapotban való továbbadás (kereskedelmi forgalomba hozás) céljából beszerzett termékek készletének értékét (ideértve a termelőeszköz-kereskedelmi tevékenység ellátása céljából tárolt eszközöket is) áruként kell nyilvántartani.

A vállalkozó szempontjából anyagnak minősülő vásárolt készleteket – még akkor is, ha egy részüket a vállalkozó változatlan állapotban továbbadja (értékesíti) – nem árukként, hanem a 21–22. *Anyagok* számlacsoportban kell kimutatni.

A boltokban, vendéglátó egységekben árunak kell tekinteni
- a göngyölegeket,
- az áruval mért és annak árában értékesített csomagolóanyagokat,
- a vendéglátó egységekben az ételek készítéséhez felhasznált nyersanyagokat,
- a külön felszámított csomagolóanyagokat.

Ha a vállalkozó a készletszámlákon az árukészleteket elszámolóáron tartja nyilván, a készletek beszerzési áron és elszámolóáron számított értéke közötti különbözetet a számlacsoport keretében megnyitott áruk árkülönbözete számlán kell kimutatni.

Az árukészlet beszerzési áron számított értéke és az eladási áron számított értéke közötti különbözetet az *Árrés* számlán kell kimutatni.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

a) Az áruk beszerzésének elszámolása

Az eladásra szánt áruk beszerzésének könyvelése elszámolóáron, illetve beszerzési áron való nyilvántartás esetén	T 299	– K 441 vagy
	T 281	- K 441
Az előzetesen felszámított általános forgalmi adó könyvelése	T 466	– K 441

Eladásra szánt áruk raktárra vételének könyvelése elszámolóáron	T 281	– K 299
Rubel import beszerzés után a befizetési kötelezettség könyvelése	T 281 (299)	– K 463-01
Vámköltség kivezetésének (bevallásának) könyvelése	T 281 (299)	– K 465
Árubeszerzés után a vállalkozót megillető nem rubel import támogatás, termelési árkiegészítés igényének könyvelése	T 361–01 361–04	– K 281 (299)
Import után kapott kereskedelempolitikai támogatás könyvelése	T 384 (299)	– K 281

b) Az áruk értékesítésének elszámolása

Eladott áruk könyvelése beszerzési áron vagy elszámolóáron	T 875	– K 281
Külföldre értékesített, vásárolt áruk beszerzési árának vagy elszámolóárának könyvelése	T 876	– K 281
Az eladásra jutó árkülönbözet könyvelése elszámolóár alkalmazása esetén	T 299	– K 875 vagy
	T 875	– K 299
Az áruk értékesítése miatt a vevőnek számlázott összegek könyvelése	T 331	– K 975
Fizetendő általános forgalmi adó könyvelése	T 331	– K 467
Az értékesítés után elszámolt fogyasztási adó befizetési kötelezettség, illetve fogyasztói árkiegészítés igényének könyvelése	T 98	– K 463-03 illetve
	T 361–03	– K 91–97 (975)

c) A bolti értékesítés elszámolása

A bolti készlet állományba vétele eladási áron	T 281	– K 298
A boltokban értékesített áruk könyvelése eladási áron	T 875	– K 281
A boltban értékesített árukra jutó árrés könyvelése	T 298	– K 875
Saját boltba szállított késztermékek értékének könyvelése a kiszállításor érvényes nagykereskedelmi áron (az általános forgalmi adót is tartalmazó kiskereskedelmi árréssel csökkentett eladási áron, belső átadási áron)	T 298	– K 91–97
A boltban értékesített áruk árbevételének elszámolása a pénztárjelentés alapján	T 312	– K 975
Fizetendő általános forgalmi adó elszámolása	T 975	– K 467

d) Saját boltba kiszállított termékek elszámolása

A saját boltba kiszállított késztermékek értékének könyvelése elszámolási egységáron	T 81–87	– K 261
A saját boltba kiszállított késztermékekre jutó készletérték-különbözet könyvelése	T 269	– K 81–87 vagy
	T 81–87	– K 269
A saját boltba kiszállított késztermékek értékének könyvelése a kiszállításkor érvényes nagykereskedelmi áron (az általános forgalmi adót is tartalmazó kiskereskedelmi árréssel csökkentett eladási áron, átadási áron)	T 298	– K 91–97
A bolti árukészlet állománybavétele eladási áron	T 281	– K 298

A boltban értékesített áruk (és a felelős személyre áthárított áruhiányok) árbevételének könyvelése eladási áron	T 311 312 352	–	K 975
Fizetendő általános forgalmi adó elszámolása	T 975	–	K 467
A boltban értékesített áruk könyvelése eladási áron	T 875	–	K 281
A boltban értékesített árukra jutó árrés átvezetése	T 298	–	K 875

e) A leltározási különbözetek, leértékelések és károk elszámolása

Áruk forgalmazási veszteségének könyvelése	T 61–67 775 776 (561)	–	K 281 (299)
Áruk forgalmazási veszteséget meghaladó hiányának könyvelése	T 896 298	–	K 281 (299)
Áruk többletének könyvelése	T 281 (299)	–	K 996
Áruk selejtezési és leértékelési veszteségének elszámolása (beszerzési áron, a hulladék értékével csökkentve)	T 892 298	–	K 281 892 (299)
Az árukészletben elemi csapás miatt bekövetkezett károk elszámolása (beszerzési áron)	T 894 298	–	K 281 (299)

13. Az alvállalkozói teljesítmények könyvviteli elszámolása

A különböző tevékenységek megvalósításában (termékek előállításában, szolgáltatások nyújtásában) számos vállalkozó működhet közre, a munkák összetett jellegéből kifolyólag a szerződések megvalósítása nem lehet a szerződést megkötő vállalkozó egyedüli feladata. A vállalkozó jogosult alvállalkozó igénybevételére, ugyanakkor az alvállalkozó bevonására vonatkozó döntés minden felelősségét a vállalkozó viseli. Alvállalkozó teljesítménynek tekintendő mindaz a munka, melyet a szerződés alapján elvégzendő munkák közül a megrendelővel szerződött vállalkozó helyett más szervezet végez el.

Az alvállalkozók a profiljuknak megfelelő saját teljesítéseiket önállóan végzik. Ebből következik az is, hogy az alvállalkozói munkák befejezése időben nem esik egybe a munkák teljes befejezésével. Az alvállalkozói teljesítések elszámolását nem a megrendelő, hanem a vállalkozó fogadja. s ehhez jogilag a megrendelőnek nincs köze.

Az alvállalkozói teljesítmények esetében

- a megrendelő a válllalkozóval, a vállalkozó az alvállalkozóval áll szemben;
- az alvállalkozó a vállalkozónak készterméknek minősülő terméket szállít vagy szolgáltatás jellegű tevékenységet végez;
- a vállalkozó az alvállalkozó által szállított terméken további műveletet nem végez, és azt saját termékével (teljesítményével) együtt számlázza tovább a megrendelőnek;
- a megrendelőnek számlázott összeg, a vállalkozó árbevétele a továbbszámlázott alvállalkozói teljesítményt is magába foglalja, a statisztikai számbavétel szempontjából a tevékenység saját teljesítményeként nem vehető figyelembe.

Az alvállalkozói minőségben végzett munkák elszámolásához a szerződéskötési feltételeket ugyanolyan szempontok alapján kell figyelembe venni, mint a vállalko-

zási minőségben végzett munkáknál. A munkák elszámolásának bizonylati rendjét és alapokmányait illetően is az általános feltételek az irányadók.

Az alvállalkozói teljesítmények elszámolása a 297. *Alvállalkozói teljesítmények* számlán történik.

A 297. *Alvállalkozói teljesítmények* számla terhére az alvállalkozók benyújtott számláinak bruttó összegét kell könyvelni (készletre venni) a 44. *Szállítók (hitelezők)* számlacsoporttal szemben; a számla javára az alvállalkozói teljesítmények továbbszámlázásakor kell könyvelni a megfelelő számlacsoportokkal, illetve számlákkal szemben (az értékesítés elszámolt önköltségeként). A továbbszámlázott alvállalkozói teljesítményeket akkor is el kell számolni az értékesítés önköltségében, ha az alvállalkozó számlája még nem érkezett be a vállalkozóhoz. Ilyen esetekben a nem számlázott alvállalkozói teljesítmények értékét a 44. *Szállítók (hitelezők)* számlacsoportban megnyitott külön számla elismerése mellett kell egyidejűleg készletre venni. (Ez utóbbi könyvelés csak akkor sztornírozható, ha az alvállalkozó számlája beérkezett.)

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A vállakozónak leszámlázott alvállalkozói teljesítmények elszámolása	T 297	– K 44
A vállalkozási tevékenység keretében továbbszámlázott alvállalkozói teljesítmények könyvelése	T 81–87	– K 297
Továbbszámlázott, de az alvállalkozó által a vállalkozónak még le nem számlázott teljesítmények könyvelése	T 81–87	– K 297
		egyidejűleg
	T 297	– K 44

Az alvállalkozói teljesítmények elszámolásán belül sajátos helyet foglalnak el a megbízásos beruházáshoz kapcsolódó alvállalkozói teljesítmény-elszámolások, valamint a közvetített szolgáltatások elszámolása.

Az általános forgalmi adóról szóló módosított 1987. évi V. törvény egyes rendelkezéseinek végrehajtásáról intézkedő 81/1988. (XII. 12.) MT-rendelet 1. § (2) bekezdése szerint:

„A beruházás lebonyolítását megbízási szerződés alapján végző, a beruházás pénzeszközei felett is rendelkező adóalany a megbízás tárgyát képező beruházás tekintetében vevőnek és eladónak is minősül."

Ennek megfelelően a lebonyolító a 19. *Beruházások* számlacsoport helyett a 297. *Alvállalkozói teljesítmények* számlán könyveli a megbízásos beruházásokkal kapcsolatos költségeket.

A lebonyolító a megbízásos beruházások vállalkozóinak, egyéb szállítóinak – a lebonyolító nevére és címére kiállított – részszámláiban, számláiban leszámlázott összegeket (az elvégzett munkák teljesítményértékét, a leszállított eszközök értékét), azaz a megbízásos beruházás beruházási ráfordításait, költségeit a 297. *Alvállalkozói teljesítmények* számla elkülönített számláján (és a kapcsolódó analitikában) köteles készletre venni.

A lebonyolító a 297. *Alvállalkozói teljesítmények* számla elkülönített számlája terhére könyveli a nem rubel elszámolású import beszerzésre a vámhatóság által kivetett vámköltséget (vámot és vámkezelési díjat), a rubel import utáni befizetéseket (esetleg visszajáró összegeket), továbbá a megbízásos beruházáshoz kapcsolódóan bevallott egyszeri telekigénybevételi díjat is.

A lebonyolítónak a 297. *Alvállalkozói teljesítmények* számla elkülönített szám-

láján kell kimutatnia – a megbízásos beruházáshoz kapcsolódóan – az általa fizetett, elszámolt egyéb fejlesztési célú kifizetéseket is, a végleges pénzátadások kivételével.

A lebonyolító az általa beszerzett, a megbízásos beruházáshoz kapcsolódó, állóeszköznek nem minősülő eszközök, beruházásnak nem minősülő teljesítmények (pl. állóeszköz-fenntartás) számlázott értékét ugyancsak a 297. *Alvállalkozói teljesítmények* számla elkülönített számlájára könyveli.

A lebonyolítónak a 297. *Alvállalkozói teljesítmények* számlához kapcsolódóan a megbízásos beruházásokról – megbízásonként – olyan analitikus nyilvántartást kell vezetni, amely a megbízásos beruházás megkezdésétől a beruházás végleges pénzügyi lezárásának időpontjáig a beruházással kapcsolatos teljesítményi, pénzügyi, statisztikai adatszolgáltatáshoz, a megbízásos beruházás üzembe helyezéséhez, aktiválásához, a mérlegbeszámoló kitöltéséhez szükséges adatokat tartalmazza.

A lebonyolító a megbízásos beruházással kapcsolatosan a 297. *Alvállalkozói teljesítmények* számla elkülönített számlájára könyvelt tételeket (számlázott teljesítményértéket, vámköltséget, adókat stb.) köteles – a megbízási szerződés alapján elszámolható lebonyolítási díjjal együtt vagy anélkül – havonta, de legalább negyedévenként továbbszámlázni.

Továbbszámlázáskor a lebonyolító a 297. számla javára könyveli a részszámla, a számla alapján:

– a megbízónál beruházási költségnek minősülő tételek, a beruházásnak nem minősülő teljesítmények számlázott, bevallott, kivetett összegeit a 872. Építőipari tevékenység elszámolt önköltsége számlára történő közvetlen átvezetéssel,

– az egyéb fejlesztési célú kifizetések, a megbízásos beruházáshoz kapcsolódó, állóeszköznek nem minősülő eszközök számlázott, bevallott, kivetett összegeit a 878. Egyéb tevékenységek elszámolt önköltsége számlára történő átvezetéssel.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A megbízásos beruházás vállalkozói, alvállalkozói, egyéb szállítói által számlázott összegek, a kivetett vámköltség, a bevallott rubel import utáni befizetés, a megbízásos beruházással kapcsolatosan bevallott egyszeri telekigénybevételi díj könyvelése a számlák, a vámhatóság kivetése, az adóbevallás alapján	T 297	– K 44 465 463–01 463–10 469
A megbízásos beruházással kapcsolatosan fizetendő közterülethasználati díj, ingatlan átírással kapcsolatos illetékek, a föld vagy telek kezelői jogának megszerzésével kapcsolatos eljárási költségek, az esetleges tartós használatbavételi díj előírásának könyvelése a bevallott, kivetett összegben	T 297	– K 469
A megbízásos beruházással kapcsolatos import beszerzéseknél az árubehozatali engedélykérelem beadványi illetékének, az import beruházási beszerzések statisztikai illetékének elszámolása a bevallással egyezően	T 297	– K 463–06 465
A megbízásos beruházás megvalósítása következtében vétlenül okozott kár helyreállítása számlázott összegének könyvelése (külön-külön a kárt szenvedett vállalkozónál állóeszköz-fenntartásnak, illetve beruházásnak minősülő helyreállítások összegeit)	T 297	– K 44
A beruházásnak nem minősülő teljesítmények vállalkozói számlái szerinti összegek könyvelése a vállalkozók részszámlái, számlái alapján	T 297	– K 44
A megbízásos beruházáshoz kapcsolódó, állóeszköznek nem minősülő eszközbeszerzések számlázott összegének, kivetett vámköltségének, bevallott rubel import utáni befizetésének könyvelése a számlák, a vámhatóság kivetése, az adóbevallás alapján	T 297	– K 44 465 463–0i

A megbízásos beruházás vállalkozói, alvállalkozói, egyéb szállítói által számlázott, valamint a beruházásnak nem minősülő teljesítmények megbízó felé történő továbbszámlázott összegének (beleértve a vámköltséget, az adókat stb.) átvezetése (kapcsolódó tétel: T 331 – K 972)	T 872	– K 297
A megbízásos beruházáshoz kapcsolódó – a lebonyolítónál elsődlegesen elszámolt – egyéb fejlesztési célú kifizetések, valamint állóeszköznek nem minősülő eszközbeszerzések továbbszámlázott összegének átvezetése (kapcsolódó tétel: T 331 – K 978)	T 878	– K 297

A 297. *Alvállalkozói teljesítmények* számlán kell kimutatni azt a továbbszámlázandó összeget, amelyet a vállakozó a nevére leszámlázott szolgáltatásból (pl. áramdíj, telefonköltség, fűtési díj stb.) más vállalkozóra részben vagy egészben áthárít (közvetett szolgáltatás).

Közvetett szolgáltatás tehát az, amikor a szolgáltatást igénybe vevő vállalkozó a kapott szolgáltatás egy részét vagy egészét harmadik személy részére átadja (közvetíti). (Az általános forgalmi adó szempontjából: aki – az idegenforgalmi szolgáltatás kivételével – a saját nevében, harmadik személy által is igénybe vett szolgáltatást rendel meg, a szolgáltatás tekintetében annak igénybevevőjének, a harmadik személy részére átadott szolgáltatás tekintetében pedig annak nyújtójának minősül.)

A szolgáltatás ellenértékének (a vállalkozóra, illetve harmadik személyre eső) megosztását vagy a tényleges igénybevétel alapján, vagy szerződésben előre meghatározott vetítési alap arányában lehet elvégezni.

A megosztás (és ennek megfeleően a könyvelés) történhet a szolgáltatást nyújtó számlájának beérkezésekor esetenként (külön-külön), esetenkénti kontírozással:

A vállalkozónak leszámlázott szolgáltatás ellenértékének könyvelése a szolgáltatást nyújtó számlájának beérkezésekor	T 6–7 297 (51–56)	– K 44
A vállalkozónak leszámlázott szolgáltatások továbbszámlázásra kerülő összegének könyvelése (kapcsolódó tétel: T 331 – K 91–97	T 81–87	– K 297

valamint történhet több számla beérkezését követően:

A vállalkozónak leszámlázott szolgáltatások ellenértékének könyvelése	T 297	– K 44
A vállalkozónak leszámlázott szolgáltatások továbbszámlázásra kerülő összegének könyvelése (kapcsolódó tétel: T 331 – K 91–97	T 81–87	– K 297
Avállalkozónak leszámlázott szolgáltatások ellenértéke vállalkozót terhelő összegének visszavezetése	T 44	– K 297
Az előző tétel szerinti vállalkozót terhelő összeg költségkénti elszámolása	T 6–7 (51–56)	– K 44

14. A készletek általános forgalmi adójának könyvviteli elszámolása

Az általános forgalmi adó – érvényre juttatva az adó közgazdaságilag semleges jellegét – nem jelenik meg a készletek értékében, még a bolti kiskereskedelemben sem, ahol az eladási árba beépített általános forgalmi adót az árrés ellentételezi.

A szállító számlájában külön tételként érvényesített általános forgalmi adó tehát a vevőnél pénzügyi elszámolási tétel, amelyet

– adóköteles tevékenységhez történő beszerzés esetén, mint előzetesen felszámított általános forgalmi adót, beszámít a fizetendő általános forgalmi adóba, illetve
– adómentes tevékenységhez történő beszerzés esetén elszámol az eredmény terhére.

A készletek általános forgalmi adójának általános szabályaitól eltér
– az első belföldi tulajdonosnál az import termék és
– a göngyöleg adózása.

Import termék esetében az adófizetési kötelezettség az első belföldi tulajdonost terheli és a befizetés utáni elszámolásainál előzetesen felszámított adóként kezeli.

Göngyöleg esetében a kibocsátó a szállító számlájában érvényesített általános forgalmi adót – függetlenül attól, hogy adóköteles tevékenységhez használja fel – nem számíthatja be a fizetendő forgalmi adó összegébe, hanem azt az eredmény terhére köteles elszámolni.

Az import készletek adóelszámolása

A törvény szerint az import termékek után is kell általános forgalmi adót fizetni.

Importnak minősül a külkereskedelmi áruforgalomban belföldre behozott termék, ide értve az olyan szolgáltatást is, amelynek ellenértéke része a termék vámértékének, illetve határparitásos értékének, kivéve
– a behozatali előjegyzésben vámkezelt,
– a belföldi tértiáru kivételével az ellenérték nélkül behozott,
– a kiviteli előjegyzésből változatlan állapotban visszahozott belföldi eredetű terméket.

Importnak minősül továbbá a külkereskedelmi áruforgalmon kívül behozott termék is, ha jogszabály így rendelkezik.

A külföldön végzett tevékenységhez (függetlenül attól, hogy az exportnak minősül-e vagy sem) külföldön vásárolt és vámbelföldre be nem hozott termékek és szolgáltatások értékét az általános forgalmi adó számításánál figyelmen kívül kell hagyni.

A nem rubel elszámolású importnál az adófizetési kötelezettség a vámkezelés napján keletkezik és kivetéssel valósul meg. A fizetési kötelezettség a vámszerv vámkezelési értesítésekor nyílik meg.

A vámszerv vámkezelési értesítésekor a kivetett általános forgalmi adót nyilvántartásba kell venni és a pénzügyi rendezés után a további elszámolásokban előzetesen felszámított adóként kell kezelni.

Amennyiben az általános forgalmi adót a vámkezelésre illetékes vámszerv a bizományosra veti ki, a vámszervvel a bizományos számol el és a megbízóra, mint belföldi szállító hárítja át.

Az általános forgalmi adót a vámmal együtt, de attól elkülönítve az adóhatóság (az illetékes vámszervezet) határozatban állapítja meg, s írásban közli az első belföldi tulajdonossal.

A nem rubel elszámolású import esetén az általános forgalmi adó alapja a vámmal és a vámkezelési díjjal növelt vámérték.

A vámérték magában foglalja a számla szerinti beszerzési értéket, valamint a magyar határig felmerült költségeket (fuvar, biztosítás). A számla szerinti értéket az adófizetési kötelezettség keletkezésekor érvényes devizaeladási árfolyam figyelembevételével (számított forintértéken) kell megállapítani.

Ha a nem rubel elszámolású import termékek után – a külön jogszabály szerint

– fogyasztási adót kell fizetni, akkor az általános forgalmi adó alapjánál a fogyasztási adót is figyelembe kell venni.

A rubelelszámolású import termékek általános forgalmi adóját nem a vámhatóság állapítja meg és veti ki, azt az első belföldi tulajdonosnak önadóztatás formájában kell megfizetnie. Az adófizetési kötelezettség a számla kézhezvételének, számla hiányában az ellenérték megfizetésének napján keletkezik. Amennyiben a számla kézhezvétele, vagy az ellenérték megfizetése megelőzi a termék beérkezésének időpontját, az adófizetési kötelezettség a termék rendeltetési helyére való megérkezésének napján keletkezik.

A rubelelszámolású import termék esetén az adó alapja az elszámolt árkülönbözetekkel módosított határparitásos érték.

A rubelelszámolású import termék általános forgalmi adójának önadóztatási formában történő elszámolása után az első belföldi tulajdonos további elszámolásaiban az így elszámolt adót is előzetesen felszámított adóként kezeli.

Az import után fizetendő általános forgalmi adóról olyan nyilvántartást célszerű vezetni, amelyben elkülönítetten kimutatásra kerül

– a nem rubel elszámolású importra kivetett,
– a rubelelszámolású importra számított

általános forgalmi adó alapja, kulcsonkénti megbontásban. Az import termékek adóalapjainak a megfelelő adókulccsal való szorzata megadja az import után fizetendő általános forgalmi adó tételesen – az időszakban – lekönyvelt összegét.

Göngyölegek adóelszámolása

A göngyöleget a szállító betétdíj ellenében bocsátja vevője rendelkezésére és vevőjétől a betétdíj visszafizetése mellett köteles visszavenni.

A göngyöleg tehát a terméket kísérő „szállítóeszköz", amely a termékkel együtt nem kerül tényleges értékesítésre.

Az értékesített terméket kísérő göngyöleget számlázó vállalkozó értékesítéskor számlájában „0" adókulcsos tételként állítja be és árbevételként számolja el a nyilvántartás szerinti értéknek (betétdíjnak) eladott áruk beszerzési értékeként történő elszámolásával. A göngyöleg visszavételekor mint visszárut számolja el, mint a „0" kulcsos árbevételt és az eladott áruk beszerzési értékét csökkentő tételt.

A vevőhöz a termékkel együtt beérkező, illetve a szállítónak visszaküldött göngyöleget a vevő a készletek között számolja el mint göngyölegkészlet-növekedést, illetve csökkenést. Mivel a göngyöleg általános forgalmi adókulcsa „0"%, a vevő adóelszámolásában – az adómegállapítás különleges esetét kivéve – nem vesz részt.

A törvény rendelkezése szerint a termék betétdíjas göngyölegként való felhasználása esetén az előzetesen felszámított általános forgalmi adó nem vonható le.

A törvényi előírás a göngyölegkibocsátónál érvényesül, azaz annál a vállalkozónál, aki azért vásárol valamely terméket, hogy azt saját érdekkörébcn betétdíjas göngyölegként használja fel.

Az előállító (szállító) tehát vevőjének az Ipari Termékek Jegyzékébe besorolt terméket értékesít és számlájába a terméknek megfelelő általános forgalmi adót is érvényesíti.

A vevő (göngyöleg-kibocsátó) elszámolását kétféle módon szervezheti:

– A göngyölegkénti felhasználásra vásárolt terméket a göngyölegre vonatkozó előírások szerint veszi készletre a vásárláskor és a számlában érvényesített,

előzetesen felszámított általános forgalmi adót a készletrevétellel egyidejűleg elszámolja az eredmény terhére.

– A göngyölegkénti hasznosításra vásárolt termék beszerzését anyagbeszerzésként számolja el (a szállító számlájában feltüntetett általános forgalmi adót az általános előírások szerint könyvelve) és betétdíjas göngyölegként való felhasználáskor sorolja át göngyöleggé. Az átsorolt termékre a szállító számlája szerint jutó általános forgalmi adót pedig elszámolja az eredmény terhére.

A göngyöleg céljára előállított saját termelésű termék göngyölegkénti készletre vétele az általános szabályok szerint az árbevétel egyidejű elszámolásával, tehát számlázással történik. A számlában a terméknek megfelelő általános forgalmi adót is érvényesíteni kell, amelyet a göngyölgkibocsátóra vonatkozó előírások szerint az eredmény terhére kell elszámolni.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A belföldön vásárolt anyagok, fogyóeszközök, áruk, alvállakozói teljesítmények (a továbbiakban: vásárolt termékek) tényleges beszerzési árának könyvelése a szállító számlája alapján	T 21–23 27–29	–	K 44
Kizárólag adóköteles értékesítés teljesítéséhez vásárolt termékek előzetesen felszámított általános forgalmi adójának könyvelése a szállító számlája alapján	T 4661	–	K 44
Adóköteles, illetve adómentes értékesítés teljesítéséhez egyaránt szükséges vásárolt termékek előzetesen felszámított általános forgalmi adójának könyvelése a szállító számlája alapján	T 4462	–	K 44
Kizárólag adómentes értékesítés teljesítéséhez vásárolt termékek előzetesen felszámított általános forgalmi adójának könyvelése a szállító számlája alapján	T 891	–	K 44
Készpénzfizetés ellenében történő vásárláskor a vásárolt termékek általános forgalmi adót nem tartalmazó ellenértékének könyvelése az egyszerűsített számla alapján	T 21–23 27–29 6 ,7 (51, 56)	–	K 312
Készpénzfizetés ellenében történő vásárláskor a kizárólag adóköteles értékesítés teljesítéséhez vásárolt termékek ellenértékéből kiszámított előzetesen felszámított általános forgalmi adó könyvelése az egyszerűsített számla alapján	T 4661	–	K 312
Készpénzfizetés ellenében történő vásárláskor adóköteles és adómentes értékesítés teljesítéséhez egyaránt szükséges vásárolt termékek ellenértékéből kiszámított előzetesen felszámított általános forgalmi adó könyvelése az egyszerűsített számla alapján	T 4662	–	K 312
Készpénzfizetés ellenében történő vásárláskor kizárólag adómentes értékesítés teljesítéséhez vásárolt termékek ellenértékéből kiszámított előzetesen felszámított általános forgalmi adó könyvelése az egyszerűsített számla alapján	T 891	–	K 312
Használt termék, valamint bérfőzésből származó pálinka lakosságtól történő felvásárlásakor a felvásárlásról kiállított számla szerinti – általános forgalmi adó nélküli – ellenérték könyvelése	T 21–22 28–29	–	K 312
Használt termék, valamint bérfőzésből származó pálinka lakosságtól történő felvásárlásakor a felvásárlási árban levő, a felvásárló által kiszámított előzetesen felszámított általános forgalmi adó könyvelése	T 4661 4662 891	–	K 312
Kizárólag adóköteles értékesítés teljesítéséhez szükséges nem rubel elszámolású import esetén			
– a számlázott vételárnak, a magyar határig felmerült szállítási és rakodási költségének, biztosítási díjának	T 21–23 27–29	–	K 44

– a vámhatóság által kivetett vámköltségnek	T 21–23 27–29	–	K 465
– a vámhatóság által a vámérték alapján kivetett általános forgalmi adónak	T 342	–	K 465
a könyvelése a számlák, illetve a vámhatóság kivetése alapján			
Adómentes és adóköteles értékesítéshez egyaránt szükséges nem rubel elszámolású import esetén			
– a számlázott vételárnak, a magyar határig felmerült szállítási és rakodási költségének, biztosítási díjának	T 21–23 27–29	–	K 44
– a vámhatóság által kivetett vámköltségnek	T 21–23 27–29	–	K 465
– a vámhatóság által a vámérték alapján kivetett általános forgalmi adónak	T 342	–	K 465
a könyvelése a számlák, illetve a vámhatóság kivetése alapján			
Kizárólag adómentes értékesítés teljesítéséhez szükséges nem rubel elszámolású import esetén			
– a számlázott vételárnak, a magyar határig felmerült szállítási és rakodási költségnek, biztosítási díjának	T 21–23 27–29	–	K 44
– a vámhatóság által kivetett vámköltségnek	T 21–23 27–29	–	K 465
– a vámhatóság által a vámérték alapján kivetett általános forgalmi adónak	T 891	–	K 465
a könyvelése a számlák, illetve a vámhatóság kivetése alapján			
Kizárólag adóköteles értékesítés teljesítéséhez szükséges rubel elszámolású import esetén			
– a számlázott vételárnak, a magyar határig felmerült szállítási és rakodási költségnek, biztosítási díjának	T 21–23 27–29	–	K 44
– a rubel import befizetési kötelezettség	T 21–23 27–29	–	K 463–01
– a befizetési kötelezettséggel módosított határparitásos érték alapján fizetendő általános forgalmi adónak	T 342	–	K 467
könyvelése a számlák, az adóbevallás adatai alapján			
Adóköteles és adómentes értékesítéshez egyaránt szükséges rubel elszámolású import esetén			
– a számlázott vételárnak, a magyar határig felmerült szállítási és rakodási költségnek, biztosítási díjának	T 21–23 27–29	–	K 44
– a rubel import befizetési kötelezettség	T 21–23 27–29	–	K 463–01
– a befizetési kötelezettséggel módosított határparitásos érték alapján fizetendő általános forgalmi adónak	T 342	–	K 467
könyvelése a számlák, az adóbevallás adatai alapján			
Kizárólag adómentes értékesítés teljesítéséhez szükséges rubel elszámolású import esetén			
– a számlázott vételárnak, a magyar határig felmerült szállítási és rakodási költségének, biztosítási díjának	T 21–23 27–29	–	K 44
– a rubel import befizetési kötelezettség	T 21–23 27–29	–	K 463–01
– a befizetési kötelezettséggel módosított határparitásos érték alapján fizetendő általános forgalmi adónak	T 891	–	K 467
könyvelése a számlák, az adóbevallás adatai alapján			

Göngyöleg céljára vásárolt termékek készletre vétele tényleges beszerzési áron, a számla alapján (kapcsolódó tétel: T 237 – K 239, készletre vétel betétdíjas áron)	T 239	– K 44
A göngyöleg céljára vásárolt termékek előzetesen felszámított általános forgalmi adójának könyvelése és elszámolása az eredmény terhére a készletrevétellel egyidejűleg	T 891	– K 44
A göngyölegkénti felhasználásra vásárolt termékek készletre vétele az anyagok között tényleges beszerzési áron	T 21–22	– K 44
A göngyölegkénti felhasználásra vásárolt termékek anyagok közötti készletre vételével egyidejűleg a szállító számlájában előzetesen felszámított általános forgalmi adó könyvelése	T 4661	– K 44
A vásárolt termékek göngyöleg céljára történő felhasználásakor a termék átsorolása göngyöleggé		
– tényleges beszerzési áron	T 239	– K 21–22
– betétdíjas áron	T 237	– K 239
A vásárolt termékek göngyöleg céljára történő felhasználásakor a vásárolt termékre előzetesen felszámított általános forgalmi adó levonásba helyezése, elszámolása az eredmény terhére	T 891	– K 4661
A göngyöleg céljára előállított termékek készletre vétele az árképzési szabályok szerint kalkulált áron, belső számla alapján (kapcsolódó tétel: T 81–87 – K 79, 26, a saját előállítású göngyöleg közvetlen önköltségének átvezetése)	T 239	– K 91–97
A göngyöleg céljára előállított termékek készletre vétele betétdíjas áron (a T 239 – K 91–97 könyvelési tétellel egyidejűleg)	T 237	– K 239
A göngyöleg céljára előállított termékek készletre vételi értéke (az árképzési szabályok szerint kalkulált ára) alapján fizetendő általános forgalmi adó könyvelése belső számla alapján, az előző tétellel egyidejűleg	T 891	– K467
A göngyölegek árkülönbözetének elszámolása negyedévenként	T 899	– K 239 vagy
	T 239	– K 999
A vevőnek értékesített termékkel elküldött göngyölegek könyvelése betétdíjas áron (kapcsolódó tétel: T 878 – K 237)	T 33	– K 978
A vevőtől visszaérkezett göngyölegek könyvelése a visszavételi áron (kapcsolódó tétel: T 237 – K 878)	T 978	– K 33
A szállítótól érkezett göngyölegek betétdíjon számlázott értékének könyvelése az átvevőnél	T 237	– K 44
A szállítónak visszaküldött göngyölegek betétdíjon számított értékének könyvelése az átvevőnél	T 44	– K 237

15. Megrendelői szolgáltatásként bérmunkához adott anyagok, saját termelésű készletek elszámolása

Könyvviteli elszámolás szempontjából bérmunkának minősül minden olyan munka, ipari, építőipari vagy egyéb tevékenység, amikor a megrendelő anyagot, részben már megmunkált, saját termelésű készletként kimutatott terméket (félkészterméket, késztermékет, befejezetlen termelést) ad át – számlázás nélkül – más vállalkozónak abból a célból, hogy a bérmunkát végző – a megállapodásnak, szerződésnek megfelelően – az átadott anyagon, saját termelésű készletként kimutatott terméken további műveletet vagy műveleteket végezzen, illetve az átadott anyagok, termékek felhasználásával ipari terméket állítson elő vagy ipari szolgáltatást, építőipari vagy egyéb tevékenységet végezzen a megrendelőnek.

A leírtakból következik: építőipari tevékenység is végezhető a bérmunka keretei között. Így ide tartozik, ha a megrendelő – térítés nélkül – bocsátja a kivitelező rendelkezésére a vásárolt anyagot, a saját termelésű készleteket, az egyéb megrendelői szolgáltatásokat.

Itt jegyezzük meg, nincs akadálya annak, hogy a megrendelő az ipari termékelőállításhoz, az ipari szolgáltatáshoz, az építőipari és egyéb tevékenységhez szükséges anyagokat beszerezze, előállítsa és a munkát végzőnek történő átadáskor az általános előírások szerint leszámlázza, értékesítésként elszámolja. Ez azonban már nem tartozik a bérmunka fogalmi körébe.

A bevezetőben adott értelmezés szerint a bérmunkát a megrendelő oldaláról a következők szerint csoportosítjuk:

- beruházás,
- alvállalkozói teljesítmény,
- ipari termékelőállítás, szolgáltatás,
- állóeszköz-fenntartás.

A megrendelőnél – mindegyik esetben – a bérmunkát végzőnek átadott vásárolt anyagok, saját termelésű készletek értékét – az átvétel elismertetése mellett – a megfelelő (21–22., illetve 25–26.) számlacsoporton belül (külön főkönyvi számlán vagy az analitikus nyilvántartás keretében) el kell különíteni. Az elkülönítést csak akkor lehet megszüntetni, amikor a bérmunkát végzőnek a munkavégzés ellenértékét (a bérmunkadíjat) tartalmazó számlája beérkezett, azt a megrendelő elfogadta, és csak olyan mértékben, amilyen mértékben a rendelkezésre bocsátott, átadott anyagok, termékek a bérmunka végzése során ténylegesen beépültek, felhasználásra kerültek.

Amennyiben a megrendelőnél beruházásnak minősülő munkát (építőipari tevékenységet, ipari szolgáltatást, technológiai szerelést) valósít meg a bérmunkát végző, akkor a megrendelő

- a bérmunkát végző számlájának beérkezésekor (a szerződés szerint elvégzett munka leszámlázásakor), a bérmunkát végző – a megrendelő által átadott és le nem számlázott vásárolt anyagok, saját termelésű készletek értékét nem tartalmazó – számlája szerinti bérmunkadíjat az általános előírások szerint beruházási szállítóként számolja el; ezzel egyidejűleg
- a bérmunkát végzőnek átadott – ténylegesen beépített, felhasznált, a bérmunka számlájában elszámolt teljesítménnyel összhangban levő – vásárolt anyagok, saját termelésű készletek nyilvántartás szerinti értékét az elkülönítés megszüntetésével azon tevékenység (termelés) költségei számlára kell átvezetni (a vásárolt anyagok értékét anyagfelhasználásként elszámolni), amely tevékenységhez (termeléshez) a bérmunkát végző által ténylegesen elvégzett tevékenység tartozik (ez általában építőipari vagy ipari tevékenység);
- előbbi költségelszámolással egyidejűleg a bérmunkát végzőnek átadott vásárolt anyagok, saját termelésű készletek – saját vállalkozásban végzett beruházás teljesítményértéke megállapítására vonatkozó előírások szerint meghatározott – értékét árbevételként és beruházási teljesítményként is el kell számolni, a fizetendő általános forgalmi adó felszámításával.

Amennyiben a megrendelőnél alvállalkozói teljesítménynek minősülő munkát (építőipari tevékenységet, technológiai szerelést) valósít meg a bérmunkát végző, akkor a megrendelő (vállalkozó)

- a bérmunkát végző (alvállalkozó) számlája beérkezésekor (az elvégzett munka szerződés szerinti teljesítésekor), a bérmunkát végző (alvállalkozó) – a megrendelő (vállalkozó) által átadott és le nem számlázott vásárolt anyagok,

saját termelésű készletek értékét nem tartalmazó – számlája szerinti munka értékét, mint alvállalkozói teljesítményt könyveli; ezzel egyidejűleg

- a bérmunkát végzőnek (alvállalkozónak) átadott – ténylegesen beépített, felhasznált, az alvállalkozói számlában elszámolt teljesítménnyel összhangban levő – vásárolt anyagok, saját termelésű készletek nyilvántartás szerinti értékét az elkülönítés megszüntetésével azon tevékenység (termelés) költségei számlára kell átvezetni (a vásárolt anyagok értékét anyagfelhasználásként elszámolni), amely tevékenységhez (termeléshez) a bérmunkát végző (alvállalkozó) által ténylegesen elvégzett tevékenység tartozik (vagy építőipari, vagy ipari);
- a megrendelőnek (vállalkozónak) a végső megrendelő felé történő továbbszámlázásig a bérmunkát végző által leszámlázott összeget az alvállalkozói teljesítmények között, az általa átadott vásárolt anyagok, saját termelésű készletek termelési költségként elszámolt értékét befejezetlen termelésként kell kimutatni, és csak a továbbszámlázáskor lehet azt a 8. számlaosztály megfelelő számlájára átvezeteni.

Amennyiben a bérmunkát végző ipari terméket állít elő, szerel össze vagy az ipari termék értékét növelő további munkaműveletet végez el – függetlenül attól, hogy azt vásárolt anyagokból (anyagokon) vagy saját termelésű termékekből (termékeken) végzi el –, akkor a megrendelő

- a bérmunkát végző számlájának beérkezésekor (az elvégzett munka szerződés szerinti teljesítésekor), a bérmunkát végző – a megrendelő által átadott, de le nem számlázott vásárolt anyagok, saját termelésű készletek értékét nem tartalmazó – számlája szerinti bérmunkadíjat az ipari tevékenység egyéb közvetlen költségeként könyveli; ezzel egyidejűleg
- az ipari bérmunkát végzőnek átadott – az ipari termék előállításához, összeszereléséhez stb. ténylegesen felhasznált, az ipari bérmunkát végző számlájában elszámolt teljesítménnyel összhangban levő – vásárolt anyagok, saját termelésű készletek nyilvántartás szerinti értékét az elkülönítés megszüntetésével az ipari tevékenység költségei számlán kell (a vásárolt anyagok értékét anyagfelhasználásként) elszámolni;
- az ipari bérmunkában előállított, összeszerelt, megmunkált terméket az általános előírások szerint – mint saját termelésű terméket – készletre kell venni.

Amennyiben a bérmunkát végző a megrendelő állóeszközein, fogyóeszközein végez állóeszköz-fenntartást, illetve felújítást, karbantartást (ipari, építőipari, egyéb tevékenységet, szolgáltatást), akkor a megrendelő

- a fenntartási bérmunkát végző számlájának beérkezésekor (az elvégzett munka szerződés szerinti teljesítésekor), a bérmunkát végző – a megrendelő által átadott, de le nem számlázott vásárolt anyagok, saját termelésű készletek értékét nem tartalmazó – számlája szerinti bérmunkadíjat az általános előírások szerint számolja el a költségek között; ezzel egyidejűleg
- a fenntartási bérmunkát végzőnek átadott – a fenntartáshoz ténylegesen felhasznált, a fenntartási bérmunkát végző számlájában elszámolt tejesítménnyel összhangban levő – vásárolt anyagok, saját termelésű készletek nyilvántartás szerinti értékét az elkülönítés megszüntetésével az általános költségek között (a vásárolt anyagok értékét anyagfelhasználásként) kell elszámolni.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A megrendelő által a bérmunkát végzőnek átadott vásárolt anyagok, saját termelésű készletek – elkülönítése az átadáskor, illetve – elkülönítésének megszüntetése a bérmunkát végző számlájának beérkezésekor a megfelelő számlacsoporton belül könyvelendő		
Beruházási munkánál a bérmunkát végző számlájának beérkezésekor		
– a bérmunkadíj	T 19	– K 445
– a bérmunkadíjra előzetesen felszámított általános forgalmi adó le nem vonható összegének	T 481	– K 445
levonható összegének könyvelése	T 4661 (891)	– K 445
A beruházási munkánál a bérmunkát végzőnek átadott, ténylegesen beépített, felhasznált vásárolt anyagok, illetve saját termelésű készletek értékének könyvelése az előző tétellel egyidejűleg	T 71–76 772 (51)	– K 21–22
		illetve
	T 71–76 772	– K 25–26
Az előző tétellel együtt a bérmunkát végzőnek átadott vásárolt anyagok, saját termelésű készletek teljesítményei értékének elszámolása beruházásként, belső számla alapján (kapcsolódó tétel az önköltség átvezetése: T 81–86,872 – K 71–76,772)	T 19	– K 91–97
Az előző tétellel elszámolt beruházási teljesítményérték után fizetendő általános forgalmi adóból belső számla alapján		
– a le nem vonható általános forgalmi adó összegének	T 481	– K 467
– a levonható általános forgalmi adó összegének könyvelése	T 4661 (891)	– K 476
A bérmunkát végző alvállalkozó számlájának beérkezésekor a bérmunkadíj könyvelése (kapcsolódó tétel az előzetesen felszámított általános forgalmi adó könyvelése: T 4661 – K 441)	T 297	– K 441
A bérmunkát végző alvállalkozónak átadott, ténylegesen beépített, felhasznált vásárolt anyagok, illetve saját termelésű készletek értékének könyvelése az előző tétellel egyidejűleg	T 71–77 (51)	– K 21–22
		illetve
	T 71–77	– K 25–26
A bérmunkát végző alvállalkozónak átadott vásárolt anyagok, saját termelésű készletek teljesítményi értékének elszámolása a továbbszámlázáskor (kapcsolódó tétel az önköltség átvezetése: T 81–87 – K 71–77 és a fizetendő általános forgalmi adó könyvelése: T 331 – K 467)	T 331	– K 91–97
Ipari bérmunkát végző számlájának beérkezésekor a bérmunkadíj könyvelése (kapcsolódó tétel az előzetesen felszámított általános forgalmi adó könyvelése: T 4661 – K 441)	T 71–76 771 (561)	– K 441
Az ipari bérmunkát végzőnek átadott, ténylegesen beépített, felhasznált vásárolt anyagok, illetve saját termelésű készletek értékének könyvelése az előző tétellel egyidejűleg	T 71–76 771 (51)	– K 21–22
		illetve
	T 71–76 771	– K 25–26

Ipari bérmunkában előállított, összeszerelt, megmunkált termékek készletre vétele	T 79	– K 71–76 771 és T 25–26 – K 79
Fenntartási bérmunkát végző számlájának beérkezésekor a bérmunkadíj könyvelése (kapcsolódó tétel az előzetesen felszámított forgalmi adó könyvelése: T 4661 – K 441)	T 61–67 (561)	– K 441
A fenntartási bérmunkát végzőnek átadott, ténylegesen felhasznált vásárolt anyagok, illetve saját termelésű készletek értékének könyvelése az előző tétellel egyidejűleg	T 61–67 (51)	– K 21–22 illetve T 61–67 – K 25–26

IX. fejezet

A PÉNZÜGYI ELSZÁMOLÁSOK

A vállalkozó a gazdasági tevékenysége során különböző pénzügyi műveleteket hajt végre. E pénzügyi műveletek keretében elszámolási és hitelviszonyok alakulnak ki egyrészt a vállalkozó, másrészt a vevők (adósok), munkavállalók és tagok, a szállítók, továbbá a pénzintézetek és az állami költségvetés között.

A vállalkozó és vevői, illetve munkavállalói (tagjai) közötti, valamint a pénzintézetekkel és az állami költségvetéssel kapcsolatos aktív jellegű elszámolásokat a 3. *Pénzügyi elszámolások*-számlaosztályban mutatjuk ki, míg a vállalkozó kötelezettségeinek (szállítókkal, pénzintézetekkel szembeni kötelezettségek, állami költségvetéssel kapcsolatos passzív jellegű pénzügyi elszámolások) nyilvántartására a 4. Források számlaosztály szolgál.

1. A bankszámlákkal kapcsolatos elszámolások

A vállalkozó a 31. *Pénz- és betétszámlák* számlacsoportban mutatja ki az összes betét vagy betétjellegű bankszámláját, a pénztárszámlát és az ezekhez kapcsolódó átvezetési számlákat.

A bankszámlákat a pénzintézettel azonos tagolásban kell megnyitni és vezetni. A bankszámlákra csak a pénzintézet értesítései (számlakivonat, értesítő levél stb.) alapján szabad könyvelni.

1.1. Elszámolási betétszámla

Az elszámolási betétszámla (pénzforgalmi jellegű betétszámla) vezetése a vállalkozó pénzforgalmának lebonyolítására szolgál.

A vállalkozó köteles pénzeszközeit – a készpénzben teljesíthető fizetések céljára szolgáló pénzeszközök kivételével – bankszámlán tartani, pénzforgalmát bankszámlán lebonyolítani és ennek érdekében bankszámlaszerződést* kötni.

---

* 39/1984. (XI. 5) MT-rendelet a pénzforgalomról és a bankhitelről.
Mód.: 110/1988. (XII. 31.) Mt.r.

Ha jogszabály másként nem rendelkezik, a vállalkozó szabadon választhatja meg melyik erre felhatalmazott pénzintézettel köt bankszámla szerződést.

A vállalkozónak pénzforgalmi jutalékot kell fizetnie az átutalt összegek után, amelyet a bankköltségek között kell elszámolni (a költségnem-számadásban az 564. *Bankköltségek* számlán, a költséghely-számadásban a 66–67. *Központi irányítás költségei* számlacsoportban).

A vállalkozó elszámolási betétszámlát több banknál is vezethet.

A bank a számlatulajdonost az elszámolási betétszámlán bekövetkezett változásokról bankszámlakivonattal értesíti.

Folyószámla – hitel

A megfelelő hitelképességűnek minősített vállalkozó a bevételei és kiadásai eltérő időpontban történő jelentkezéseiből adódó átmeneti pénzügyi nehézségei áthidalására – hitelszerződés alapján – az elszámolási betétszámláit vezető bankoktól folyószámlahitelt* kérhet.

A folyószámlahitel a vállalkozó elszámolási betétszámláján előjegyzett hitelkeret rendelkezésre tartását biztosítja.

A folyószámlahitel-keret rendelkezésre tartásának kezdetétől az elszámolási betétszámla folyószámlává alakul át. A hitel a keret összegéig ismételten igénybe vehető, a hitel törlesztése az igénybevételt követően befolyó bevételek összegéből automatikusan, a vállalkozó külön rendelkezése nélkül történik.

A bank a folyósított hitel után kamatot, az igénybe nem vett hitelkeret összege után pedig rendelkezésre tartási jutalékot számít fel, amelyet a vállalkozónak a bankköltségek között kell elszámolnia (a költségnem-számadásban az 564. *Bankköltségek* számlán, a költséghely-számadásban a 66–67. A *Központi irányítás* költségei számlacsoportban).

A folyósított folyószámlahitel összegéig a 311. *Elszámolási betétszámlának* Követel egyenlege lehet. (Az elszámolási betétszámla Tartozik egyenlege betét jelleget, Követel egyenlege pedig rövidlejáratú forgóeszköz hitelt jelent.) A folyószámlahitel szerződés felmondása esetén, a felmondási idő eltelte után a 311. *Elszámolási betétszámla* csak a betét állományát és az abban bekövetkezett változásokat mutatja.

Telepi számla

A telepi számla az elszámolási betétszámlával azonos jellegű számla, amely a pénzforgalmat rendszeresen lebonyolító telepek pénzeszközeinek elhelyezésére és pénzforgalmuk lebonyolítására szolgál.

Ha a vállalkozónak több – a székhellyel nem azonos helységben működő – szervezeti egysége van és azok pénzforgalmának lebonyolítására a vállalkozó elszámolási betétszámláját vezető pénzintézet telepi számlát nyit, a megnyitott telepi számlákat – pénzforgalmi jelzőszámonként – elkülönítve (külön számlákon) kell vezetni.

Pénzforgalmi betétkönyv

A pénzforgalmi betétkönyv a postahivatal által vezetett különleges pénzintézeti betétkönyv, amely nem a pénzintézet székhelyén működő, a számlavezető pénzinté-

---

* 420/1985. (PK. 15.) MNB

zettől távoleső számlatulajdonos vagy annak telepe, fiókja stb. folyamatos pénzellátására kiutalt készpénzellátmányok biztonságos elhelyezésére szolgál.

A betétkönyvben történő pénzelhelyezés mentesíti a számlatulajdonost vagy szervezeti egységét, hogy házipénztárban olyan nagyobb összegű ellátmányt őrizzen, amelyet részletekben, általában hosszabb idő alatt használ fel készpénzfizetésekre.

A 311. *Elszámolási* betétszámlán belül elkülönítve (külön számlán) kell a vállalkozónak kimutatnia a postahivatalnál elhelyezett pénzforgalmi betetkönyv állományát és annak változásait.

Egyéb elszámolási számla

Abban az esetben, ha a vállalkozó és a pénzintézet közötti megállapodás alapján a pénzintézet a vállalkozó egyes telepein dolgozóknak a kifizetendő munkabért a területi OTP-fiókhoz utalja át, ezeket az összegeket az OTP-betétszámlára átvezetni nem szabad.

Az ilyen átutalások összegeit a pénzintézet a 311. Elszámolási betétszámlán belül elkülönítetten kezeli.

1.2. Pénztár

A vállalkozó – a házipénztári kezelésre* vonatkozó jogszabályok rendelkezéseinek figyelembevételevel – házipénztárt létesíthet készpénzfizetéseinek teljesítésére és az ehhez szükséges készpénzösszegek, valamint a közvetlenül befolyó készpénzbevételeinek kezelésére. A házipénztárak létesítésének előírásait az átlagos napi készpénzforgalom alapján kell meghatározni.

A vállalkozó a készpénzállományát és annak változásait a 312. Pénztár számlán mutatja ki.

Abban az esetben, ha a vállalkozónak több szervezeti egysége van, az egységek készpénzforgalmának elkülönítésére külön-külön főkönyvi számlát kell nyitni. A számla (számlák) egyenlegének a könyveléstechnikai megoldástól függően – figyelembe véve a pénztárnapló forgalmát – mindenkor meg kell egyeznie a tényleges pénzkészlettel.

A vállalkozó a házipénztára pénzszükségletét

- az elszámolási betétszámláról felvett (kiutalt) készpénzzel,
- a házipénztárba befolyó készpénzfelvételekből és
- a postahivatalnál vezetett pénzforgalmi betétkönyvben elhelyezett ellátmány felvétele útján

biztosítja.

A vállalkozók egymás részére fizetéseiket általában a bankszámlák közötti elszámolások útján bonyolítják le. Készpénzben is történhet közöttük a tartozás kiegyenlítése, ha az adott esetben az mind a két fél részére célszerű, illetve gazdaságos és a fizetésben érdekelt vállalkozók – a jogszabály keretei között – a kiegyenlítés e módjában állapodtak meg.

A vállalkozás vezetője a helyi körülmények figyelembevételével köteles megállapítani a házipénztárban a zárlat után tartható házipénztári pénzállományt (házipénztári keret). A házipénztári keretet meghaladó záró pénzkészletet a pénzforgalmi betétkönyvbe, illetőleg az Elszámolási betétszámlára kell befizetni.

---

* 99/1982. (XII. 28.) PM a házipénztári pénzkezelésről.
Mód.: 54/1988. (XII. 24.) PM

Belföldi pénztár

A házipénztári befizetésekről – a vonatkozó alapokmányokkal egyezően – bevételi pénztárbizonylatot, illetve minden házipénztári kifizetésről kiadási pénztárbizonylatot kell a vállalkozónak kiállítani. A bevételi és kiadási pénztárbizonylatokhoz minden esetben csatolni kell a vonatkozó pénztári alapokmányokat. Pénztári alapokmány az érkező számla, a készpénzjegyzék, a bérjegyzék, az útiköltség-elszámolás, a ki- vagy befizetéseket elrendelő utalvány stb.

A házipénztár ügyvitelében alkalmazott szigorú számadású nyomtatványok nyilvántartásával és ügykezelésével kapcsolatban a számvitel bizonylati rendjéről szóló jogszabály előírásainak megfelelően kell eljárni.

A vállalkozó belföldi pénztáraiban elhelyezett külföldi fizetési eszközöket (valutákat) elkülönítetten kell nyilvántartani. A számlához kapcsolódó analitikus nyilvántartásban vagy a főkönyvi számlákon kell biztosítani, hogy a külföldi fizetési eszköz valutanemenként is megállapítható legyen.

A belföldi pénztárak valutaforgalmát forintértékben – az MNB által közleményben közzétett – a hó utolsó napján érvényes vételi árfolyamon számított forintértéken kell megállapítani. Év végén a valutapénztárak pénzkészletét az MNB által közzétett, az év utolsó napján érvényes vételi árfolyamon átszámított forintértéken kell értékelni. A nyilvántartás szerinti érték és a megállapított érték közötti különbözetet – a külföldi érdekeltség kivételével – a vállalkozó a 999. *Egyéb bevételek*, illetve a 899. *Egyéb ráfordítások* számlán számolja el.

Külföldi pénztár

A házipénztári pénzkezelésre vonatkozó jogszabály rendelkezéseit kell értelemszerűen alkalmazni a vállalkozó külföldi kirendeltségein, munkahelyein* történő pénzkezelésre is.

Év végén a külföldi pénztárak az MNB által nem jegyzett helyi valutában meglévő pénzkészletét a tárgyév utolsó napján érvényes szabadpiaci árfolyamon átszámított forintértékben kell értékelni, s a nyilvántartás szerinti érték és a megállapított érték közötti különbözetet a vállalkozó – jellegének megfelelően – a 999. *Egyéb bevételek*, illetve a 899. *Egyéb ráfordítások* számlán számolja el.

1.3. Pénzkezelőhelyek

A házipénztári pénzkezelésről szóló jogszabály szempontjából nem tekintendők házipénztárnak az alábbi pénzkezelőhelyek:

a) az állandó vagy eseti ellátmányokat kezelő pénztárak és

b) a készpénzbefizetések begyűjtésével, átvételével, bérfizetéssel megbízott pénzkezelőhelyek.

A pénzkezelőhelyek elszámolási és nyilvántartási rendjére is a házipénztárakra vonatkozó rendelkezéseket kell a vállalkozónak alkalmaznia azzal, hogy annak előírásaitól a jogszabály bizonyos eltéréseket tesz lehetővé, amelyeket a vállalkozás vezetőjének hatáskörébe utal.

---

* 6004/1985. (PK. 3.) PM XII. elvi állásfoglalás a gazdálkodó szervek külföldi kirendeltségeinek, munkahelyeinek pénzkezeléséről

1.4. Átvezetési számlák

Tekintettel arra, hogy a bankszámlákra csak a pénzintézet értesítése alapján szabad könyvelni, így a tényleges pénzforgalom és a pénzintézet értesítésének kézhezvétele között – szükségszerűen jelentkező – időbeli eltolódás áthidalására a 319. *Átvezetési* számlák szolgálnak. Ennek megfelelően az átvezetési számla a bankszámlák és a házipénztár, illetőleg a bankszámlák egymás közötti forgalmában annak a bankszámlának a helyettesítésére szolgál, amelyről a bankértesítés még nem érkezett meg.

Az Elszámolási betétszámla helyett átmenetileg erre a számlára kell könyvelni az Elszámolási betétszámláról felvett, illetve átutalt készpénztételeket – beleértve a boltok postai átutalását is – a 312. *Pénztár* számlával szemben, majd a pénzintézet értesítése alapján, a megfelelő bankszámlával szemben ezt a számlát kell elismerni, illetve megterhelni. Ugyanígy kell eljárni két bankszámla közötti forgalom könyvelésénél is.

A vállalkozónak az átvezetési számlákra csak a pénztár- és bankbizonylatok alapján szabad könyvelni. Az átvezetési számlák egyenlegét minden könyvelési zárlat időpontjában tételesen ellenőrizni kell.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

Átutalás az Elszámolási betétszámláról a pénztárba (a betétszámláról kapott értesítés alapján)	T 319	–	K 311
Átutalás az Elszámolási betétszámláról más bankszámlára (a betétszámláról szóló értesítés alapján)			
Készpénz befizetése az Elszámolási betétszámlára a pénztárból (a bank értesítése alapján)	T 311	–	K 319
Átutalás az Elszámolási betétszámlára más bankszámláról (a betétszámláról kapott értesítés alapján)			
Készpénz befizetése az Elszámolási betétszámlára a pénztárból (a pénztárbizonylat alapján)	T 319	–	K 312
Készpénz felvét az Elszámolási betétszámláról a pénztárba (pénztárbizonylat alapján)	T 312	–	K 319
Átutalás az Elszámolási betétszámlára más bankszámláról (a más bankszámláról kapott értesítés alapján)	T 319	–	K 314–318 451–458
Átutalás az Elszámolási betétszámláról más betétszámlára (a más bankszámláról kapott értesítés alapján)	T 314–319 451–458	–	K 319

1.5. Kamatozó betétszámlák

A vállalkozó a gazdálkodása során ideiglenesen képződő szabad pénzeszközeit – melynek felhasználásáról későbbi időpontban történik döntés – a bankoknál kamatozó betét formájában helyezheti el.

A vállalkozó a betétek elhelyezéséről szabadon dönt, bármely banknál, illetve választása szerint különböző bankoknál is elhelyezheti – egyidejűleg – a betéteit. A betétek elhelyezéséről a vállalkozó és a bank betéti szerződést köt.

A kamatozó betét címén elhelyezett pénzeszközök nyilvántartására a 313. *Kamatozó betétszámlák főkönyvi* számla szolgál. A számlára a pénzintézet értesítése alapján kell könyvelni.

Az analitikus nyilvántartás vagy a főkönyvi számla tagolásával kell biztosítani, hogy a számla egyenlegéből

– az éven belüli lekötésű betétek összege, illetve
– az éven túli lekötésű betétek összege
megállapítható legyen.

A betétek után a bankok – a lekötés idejétől függően – általában kamatot fizetnek, amelyet a vállalkozó a 978. *Egyéb tevékenységek árbevétele* számlán számol el. A kamatfeltételek természetesen időszakonként és bankonként eltérőek lehetnek.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

(A bankszámlák közötti átutalásokat a 319. *Átvezetési* számlák közbeiktatásával kell könyvelni.)

Átutalás a kamatozó betétszámlára	T 313	– K 311
Az elkülönítés megszüntetésének könyvelése	T 311	– K 313
Kapott bankkamatok összegének könyvelése	T 311 389	– K 978

1.6. Elkülönített bankszámlák

A vállalkozó által a pénzintézetnél meghatározott célra elkülönített bankszámlák és az azokról történő forgalmazás a szerződési feltételekhez igazodnak, illetve jelentenek elkötelezettséget e felek számára.

Az elkülönített bankszámlákat a számlavezető pénzintézettel azonosan megjelölve kell megnyitni. A bankszámlákat a pénzintézettől kapott értesítéssel (bizonylatokkal) egyezően kell vezetni.

Elkülönített pénzeszközök kötvénykibocsátásból

Kötvények kibocsátására az erről szóló jogszabály* szerint az állam, a központi költségvetési szervek, a tanács, a pénzintézet, a gazdálkodó szervezetek, valamint a külföldi részvétellel működő gazdasági társaság jogosultak.

A kötvény kibocsátásának lebonyolításával a kibocsátónak – a pénzintézet kivételével – pénzintézetet kell megbíznia. A kötvénykibocsátas előfeltétele, hogy a kibocsátó valamely pénzintézettel a lebonyolításra megbízási szerződést kössön.

A vállalkozó a megbízási szerződés előfeltételeként a lebonyolító pénzintézet rendelkezésére bocsátja a kötvénykibocsátási tervét, melynek tartalmát a jogszabály részletesen meghatározza.

A vállalkozó által kibocsátott kötvény ellenértékét a lebonyolító pénzintézet – a megbízási szerződésben foglaltak szerint – átutalja a kibocsátónak. A vállalkozó ezt az összeget elkülönítetten kezeli és csak a kötvénykibocsátási tervben megjelölt célra

---

* 1982. évi 28. számú tvr. a kötvényről
mód: 1987. évi 22. sz. tvr.
65/1982. (XII. 4.) MT-rendelet a kötvényről szóló 1982. évi 28. számú tvr. végrehajtásáról
mód: 64/1987. (XII. 2.) MT.r.
97/1982. (XII. 27.) PM-rendelet a kötvényről szóló 65/1982. (XII. 4.) MT-rendelet
mód 61/1987. (XII. 7.) PM.r.

használhatja fel. A kötvények kibocsátásának minden esetben a fejlesztési források bővítéséhez kell kapcsolódnia.

A kötvénykibocsátásból származó és még rendelkezésre álló pénzeszközök kimutatására a 314. Elkülönített pénzeszközök kötvénykibocsátásból **számla szolgál.

A számlához olyan analitikus nyilvántartásnak kell kapcsolódnia, amelyből folyamatosan megállapítható

- a kötvénykibocsátási tervben megjelölt célok érdekében kibocsátott kötvények névértékének összege,
- a megjelölt célok megvalósítása érdekében a kötvénykibocsátásból felhasznált pénzeszközök összege.

A vállalkozó a pénzintézet lebonyolító tevékenységéért fizetett díj összegét a bankköltségek között számolja el (a költsegnem-számadásban az 564. *Bankköltségek* számlán, a költséghely-számadásban a 66-67. *Központi irányítás költségei* számlacsoportban).

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A kibocsátott kötvény névértékének könyvelése a lebonyolító pénzintézet jóváírása alapján	T 314	–	K 474
A kibocsátott kötvényért kapott összeg könyvelése, ha a lebonyolító pénzintézet jóváírása a névértékkel nem azonos (kapcsolódo tétel: T 389 – K 474, a kibocsátott kötvény névértékének könyvelése, ha az ellenérték a névértéknél alacsonyabb)	T 314	–	K 389
Saját vállalkozásban végzett beruházás teljesítményértékével kapcsolatos átutalás a kibocsátott kötvény elkülönített pénzeszközéből (kapcsolódó tétel: T 19 – K 91–97, a beruházás teljesítményértékének könyvelése)	T 311	–	K 314
A kibocsátott kötvény elkülönített pénzeszközei átutalásának (elkülönítésének) könyvelése	T 315	–	K 314
A kibocsátott kötvény elkülönített pénzeszközeiből a beruházási szállítók számlája kiegyenlítésének, a rubel import utáni befizetés, a telekigénybevételi díj és a vámköltség befizetésének könyvelése	T 445 464–01 464–10 465 469	–	K 314
Egyéb fejlesztési célú kifizetések, így – befejezetlen beruházások kamata, – befejezetlen beruházások biztosítási díja, – áttelepítési költség, – beruházás megvalósításakor vétlenül okozott kár költsége, – egyéb hatósági díjak és illetékek	T 441 464–06 469 477 478	–	K 314
kibocsátott kötvény elkülönített pénzeszközeiből történt pénzügyi rendezésének könyvelése (kapcsolódó tétel: T 482 – K 478)			
A kötvénykibocsátás lebonyolításával megbízott pénzintézet részére fizetett jutalék összegének könyvelése	T 66-67 (564)	–	K 44 311

Fejlesztési célre elkülönített pénzeszközök

A vállalkozónak a 315. Fejlesztési célra elkülönített pénzeszközök számlán belül kell megnyitni

- a beruházási célra elkülönített saját pénzeszközök,
- a megbízásos beruházásokra elkülönített pénzeszközök,
- a fejlesztési célu import fedezetbiztosításra elkülönített pénzeszközök,
- a kutatási-kísérleti fejlesztési beruházásra elkülönített pénzeszközök, illetve

– a fentiekben fel nem sorolt egyéb fejlesztési célra elkülönített pénzeszközök állományának kimutatására szolgáló számlákat.

A Beruházási célra elkülönített saját pénzeszközök számla szolgál a vállalkozónál a 311. *Elszámolási betétszámláról* a beruházási célra elkülönített saját pénzeszközök állományának kimutatására és az abban bekövetkezett változások elszámolására.

A számlán kell kimutatni a pénzintézettel kötött szerződés alapján a beruházási céllal elkülönített saját pénzeszközökből – a vegyes pénzügyi forrásból finanszírozott – beruházáshoz történt folyósítások összegét, így pl. a beruházási szállítóval szembeni tartozás kiegyenlítését, egyéb fejlesztési célú kifizetések összegét.

A számlát célszerű úgy vezetni, hogy a vegyes forrásból megvalósuló központi, illetve vállalkozói beruházások finanszírozására elköltött saját pénzeszközök összegei külön-külön is megállapíthatók legyenek.

A számlához kapcsolódó analitikus nyilvántartás keretében vagy a főkönyvi számla tagolásával kell biztosítani, hogy a számla egyenlegéből a pénzintézet által vezetett vegyes pénzügyi forrásból finanszírozott beruházásokhoz átutalt és még fel nem használt saját pénzeszközök beruházásonként megállapíthatók legyenek.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

(A bankszámlák közötti átutalásokat a 319. *Átvezetési* számlák közbeiktatásával kell könyvelni.)

Átutalás az elkülönített bankszámlára	T 315	– K 311
Vegyes pénzügyi forrásból megvalósított központi és vállalati beruházás esetén a beruházási szállítóval szembeni tartozás kiegyenlítése	T 445	– K 315
Vegyes pénzügyi forrás saját pénzeszközeiből, a beruházásra elkülönített pénzeszközökből teljesített egyéb fejlesztési célú kifizetések könyvelése (kapcsolódó tétel: T 482 – K 478)	T 441 464 465 469 477 478	– K 315
Az elkülönítés megszüntetésének könyvelése	T 311	– K 315

A Megbízásos beruházásokra elkülönített pénzeszközök számla szolgál

– a megbízónál a megbízásos beruházások saját pénzeszközeinek elkülönítésére és az azokban bekövetkezett változások elszámolására;
(A megbízó ezen a számlán számolja el az elkülönített pénzeszközökből – a lebonyolító rendelkezése alapján – folyósított összegeket, így pl. a beruházási szállítók részére kifizetett összegeket és mindazon egyéb kifizetéseket, amelyeket az érvényes rendelkezések szerint ezen pénzeszközökből egyenlítettek ki.)
– a lebonyolítónál a megbízó által a megbízásos beruházásokra átutalt pénzeszközök elkülönítésére és az azokban bekövetkezett változások elszámolására.
(A lebonyolító ezen a számlán számolja el a 33. Vevők számlacsoporttal szemben a megbízó által átutalt összegeket, az ebből történő folyósításokat, így a beruházási szállítók részére kifizetett összeget és mindazon egyéb kifizetéseket, amelyeket az érvényes rendelkezések szerint ezen pénzeszközökből egyenlítettek ki, valamint a beruházás befejezése után a megbízónak visszautalt összegeket.)

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

(A bankszámlák közötti átutalásokat a 319. *Átvezetési számlák* közbeiktatásával kell könyvelni.)

Megbízónál:

Átutalás az elkülönített bankszámlára	T 315	– K 311
Megbízásos beruházás esetén a beruházási szállítóval szembeni tartozás kiegyenlítése	T 445	– K 315
A megbízásos felújítás, karbantartás esetén az elkülönített pénzeszközök terhére kifizetett állóeszköz-fenntartási költségek könyvelése	T 441	– K 315
A beruházás befejezése után az elkülönítés megszüntetésének könyvelése	T 311	– K 315

Lebonyolítónál:

A megbízó által átutalt összeg könyvelése	T 315	– K 33
Az elkülönített pénzeszközök felhasználásának könyvelése	T 441 465 464–01 464–06 464–10 469	– K 315
A beruházás befejezése után a megbízónak visszautalt összeg könyvelése	T 33	– K 315

A Fejlesztési célú import fedezetbiztosításra elkülönített pénzeszközök számla a beruházásnak minősülő gépek és berendezések importjával összefüggő forintfedezetre a 311. *Elszámolási* betétszámláról elkülönített saját pénzeszközök állományának kimutatására és az abban bekövetkezett változások elszámolására szolgál.

A vállalkozó ezen a számlán mutatja ki a külkereskedelmi vállalkozónak, illetve az önálló külkereskedelmi joggal rendelkező vállalkozónak átutalt összeget.

A jogszabály szerint beruházásnak minősülő gépek és berendezések import céljára szóló behozatali engedély iránti kérelem elbírálásának előfeltétele a beszerzés forintfedezete rendelkezésre állásának előzetes igazolása. A forintfedezet rendelkezésre állásáról a fedezetigazolást a beruházás pénzügyi lebonyolítását végző pénzintézet adja ki.

A külkereskedelmi, illetve az önálló külkereskedelmi joggal rendelkező vállalkozónak a deviza-kifizetésre vonatkozó megbízás időpontjához igazodóan gondoskodnia kell arról, hogy az importhoz szükséges deviza forintellenértéke legkésőbb a devizakifizetésre vonatkozó megbízás adása idejéig – a pénzforgalom szabályai szerint – a megrendelő vállalkozó e bankszámlájáról saját devizafedezeti számlájára kerüljön.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

(A bankszámlák közötti átutalásokat a 319. *Átvezetési számlák* közbeiktatásával kell könyvelni.)

Átutalás az elkülönített bankszámlára	T 315	– K 311
A beruházásnak minősülő gépek és berendezések importjával összefüggő forintfedezetből a beruházási szállítóval szembeni tartozás kiegyenlítésének könyvelése	T 445	– K 315
Az elkülönítés megszüntetésének könyvelése	T 311	- K 315

A vállalkozási nyereségadó törvény melléklete szerint a kiszámított adókedvezmény összege kizárólag a kutatási-fejlesztési tevékenység eredményének gyakorlati megvalósítását szolgáló beruházásra fordítható.

A Kutatási-kísérleti fejlesztési beruházásra elkülönített pénzeszközök számla szolgál a jogszabály szerinti 10 százalékos kedvezménynek megfelelő pénzösszeg kimutatására és a kizárólagos célokra történő felhasználás elszámolására. Az elkülönítés összegét a 311. *Elszámolási betétszámlával* szemben kell könyvelni az éves eredményelszámolást követően.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

(A bankszámlák közötti átutalásokat a 319. *Átvezetési számlák* közbeiktatásával kell könyvelni.)

Átutalás az elkülönített bankszámlára	T 315	– K 311
A kutatási-kísérleti fejlesztésekhez kapcsolódó beruházásokra elkülönített pénzeszközökből a beruházási szállítóval szembeni tartozás kiegyenlítésének könyvelése	T 445	– K 315
Az elkülönítés megszüntetésének könyvelése	T 311	- K 315

Egyéb célra elkülönített pénzeszközök

A vállalkozónak a 316. *Egyéb célra elkülönített pénzeszközök* számlán belül kell megnyitni

- a nem fejlesztési célú, import fedezetbiztosításra elkülönített pénzeszközök,
- a nem fejlesztési célú fedezetbiztosításra (pl. bánatpénz) elkülönített pénzeszközök,
- felvásárlásra elkülönített pénzeszközök,
- devizafedezetre elkülönített pénzeszközök

állományának kimutatására szolgáló számlákat.

A Nem fejlesztési célú, import fedezetbiztosításra elkülönített pénzeszközök számla szolgál a pénzintézet fedezetigazolása alapján elkülönített saját pénzeszközök, valamint a jogosult rendelkezésére álló összegek (pl. import letét) kimutatására. E számlán kell elszámolni a 311. *Elszámolási betétszámlával* szemben a vállalkozó által elkülönített összeget, valamint a külkereskedelmi, illetve önálló külkereskedelmi jogú vállalkozó részére átutalt összeget.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

(A bankszámlák közötti átutalásokat a 319. *Átvezetési számlák* közbeiktatásával kell könyvelni.)

Átutalás az elkülönített bankszámlára	T 316	– K 311
A külkereskedelmi (jogú) vállalkozók részére átutalt összeg könyvelése	T 441	– K 316
Az elkülönítés megszüntetésének könyvelése	T 311	– K 315

A Nem fejlesztési célú, fedezetbiztosításra elkülönített pénzeszközök számla szolgál a vállalkozó által meghatározott célú (pl. bánatpénz) elkülönített pénzeszközök állományának kimutatására. E számlán kell elszámolni a 311. *Elszámolási betétszámlával* szemben az elkülönített pénzeszközök növekedését, illetve csökkenését, a pénzintézet jóváírása, illetve terhelése alapján.

Ugyancsak erre a számlára kell könyvelni a megrendelőnek az ajánlattevők (vállalkozók) által átutalt, letétbe helyezett, illetve visszautalt bánatpénz összegét a 389. *Aktív és passzív pénzügyi elszámolások* számlával szemben.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

(A bankszámlák közötti átutalásokat a 319. *Átvezetési számlák* közbeiktatásával kell könyvelni.)

Átutalás az elkülönített bankszámlára	T 316	– K 311
Az ajánlattevők (a vállalkozók) által átutalt bánatpénz letétbe helyezésének könyvelése	T 316	– K 389
A jogosult vállalkozó követelésének kiegyenlítése	T 441	– K 316
Az ajánlattevők (vállalkozók) által letétbe helyezett bánatpénz zárolása megszüntetésének könyvelése	T 389	– K 316
Az elkülönítés megszüntetésének könyvelése	T 311	- K 316

A Felvásárlásra elkülönített pénzeszközök számla szolgál a mezőgazdasági termények és termékek, állatok és állati termékek felvásárlására (felvásárlással összefüggő előlegfizetésre) elkülönített pénzeszközök kimutatására, a 311. *Elszámolási betétszámlával* szemben.

E számlán kell elszámolni a beváltott felvásárlási utalványokra folyósított összegeket.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

(A bankszámlák közötti forgalmat a 319. *Átvezetési számlák* közbeiktatásával kell könyvelni.)

Átutalás a felvásárlási számlára	T 316	– K 311
A beváltott felvásárlási készpénzutalványok összegének könyvelése	T 312	– K 316

A Devizafedezetre elkülönített pénzeszközök számla a külkereskedelmi, valamint az önálló külkereskedelmi jogú vállalkozó – akkreditív nyitására, a vételár megfizetését biztosító kezesség (garancia) nyújtására és az ezekkel összefüggő előleg-átutalásra, továbbá devizakifizetésre – előírások szerint elkülönített forint fedezetének kimutatására szolgál.

Ezen a számlán kell kimutatni a nem saját számlás import fedezeteként a belföldi megbízók által a vállalkozók gyűjtőszámlájára átutalt összeget is, a 381. Külkereskedelmi ügyletekkel kapcsolatos elszámolási számlával szemben.

A számlára a pénzintézet terhelési, illetve jóváírási értesítése alapján kell

könyvelni a forintfedezet elkülönítésének, továbbá feloldásának és felhasználásának összegét.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

(A bankszámlák közötti átutalásokat a 319. *Átvezetési számlák* közbeiktatásával kell könyvelni.)

Átutalás a Devizafedezeti számlára	T 316	– K 311
Belföldi megbízók által – nem saját számlás import fedezetére – közvetlenül a vállalkozó gyűjtőszámlájára átutalt összeg könyvelése	T 316	– K 381
A gyűjtőszámlán elkülönített és fel nem használt összeg átutalása a belföldi megbízók részére	T 381	– K 316
A külföldi szállítók számlájának kiegyenlítésre a devizafedezetre elkülönített pénzeszközökből	T 443–444	– K 316
Az elkülönítés megszüntetésének könyvelése	T 311	– K 316

2. A hitelekkel, kölcsönökkel kapcsolatos elszámolások

A hitelek (kölcsönök) egyrészt a vállalkozó fejlesztéseinek finanszírozásában, másrészt a tevékenysége (termelés, szolgáltatás) zavartalan ellátásához szükséges pénzmennyiség biztosításában játszanak szerepet. A pénzintézetek által a vállalkozók részére nyújtott kölcsön a vállalkozónál saját forrásai kiegészítésére szolgáló, kölcsönvett (idegen) forrásként jelenik meg.

Az évenként közzétett hitelpolitikai irányelvekben határozzák meg azokat a kiemelt népgazdasági célokat, amelyek megvalósítását a pénzintézetek hitelek folyósításával segítik elő.

A jegybank és az Állami Bankfelügyelet előírásai, valamint a jogszabályok keretei között a pénzintézetek határozzák meg a hitelképesség ismérveit, a hitelszerződések feltételeit, ideértve a lejárati időtartamok, valamint a kamatmértékek meghatározását.

Ha jogszabály másként nem rendelkezik, a vállalkozó szabadon választhatja meg, melyik erre felhatalmazott pénzintézettől vesz fel bankkölcsönt. A vállalkozónál a pénzintézettel szembeni hitel – és hitel jellegű tartozásainak – kimutatására a 45. *Bankhitelek* számlacsoport szolgál. A vállalkozónak a részére folyósított bankhitelek nyilvántartására szolgáló számlákat a hitelt folyósító pénzintézettel azonos tagolásban kell megnyitnia. A tételek a pénzintézet értesítésével egyezően és csak tényleges pénzmozgás alapján könyvelhetők. (Kivéve azt, amikor a pénzintézet a hiteltartozás fejében részvényeket kap, részvényessé válik.)

A hitelszerződés hitelkeretre vonatkozó olyan szerződés, amelynek alapján a pénzintézet arra vállal kötelezettséget, hogy az ügyfél rendelkezésére tartott összeg erejéig, a hitelszerződésben megjelölt időn belül az ott meghatározott feltételek megléte esetén kölcsönöket folyósít vagy egyéb hiteljellegű műveleteket végez.

A vállalkozó a szerződés alapján rendelkezésre tartott összeg után ún. rendelkezésretartási jutalékot fizet, amelyet a költségek között számol el (a költségnem-számadásban az 564. *Bankköltségek* számlán, a költséghely-költségviselő számadásban a 66–67. A *központi irányítás költségei* számlacsoportban). A vállalkozót a rendelkezésre tartási jutalék fizetésén kívül további kötelezettség nem terheli, tekintettel arra, hogy a hitelkeret terhére rendelkezésre bocsátott összegeket nem köteles igénybe venni.

A pénzintézet a vállalkozó részére kölcsönt kölcsönszerződés alapján folyósít. A kölcsönszerződés alapján a pénzintézet – akár a hitelszerződés keretében, akár ettől függetlenül – meghatározott pénzösszeget bocsát a vállalkozó rendelkezésére. Ebben az esetben a vállalkozó a felvett kölcsön összegének, továbbá a felszámított kamat összegének visszafizetésére köteles. A kamat összegét a vállalkozó a költségei között számolja el (a költségnem-számadásban az 564. *Bankköltségek* számlán, a költséghely-költségviselő számadásban a 66–67. A *központi irányítás költségei* számlacsoportban).

A bankkölcsön késedelmes visszafizetése esetén felszámított késedelmi kamatot a vállalkozó az eredménye terhére, a 897. *Bírságok és büntetések* számlán számolja el az esedékességkor.

A bankkölcsönt csak a szerződésben meghatározott célra szabad felhasználni. A bankkölcsönnek anyagi értékkel fedezve kell lennie. A bankkölcsön visszafizetése vagyontárgyakkal (zálogjog), kezességgel, valamint óvadékkal, ezen kívül követelés és egyéb jog engedélyezésével is biztosítható.

*Bankgarancia**

Abban az esetben, ha a bank megítélése szerint a hitelnyújtás számára túl nagy kockázattal jár, nem tartja feltétlenül biztosítottnak a visszafizetést, akkor a hitelt felvevővel szemben támaszthat olyan igényt, hogy az más banknál garanciát vállaltasson a kötelezettségei teljesítéséért.

A bankgarancia vállalásával a bank arra vállal kötelezettséget, hogy meghatározott feltételek – így különösen bizonyos esemeny beállta vagy elmaradása, illetőleg okmányok benyújtása – esetében és meghatározott határidőn belül a kedvezményezettnek a megállapított összeghatárig fizetést fog teljesíteni.

A bank csak azon vállalkozók esetében vállal bankgaranciát, amelyek bankhitelben részesülhetnek a jogszabályok alapján.

A garanciavállalásért – a bank által – felszámított díjat a vállalkozó a költségei között számolja el (a költségnem-számadásban az 564. *Bankköltségek* számlán, a költséghely-költségviselő számadásban pedig a 66–67. A központi irányítás költségei számlacsoportban).

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉS:

A bank által felszámított bankgarancia díj összegének könyvelése	T 66–67 (564)	–	K 311

*Kezesség***

Kezességi szerződéssel a kezes arra vállal kötelezettséget, hogy amennyiben a kötelezett nem teljesít, maga fog helyette a jogosultnak teljesíteni. A kezes kötelezettsége ahhoz a kötelezettséghez igazodik, amelyért kezességet vállalt; érvényesítheti azokat a kifogásokat, amelyeket a kötelezett érvenyesíthet a jogosulttal szemben.

Amennyiben a kezes a jogosultat kielégíti, a követelés az azt biztosító és a kezességvállalást megelőzően keletkezett jogokkal, valamint a végrehajtási joggal együtt reá száll.

---

* A Polgári Törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény 249. §-a

** A Polgári Törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény 272. §-sa

Az állami kezességvállalás esetén az állam a vállalkozó tartozásaiért vállal kezességet.

Az állami kezességvállalás a következő formákban valósítható meg:

- egyszerű kezesség formájában (az állam nyilatkozatot ad a kezességvállalásról és mindaddig megtagadhatja a tartozás kifizetését, amíg a követelés a kötelezettől vagy más kezesektől, akik az államot megelőzően vállaltak kezességet, behajtható);
- készfizető kezesség formájában (tekintettel arra, hogy a hitelező azonnal hozzájuthat a pénzéhez, a követelés – a fentiekben említett sorrendiség nélkül – lehívható az állami költségvetésből).

A kezességvállalás összegét a vállalkozó a *0. Nyilvántartási számlák* számlaosztályban tartja nyilván.

Abban az esetben, ha a vállalkozó az állami kezesség mellett folyósított bankhitel esedékes részét nem tudja visszafizetni, a törlesztést a pénzintézetnél a költségvetés rendezi. A vállalkozó – az állami kezesség esetén – az állami költségvetéssel szemben fennálló tartozás összegét a 469. *Egyéb passzív elszámolások az állami költségvetéssel* számlán mutatja ki.

Abban az esetben, ha a vállalkozó a más vállalkozó által vállalt kezesség mellett folyósított bankhitel esedékes részét nem tudja visszafizetni, és helyette a törlesztést a kezes rendezi, a vállalkozó a kezessel szemben fennálló tartozás összegét a 449. *Hitelezők* számlán mutatja ki. A kezes pedig a vállalkozóval szembeni követelését a 339. *Adósok* számlán szerepelteti.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

(A hitelt felvevőnél:)		
A hitel felvételének könyvelése	T 311	– K 45
Az állami kezesség mellett folyósított hitel esedékes része költségvetésből történő kiegyenlítésének könyvelése	T 45	– K 469
A költségvetésből kiegyenlített hitelek visszafizetésének könyvelése	T 469	– K 311
A más vállalkozó által vállalt kezesség mellett folyósított hitel esedékes része más vállalkozó által történő kiegyenlítésének könyvelése	T 45	– K 449
A kezes által kiegyenlített hitel visszafizetésének könyvelése	T 449	– K 311
(A kezesnél):		
Más vállalkozó által felvett hitel esedékes része kiegyenlítésének könyvelése	T 339	– K 311
A kiegyenlített hitel visszafizetésének könyvelése	T 311	– K 339

2.1. Beruházási hitelek

A beruházási hitel a beruházó vállalkozó saját anyagi erejének kiegészítésére szolgál. Tekintettel arra, hogy a beruházási hitel a vállalkozónál egy későbbi időpontban keletkező saját forrást előlegez meg, így lehetővé válik olyan fejlesztések megvalósítása is, amelyhez a vállalkozó az adott időpontban nem rendelkezik elegendő saját forrással.

A pénzintézet által a beruházásokra folyósított beruházási hitelek összegét a vállalkozó a 451. *Beruházási hitelek* számla javára, a hitelek törlesztésének és az

előtörlesztések összegét pedig e számla terhére könyveli. A számla egyenlege mutatja a beruházásokra igénybe vett beruházási hitelek miatti hiteltartozás összegét.

A számlán belül a vállalkozónak elkülönítetten kell kimutatni a központi, illetve a vállalati beruházásokra folyósított hiteleket.

A beruházások rendjéről szóló jogszabály alapján az egyéb fejlesztési célú kifizetések között kell kimutatnia a vállalkozónak a befejezetlen (üzembe nem helyezett) beruházások esetében a folyósított kifizetések után a beruházási hitel igénybevétele miatt az üzembe helyezésig felszámított kamatok összegét. A vállalkozónak a kamatot – negyedévenként – a 478. *Egyéb fejlesztési célú kifizetések elszámolása* számla terhére kell elszámolnia. A pénzügyi rendezéskor a 478. számlával szemben a pénzügyileg rendezett összegeket a 482. *Adózott eredményt terhelő egyéb fejlesztési célú kifizetések elszámolása* számlára vezeti át a vállalkozó.

A beruházás üzembehelyezése utáni kamatokat, valamint a – pénzmozgással nem járó – import fedezet-igazolás miatt fizetett kamatokat a vállalkozó a költségei között számolja el (a költségnem-számadásban az 564. *Bankköltségek* számlán, a költséghely-költségviselő számadásban a 66–67. A *központi irányítás költségei* számlacsoportban).

Amennyiben a pénzintézet a kamatterheléseket nem bontja meg üzembe helyezés előtti és üzembe helyezés utáni tételekre, a megbontást a vonatkozó előírásoknak megfelelően, a vállalkozónak kell rendeznie a fentiekben leírtak szerint.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A saját vállalkozásban végzett beruházások számlázott teljesítményei, a beruházó saját szervezetével lebonyolított beruházás esetén a beruházási igazgatási költség kiegyenlítésének könyvelése a pénzintézet értesítése alapján	T 311	–	K 451
A tervező, kivitelező, technológiai szerelő és egyéb szállítók számláinak kiegyenlítése a pénzintézet értesítése alapján	T 445	–	K 451
A beruházással kapcsolatos rubel import utáni befizetés kiegyenlítésének könyvelése a pénzintézet értesítése alapján	T 464–01	–	K 451
A beruházással kapcsolatos telekigénybevételi díj kiegyenlítése a pénzintézet értesítése alapján	T 464–10 469	–	K 451
A beruházással kapcsolatban felmerült egyéb fejlesztési célú kifizetések kiegyenlítése a pénzintézet értesítése alapján (kapcsolódó tétel: T 482 – K 478)	T 441 478 464 469 477	–	K 451
A beruházással kapcsolatban felmerült vámköltség kivetés szerinti értéke kiegyenlítésének könyvelése a pénzintézet értesítése alapján	T 465	–	K 451
A beruházással kapcsolatban folyósított hitel más szervek részére történő átadásának könyvelése a pénzintézet értesítése alapján	T 42	–	K 451
A hitelek törlesztésének (előtörlesztésének) elszámolása	T 451	–	K 311
A hitelek után a pénzintézet értesítő levele alapján a vállalkozó által a beruházás üzembehelyezése után fizetendő kamat összegének könyvelése	T 66–67 (564)	–	K 389
A fizetett kamat összegének könyvelése a pénzintézet terhelési értesítése alapján	T 389	–	K 311

2.2. *Állami kölcsönök*

Az állami kölcsönről szóló jogszabály* hatálya azokra a beruházásokra terjed ki, amelyek eredményeként létrejött állóeszközök üzemeltetője a rendeletben meghatározott vállalkozó, ha

a) állami beruházáshoz a Minisztertanács állami kölcsönt engedélyez,

b) vállalati (szövetkezeti) beruházáshoz a vállalkozó támogatásként állami kölcsönt kap.

Az állami beruházásoknál a jóváhagyott beruházási javaslat alapján kiadott engedélyokirat alapján, a vállalati (szövetkezeti) beruházásoknál az állami kölcsön engedélyezésére vonatkozó döntés alapján a vállalkozó és az Állami Fejlesztési Intézet kölcsönszerződést köt.

Az állami kölcsön folyósításának és visszafizetésének részletes feltételeiről a kölcsönszerződésben kell megállapodni.

Ez a rendelkezés – az általános forgalmi adóról szóló törvény hatályba lépésével összefüggésben** – az 1988. január 1-jén folyamatban levő olyan központi beruházásokhoz nyújtott állami kölcsönre is kiterjed, amelyeket a központi beruházásokat terhelő általános forgalmi adó le nem vonható részéhez a vállalkozó részére nyújtottak.

Az állami kölcsönről szóló jogszabályokat 1989-ben hatályon kívül helyezték*** azzal, hogy előírásaikat a hatályba lépés előtt engedélyezett beruházások és vissza nem térülő általános forgalmi adójuk forrását képező állami kölcsönök folyósítására és visszafizetésére – a kölcsönök lejártáig – alkalmazni kell.

A beruházások megvalósítására folyósított állami kölcsönök összegét a vállalkozó a 452. *Állami kölcsönök* számlán mutatja ki. E számla javára számolja el a vállalkozó a pénzintézet által a beruházásokra folyósított állami kölcsön összegét, beleértve az állami kölcsön terhére felszámított kamatot, valamint az állami kölcsönből a beruházásban közreműködő más szervek részére, visszafizetési kötelezettség mellett az állami kölcsönből átadott összeget, terhére pedig a tartozás törlesztésére (előtörlesztésére) kifizetett összegeket.

A számla egyenlege a beruházásokkal kapcsolatban fennálló kölcsöntartozás összegét mutatja.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A saját vállalkozásban végzett beruházások számlázott teljesítményei, a beruházó saját szervezetével lebonyolított beruházás esetén a beruházási igazgatási költség kiegyenlítésének könyvelése a pénzintézet értesítése alapján	T 311	–	K 452
A tervező, kivitelező, technológiai szerelő és egyéb szállítók számláinak kiegyenlítése a pénzintézet értesítése alapján	T 445	–	K 452
A beruházással kapcsolatos rubel import utáni befizetés kiegyenlítésének könyvelése a pénzintézet értesítése alapján	T 464–01	–	K 452
A beruházással kapcsolatos telekigénybevételi díj kiegyenlítése a pénzintézet értesítése alapján	T 464–01 469	–	K 452

* 52/1975. (XI. 22.) PM–OT számú együttes rendelet az állami kölcsönről mód. 45/1979. (XI. 1.) PM–OT számú együttes rendelet

** 106/1987. (XII. 31.) PM–OT számú együttes rendelet

*** 8/1989. (II. 26.) PM–OT számú együttes rendelet

A beruházással kapcsolatban felmerült egyéb fejlesztési célú kifizetések kiegyenlítése a pénzintézet értesítése alapján (kapcsolódó tétel: T 482 – K 478)	T 441 464 469 477 478	– K 452
A beruházással kapcsolatban felmerült vámköltség kivetés szerinti értéke kiegyenlítésének könyvelése a pénzintézet értesítése alapján	T 465	– K 452
A beruházással kapcsolatban folyósított kölcsön más szervek részére történő átadásának könyvelése a pénzintézet értesítése alapján	T 42	– K 452
A kölcsön törlesztésének (előtörlesztésének) elszámolása	T 452	– K 311

2.3. Devizahitelek

A vállalkozó a 455. *Devizahitelek* számlán mutatja ki – egy évnél hosszabb, illetve egy évnél rövidebb lejáratú bontásban – a pénzintézet által folyósított devizahitelek összegét, így

- a vállalati beruházásokra folyósított devizahiteleket,
- a feldolgozásos és lecseréléses áruügyletekhez igénybe vett hiteleket,
- az exportügyletek devizahiteleit, valamint
- a külföldi érdekeltségek devizahiteleit.

A devizahitelek árfolyamváltozásából, a devizák egymás közötti átváltásából adódó különbözeteket év végén, illetve a törlesztéskor az eredmény terhére, illetve javára kell elszámolni a pénzintézet értesítése alapján.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

Az igénybe vett és a pénzintézet által az Elszámolási betétszámlára átutalt hitel összegének könyvelése	T 311	– K 455
Devizahitel törlesztésének könyvelése	T 445	– K 311
A devizahitelek árfolyamváltozásából, a devizák egymás közötti átváltásából adódó különbözetek könyvelése törlesztéskor, illetve év végén	T 455 T 899	– K 999 vagy – K 455

2.4. Forgóeszközhitelek

A vállalkozók a termelésük (forgalmuk) zavartalan vitele, valamint a termelés és a forgalom eltéréséből adódó átmeneti pénzhiányaik kiküszöbölése érdekében a pénzintézettől forgóeszközhitelt vehetnek igénybe, amelyet a 456. *Forgóeszközhitelek* számlán mutatnak ki, egy évnél hosszabb lejáratú, illetve egy évnél rövidebb lejáratú bontásban.

Ezen a számlán kell kimutatni továbbá a kereskedelmi (áru-) hitel refinanszírozására, valamint a váltóhitel címén kapott összegeket is.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A megnyitott forgóeszközhitelek átutalása az Elszámolási betétszámlára	T 311	– K 456
A szállítóval szembeni tartozás kiegyenlítése hitelszámláról	T 441	– K 456
A forgóeszközhitelek visszafizetésének könyvelése	T 456	– K 311

A hitel után fizetendő kamat összegének könyvelése a pénzintézet értesítő levele alapján	T 66–67 (564)	– K 389
A fizetett kamat összegének könyvelése a pénzintézet terhelési értesítő levele alapján	T 389	– K 311

3. A szállítókkal kapcsolatos elszámolások

A vállalkozó a szállítóval szembeni kötelezettségeit a 4. *Források* számlaosztályában mutatja ki, mint idegen forrást.

A 44. *Szállítók (hitelezők)* számlacsoport számláin tartja nyilván a vállalkozó a szállítóival (megrendeléseit teljesítőkkel), hitelezőivel szemben áruszállításból, munkateljesítésből vagy szolgáltatásból (kölcsönkapott pénz, egyéb kötelezettség) származó minden kötelezettségét, beleértve az előzetesen felszámított általános forgalmi adó összegét is, a szállítók (hitelezők) követelésének kiegyenlítésére átutalt összegeket, valamint a kötelezettséget csökkentő egyéb tételeket.

A számlacsoporton belül külön kell kimutatni a beruházási szállítókkal, ideértve a megbízásos beruházások lebonyolítóival kapcsolatos elszámolásokat, továbbá a külföldi szállítókkal kapcsolatos tartozásokat és azok teljesítését.

A negyedév végéig beérkezett, de nem számlázott szállításokat legalább negyedévenként le kell könyvelni.

A számlacsoportban kimutatott tartozásokról, kötelezettségekről analitikus nyilvántartást kell vezetni, amelyet a főkönyvi számlákkal a mérlegkészítés előtt egyeztetni kell.

Az elfogadott és az egyeztetés alapján rendezett szállítókkal (hitelezőkkel) szembeni tartozásokat könyvszerinti értékben kell a mérlegben kimutatni.

A jogszabályban foglalt előírások alapján a folyósított előlegek összegét, valamint a vállalkozók egymás közötti hitelkapcsolatából keletkezett kötelezettségek összegét is itt kell kimutatni. Így ebben a számlacsoportban kerül sor a felek megállapodása alapján a vállalkozónál a kereskedelmi (áru) hitel címén fennálló kötelezettségek, illetve a váltótartozásokból – ideértve a saját váltó kibocsátásából, illetve az idegen váltó elfogadásából – származó kötelezettségek kimutatására.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

Számlázott beruházási szállítói teljesítés könyvelése	T 19	– K 445
Saját vállalkozásban végzett beruházás esetén a szállítói teljesítés könyvelése		
A beszerzett anyagok, kutatási-kísérleti fejlesztés tárgyaként, eszközeként beszerzett állóeszközök, fogyóeszközök, göngyölegek, áruk számla szerinti árának, továbbá a külön felszámított szállítási és rakodási költségeknek a könyvelése	T 21–23 28–29 228	– K 441
Jóléti készletek beszerzésének könyvelése	T 27	– K 441 311 312
A szállítói számlák alapján előzetesen felszámított általános forgalmi adó könyvelése	T 466 481 891	– K 441 445
A szállítói számlák alapján elszámolt költségek könyvelése	T 6–7 (51–56)	– K 441
Idegen vállalkozó által helyreállított károk számlázott ellenértékének könyvelése	T 894	– K 441

A szállítónak visszaküldött anyagok, fogyóeszközök, göngyölegek, áruk számla szerinti árának könyvelése	T 441	– K 21–23 27–29
A szállítóktól kapott engedmény könyvelése		
A szállítók követeléseire az Elszámolási betétszámláról a pénztárból, az Elkülönített bankszámlákról, a hitelszámlákról átutalt vagy kifizetett összegek	T 441 445	– K 311 312 314–316 451–454
A szállítóval szembeni tartozás kiegyenlítése váltóval, saját váltó kibocsátásával, idegen váltó elfogadásával (kapcsolódó tétel: T 389 – K 321, 447)	T 441	– K 389
A szállítóval szembeni tartozás kiegyenlítése idegen váltó kibocsátásával (kapcsolódó tétel: T 389 – K 331–333)		
Elévült tartozások könyvelése bevételként	T 441 447	– K 999
A szállítói tartozásra folyósított előleg összegének könyvelése	T 44	– K 311

A faktoring a kereskedelmi (áru) hitel és a váltó mellett a vállalkozók forgóeszközfinanszírozási lehetőségét bővíti azzal a különbséggel, hogy a vállalkozók közötti hitelkapcsolat átalakul vállalkozó–bank közötti hitelkapcsolattá, oly módon, hogy a hitel felvevője válik a bank adósává. A faktoring esetében az áruszállításból és a szolgáltatás nyújtásából származó rövidlejáratú követeléseket a bankok megvásárolják, azaz megelőlegezik a követelést, átvállalva ezzel a követelés kockázatát.

A vállalkozó a 446. Faktoring tartozások számla javára könyveli – a szállító értesítése alapján – azokat a tartozásokat, amelyeket a szállítója a pénzintézetnek eladott, a terhére pedig a pénzintézettel szemben emiatt fennálló tartozás kiegyenlítését.

A szállító a vállalkozóval szembeni követelését a 33. *Vevők* számlacsoportban tartja nyilván. A követelés – a banki jóváírás alapján – a faktoring ügylet megkötésekor megszűnik. A bank a kockázat átvállalásáért faktoring díjat számít fel, amelyet a szállító vállalkozó a költségei között számol el (a költségnem számadásban az 564. *Bankköltségek* számlán, a költséghely-költségviselő számadásban a 66–67. A *központi irányítás költségei* számlacsoportban).

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A szállító által a pénzintézetnek eladott tartozás (faktoring) összegének könyvelése	T 441 445	– K 446
A pénzintézettel szemben fennálló faktoring tartozás kiegyenlítésének könyvelése (szállítónál)	T 446	– K 311
Faktoring ügylettel kapcsolatban a vevővel szembeni követelés megszüntetése, valamint a faktoring díj összegének könyvelése	T 311 66–67 (564)	– K 33

4. Az adósokkal és a hitelezőkkel kapcsolatos elszámolások

A vállalkozási nyereségadóról szóló törvény előírása alapján a vállalkozó pénzeszközét más adóalanynak, illetve egyéb jogi személynek ideiglenesen vagy véglegesen átadhatja.

A pénzeszközök ideiglenes átadása esetén a pénzeszközöket átadó és átvevő állapodik meg az átadás időtartamáról és kamatfeltételeiről.

A fenti módon keletkezett tartozásokat a vállalkozó a 449. *Hitelezők*, a kölcsönt nyújtó pedig a 339. *Adósok* számlán mutatja ki.

A 449. *Hitelezők* számlán kell tehát kimutatni egyrészt a más vállalkozótól, tanácstól, érdekképviseleti szervtől, beruházásra központilag kezelt műszaki fejlesztési alapból, egyéb jogviszonyból, másrészt a szövetkezeti tagtól kölcsönkapott pénzeszközök (célrészjegy, termelési és fejlesztési hozzájárulás) miatti tartozások összegét. A számlához kapcsolódóan olyan nyilvántartást kell vezetni, amelyből a kölcsönkapott pénzeszközök még vissza nem fizetett összege hitelezőnként megállapítható.

A kölcsönt nyújtó vállalkozó a kapott kamat összegét árbevételként, a 978. *Egyéb tevékenységek árbevétele* számlán, a kölcsönt felvevő vállalkozó pedig a 878. *Egyéb tevékenységek elszámolt önköltsége*, illetve magánszemély esetében az 562. *Bérjellegű egyéb költségek* számlán (a költséghely – költségviselő számadásban a 66-67. A *központi irányítás költségei* számlacsoportban) mutatja ki.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

(az ideiglenes pénzeszközt átadónál)

A más vállalkozó részére ideiglenesen kölcsönadott pénzeszközök könyvelése	T 339	– K 311
A külföldi érdekeltségnek folyósított tulajdonosi kölcsön összegének könyvelése	T 311	– K 311 455
Az ideiglenesen átadott pénzeszközök visszafizetésének könyvelése	T 339 (389)	– K 339
Az ideiglenesen kölcsönadott pénzeszközök után kapott kamat összegének könyvelése	T 311	– K 978

(az ideiglenes pénzeszközt átvevőnél)

Más vállalkozótól, tanácstól, érdekképviseleti szervtől, egyéb jogi személytől kölcsönkapott pénzeszközök miatti tartozás könyvelése	T 311	– K 449
Szövetkezeti tagtól kölcsönkapott pénzeszközök miatti tartozás összegének könyvelése (kapcsolódó tétel: T 312 – K 354)	T 354	– K 449
Ideiglenesen kölcsönvett pénzeszköz visszafizetésének könyvelése	T 449	– K 311
Más vállalkozónak fizetett kamat összegének könyvelése	T 878	– K 311 (389)
A célrészjegy, a termelési és fejlesztési hozzájárulás visszafizetésének könyvelése (kapcsolódó tétel: T 354 – K 312)	T 449	– K 354
A tagsági kölcsön után elszámolt kamat, valamint a célrészjegy és a termelési, fejlesztési hozzájárulás után fizetendő részesedés összegének könyvelése (kifizetéskor: T 354 – K 4623, 312, illetve T 4623 – K 311)	T 66–67 (562)	– K 354

5. Az értékpapírokkal kapcsolatos elszámolások

5.1. A váltóval kapcsolatos elszámolások*

Váltó és váltótartozás

A váltó rendeletre szóló, vagyis forgatható értékpapír, amely egyoldalú és jogcímmentes pénztartozást testesít meg, és különleges váltójogi szabályok alá esik.

A váltó fajtái:

– saját váltó,
– idegen váltó.

A saját váltó kiállítója kötelező fizetési ígéretet tesz, hogy a váltóban feltüntetett összeget a megjelölt időpontban és a megjelölt helyen kifizeti.

Az idegen váltó esetében a kibocsátó felszólítja a címzettet, hogy a váltóban feltüntetett kedvezményezett részére feltételekhez nem kötött módon a váltóban szereplő öszeget fizesse ki.

A saját váltó esetében a váltó kiállítójánál, az idegen váltó esetében a címzettnél keletkezik fizetési kötelezettség, azaz váltótartozás.

A váltó törvényes kellékei :

– a váltó elnevezése az okirat szövegében, éspedig az okirat kiállításának nyelvén,

idegen váltónál,

– határozott pénzösszeg fizetésére szóló feltétlen meghagyás,

saját váltónál

– határozott pénzösszeg fizetésére szóló feltétlen kötelezettségvállalás,

idegen váltónál

– a fizetésre kötelezett neve (címzett),
– esedékesség megjelölése,
– fizetési hely megjelölése,
– annak neve, akinek részére vagy rendelkezésére kell a fizetést teljesíteni,
– a váltó kiállítási napjának és helyének megjelölése,

idegen váltónál

– a kibocsátó aláírása,

saját váltónál

– a kiállító aláírása.

Az az okirat, amelyből az előbb felsorolt kellékek valamelyike hiányzik, nem váltó, kivéve a következő pontokban foglalt eseteket:

– az olyan váltót, amelyen az esedékesség nincs megjelölve, megtekintésre szóló váltónak kell tekinteni (a fizetést itt akkor kell teljesíteni, amikor a váltót fizetés végett bemutatják),

idegen váltónál

– külön megjelölés hiányában a címzett neve mellett feltüntetett helyet fizetési helynek és egyúttal a címzett lakóhelyének kell tekinteni

saját váltónál

---

* 1/1965. (I. 24.) IM számú rendelete a váltójogi szabályok közzétételéről

– külön megjelölés hiányában az okirat kiállításának helyét fizetési helynek és egyúttal a kiállító lakóhelyének kell tekinteni,
– ha a váltón a kiállítás helye nincs megjelölve, a váltót úgy kell tekinteni, mintha – idegen váltónál – a kibocsátó, – saját váltónál – a kiállító neve mellett megjelölt helyen állították volna ki.

A váltó esedékessége lehet :
– megtekintésre,
– megtekintés után bizonyos időre,
– kelte után bizonyos időre,
– határozott napra.

A megtekintésre szóló váltón az esedékesség időpontja nem szerepel, a váltó bemutatáskor fizetendő. Az ilyen váltót keltétől számított egy éven belül kell fizetés végett bemutatni. A kibocsátó ennél rövidebb határidőt is kitűzhet. A váltó átruházó e határidőket megrövidítheti.

A kelt vagy megtekintés után egy vagy több hónapra kiállított váltó annak a hónapnak megfelelő napján esedékes, amelyben a fizetés teljesítendő. A határozott napra, valamint a kelt vagy megtekintés után bizonyos időre szóló váltó birtokosa köteles a váltót a fizetési napon vagy az azt követő két nap valamelyikén fizetés végett bemutatni.

A megtekintésre vagy megtekintés után bizonyos időre fizetendő váltóban a kibocsátó (kiállító) kamatot köthet ki a váltóösszeg után. A kamatlábat a váltóban meg kell jelölni. Ha más nap nincs megjelölve, a kamat a váltó keltétől jár.

Amennyiben az esedékesség időpontja pontosan meghatározható, akkor a váltó kiállításakor előre ki kell számolni az esedékesség napján fizetendő kamatösszeget. A váltón szereplő összegnek ezt a kamatösszeget is magában kell foglalnia.

A váltó elfogadása csak idegen váltó esetében lehetséges. A váltót esedékességéig akár annak birtokosa, akár egyszerű bírlalója bemutathatja elfogadás végett a címzettnek. Ha bemutatáskor a váltót a címzett elfogadta, akkor ezzel arra vállal kötelezettséget, hogy a váltót az esedékességkor kifizeti.

Az elfogadást a váltóra kell írni, és azt a címzett írja alá. A címzett a váltóra írt elfogadását a váltó visszaadása előtt kitörölheti.

A váltó elfogadását a címzettnek a váltón kelteznie kell akkor, ha a váltó megtekintés után bizonyos idő múlva fizetendő, vagy ha a váltót külön kikötésnél fogva meghatározott időn belül elfogadás végett be kell mutatni.

Az elfogadásnak feltétlennek kell lennie, azonban a címzett az összeg egy részére korlátozhatja. A váltó ilyenkor csak az elfogadott összeg erejéig érvényes.

Ha a kibocsátó a váltón pl. ezeket a szavakat vette fel : „nem rendeletre", vagy ha más azonos értelmű kifejezést vett, a váltó csak közönséges engedmény alakjában és hatályával ruházható át.

Ez azt jelenti, hogy a váltó adós új váltóbirtokossal szemben felhozhatja azokat a kifogásokat, amelyek őt a korábbi hitelezőjével szemben megilletik.

A váltó birtokosát akkor lehet jogos birtokosnak tekinteni, ha jogosultságát a váltó átruházások meg nem szakított láncolatával igazolja.

A váltó összegének kifizetését – egészében vagy részben – váltókezességgel lehet biztosítani.

Ezt a biztosítékot harmadik személy vagy a váltó egyik aláírója is nyújthatja.

A váltókezességet a váltóra vagy a toldatra kell írni, a nyilatkozatot a kezesnek alá kell írnia.

A váltó előlapjára írt puszta aláírást kezességnek kell tekinteni, kivéve a váltó kiállítója, illetve a váltó kibocsátója és címzettje aláírását.

A váltókezességi nyilatkozatban meg kell jelölni azt a személyt, akiért a kezességet vállalták. Ennek hiányában úgy kell tekinteni, hogy ezt a kiállítóért, illetve kibocsátóért vállalták.

A váltókezes kötelezettsége ugyanolyan, mint azé, akiért a kezességet vállalta.

Ha a váltókezes a váltót kifizeti, a váltóból eredő jogokat megszerzi azzal szemben, akiért a kezességet vállalta azokkal szemben, akik az utóbbi iránt a váltó alapján kötelezettek.

A határozott napra, valamint a kelet vagy megtekintés után bizonyos időre szóló váltó birtokosa köteles a váltót a fizetési napon vagy az azt követő két munkanap valamelyikén fizetés végett bemutatni.

A bemutatóra szóló váltó bármikor benyújtható fizetésre a váltó keltétől számított egy éven belül.

A váltóbirtokos az esedékesség előtt nem köteles a váltóra fizetést elfogadni. A váltóadós (a címzett), a váltó kiállítója az esedékesség előtt csak saját kockázatára és veszélyére fizethet.

A váltóadós fizetés ellenében a váltóbirtokos által nyugtázott váltó kiadását követelheti. A váltóbirtokos a részfizetést nem utasíthatja vissza.

A váltónak valamely leszámolóhelyen történő bemutatása fizetés végett történő bemutatásnak számít.

Ha a váltóbirtokosnak a váltó esedékessége előtt pénzre van szüksége, a váltót valamelyik banknál leszámítoltathatja, azaz átruházhatja a bankra.

A bank a leszámítolás napjától a váltó lejártáig tartó időszakra járó kamatot levonja a váltó névértékből, a többit kifizeti a váltóbirtokosnak.

A váltóbirtokos megtérítési igénnyel léphet fel a váltó átruházók, a kibocsátó és a többi kötelezett ellen:

- esedékességkor, ha a fizetés nem történt meg,
- esedékesség előtt
  - = ha a váltóadós (címzett, illetve a kiállító) csődbejut, vagy a fizetéseit megszünteti,
  - = ha az elfogadás végett be nem mutatható váltó kibocsátója csődbe jut.

A váltó elfogadásának, illetve kifizetésének megtagadását közokirattal kell igazolni. Ezt óvásnak nevezik.

A váltóbirtokos az elfogadás vagy a fizetés hiányáról az őt közvetlenül megelőző átruházót és a kibocsátót, illetve a kiállítót értesíteni köteles.

Minden átruházó köteles az őt közvetlenül megelőző átruházóval közölni a fedezetlen váltó tényét.

Ha valamelyik váltóadósságért kezességet vállaltak, akkor nemcsak a megelőző átruházót, hanem a kezest is értesíteni kell.

Ha a címzett ellen – akár elfogadta a váltót, akár nem –, illetve a kiállító ellen csődöt nyitnak, vagy az elfogadás végett be nem mutatható váltó kibocsátója ellen nyitnak csődöt, a váltóbirtokos megtérítési igényének érvényesítéséhez elegendő a vonatkozó bírói határozat bemutatása. Ha a váltó címzettjével, vagy kiállítójával szemben kényszer felszámolást rendelnek el, elegendő a kényszer felszámolásról szóló hivatalos értesítést bemutatni.

A váltó kibocsátója (címzettje), kiállítója, átruházója és a kezesek a váltóbirtokos iránt egyetemlegesen kötelezettek.

A váltóbirtokos attól, aki ellen megtérítési igénnyel lép fel, a következőket követelheti:

- a váltó el nem fogadott, vagy ki nem fizetett összegét,
- ha a váltóban kamat volt kikötve, akkor ennek kifizetett összegét,

– az esedékességtől számított hat százalékos késedelmi kamatot,
– az óvás, az értesítések és egyéb költségeket,
– a váltó összege után számított háromezrelékes váltódíjat.

Ha valamelyik váltóadós a váltót visszaváltotta, kifizette, akkor a további váltóadósoktól követelheti:
– a teljes kifizetett összeget,
– ennek a kifizetés napjától számított hat százalékos kamatát,
– felmerült költségeit,
– a teljes kifizetett összeg után számított háromezrelékes váltódíjat.

Az, aki megtérítési igényt érvényesíthet, megtekintésre szóló új váltót (megtérítési váltót) állíthat ki, valamelyik őt megelőző váltókötelezett címére.

A megtérítési váltó az előzőekben felsorolt összegeken felül kiterjed az ügynöki díjra és a megtérítési váltó bélyeg illetékére is.

A váltóbirtokos a megszabott határidő elteltével elveszti jogát a megtérítési igény érvényesítésére a megtérítési váltóadósokkal szemben, de az egyenes váltóadósokkal (a címzettel, illetve a kiállítóval) szemben nem.

A váltóbirtokos követelése a váltóadósokkal szemben bizonyos idő után elévül.

Az idegen váltó kibocsátója a váltóban – határidő kikötésével vagy anélkül – kikötheti, hogy a váltót elfogadás végett be kell mutatni. A kibocsátó azt is kikötheti, hogy a váltót meghatározott határidő előtt elfogadás végett ne mutassák be.

Minden váltó, még ha nem is szól kifejezetten rendeletre, váltó átruházás (forgatmány) útján átruházható. A váltó átruházás csak feltétlen lehet.

A váltó átruházási nyilatkozatot a váltóra vagy az ahhoz csatolt lapra (toldatra) kell írni, amit az átruházónak alá kell írnia.

Az átruházó a nyilatkozatban megnevezheti a kedvezményezettet, de az állhat a puszta aláírásából is. Ez utóbbi az üres átruházás.

A váltó átruházás átruházza a váltóból eredő valamennyi jogot

A üres váltó átruházás esetében a váltóbirtokos:
– az üres váltó átruházást kitöltheti akár saját nevére, akár más személy nevére,
– a váltót újból átruházhatja akár üres váltó átruházással, akár más személy nevére,
– a váltót harmadik személynek továbbadhatja anélkül, hogy az üres váltó átruházást kitöltené és a váltót váltó átruházó nyilatkozattal látná el.

A saját váltó kiállítója, illetve az idegen váltó kibocsátója korlátozhatja a váltó átruházását. Ezt a korlátozó nyilatkozatot bármelyik váltóforgató is megteheti.

Elévül a váltóból eredő követelés
– az elfogadóval (az idegen váltót elfogadó címzettjével) szemben a váltó esedékességétől számított 3 év alatt,
– az átruházókkal, illetve a kibocsátóval szemben a kellő időben átvett óvás keltétől – ha az óvást elengedték, az esedékességtől – számított egy év alatt.

Az átruházó követelése a többi átruházóval és a kibocsátóval szemben hat hónap alatt évül el attól a naptól számítva, amely napon az átruházó a váltót kifizette, vagy amely napon az ellene beadott keresetet neki kézbesítették.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

a) Váltóbirtokosnál:

A vevővel (a saját váltó kiállítójával, az idegen váltó kibocsátójával, a váltó átruházóval) szembeni követelés kiegyenlítésének könyvelése a követelés összegével azonos összegben	T 321	– K 331

A váltó kifizetésekor a váltó könyv szerinti értéke kivezetésének könyvelése	T 389	– K 321
A váltó adós által kifizetett összeg könyvelése a váltón feltüntetett összeggel vagy részösszeggel azonos összegben	T 311	– K 389
A váltókamat (a váltóadós által kifizetett összeg és a saját váltó kiállítójával, az idegen váltó kibocsátójával, a váltóátruházóval szembeni követelés közötti különbözet) könyvelése	T 389	– K 978
A szállítóval szembeni tartozás váltóval történő kiegyenlítésekor a tartozás összegének kivezetése	T 441	– K 389
A szállítóval szembeni tartozás kiegyenlítésekor a váltó könyv szerinti értékének kivezetése	T 389	– K 321
A váltókamat (a szállítóval szembeni tartozás és a váltó könyv szerinti értéke közötti különbözet) könyvelése	T 389	– K 978
A váltó leszámításakor a váltó könyv szerinti értéke kivezetésének könyvelése	T 389	– K 321
A bank által kifizetett összeg könyvelése	T 311	– K 389
A váltókamat (a bank által fizetett összeg és a váltó könyv szerinti értéke közötti különbözet) könyvelése	T 389	– K 978
A megtérítési igény kapcsán – a váltó kibocsátója, vagy – a váltó átruházója, vagy – a váltó kezese (továbbiakban: megtérítési váltóadós) által a váltóbirtokosnak a váltóért kifizetett összeg könyvelése	T 321	– K 311
A megtérítési váltóadós által kifizetett, váltóban kikötött kamat összegének könyvelése a megtérítési igény érvényesítésekor	T 878	– K 311
A megtérítési váltóadós által váltóbirtokosnak fizetett késedelmi kamat összegének könyvelése a megtérítési igény érvényesítésekor	T 897	– K 311
A megtérítési váltóadós által fizetett váltódíj és egyéb költségek összegének könyvelése	T 66–67 (56)	– K 311
Megtérítési váltó kibocsátása esetén a már megtérített váltó könyv szerinti értékének kivezetése	T 893	– K 321
A megtérítési váltó kibocsátásakor felmerült ügynöki díj és bélyegilleték elszámolásának könyvelése	T 66–67 (56)	– K 311
A kibocsátott megtérítési váltó értékének könyvelése		
– a már megtérített váltó összegével,	T 321	– K 993
– a már kifizetett váltókamat összegével	T 321	– K 978
– a már kifizetett váltódíjjal, ügynöki díjjal, bélyegilletékkel és egyéb költségekkel		
– a már kifizetett késedelmi kamat összegével azonos összegben	T 321	– K 997
A megtérítési váltóadós által a megtérítési váltó kifizetésének könyvelése	T 311	– K 321
Az elévült váltó könyv szerinti értéke kivezetésének könyvelése	T 892	– K 321
A további váltókötelezett által kiállított megtérítési váltó értékének könyvelése	T 321	– K 993

b) Váltóadósnál (a saját váltó kiállítójánál, idegen váltó elfogadójánál) és idegen váltó kibocsátójánál

A szállítóval szembeni tartozás kiegyenlítésének könyvelése	T 441	– K 389

– saját váltó kiállításával vagy – idegen váltó elfogadásával a tartozás összegével azonos összegben		
A kiállított saját váltón, illetve az elfogadott idegen váltón feltüntetett – a kamatösszeget is magában foglaló – összeg könyvelése	T 389	– K 447
A szállítóval szembeni tartozás kiegyenlítésének könyvelése	T 441	– K 447
– saját váltó kiállításával vagy – idegen váltó elfogadásával, amennyiben a tartozás azonos a váltón feltüntetett összeggel (a váltó ilyenkor külön tartalmazza a kamatlábat)		
A váltótartozás (váltó adósság) teljesítésének könyvelése az esedékesség időpontjában	T 447	– K 311
A – váltón feltüntetett összegben lévő – váltókamat könyvelése	T 878	– K 389
A szállítóval szembeni tartozás kiegyenlítésének könyvelése idegen váltó kibocsátásával	T 441	– K 389
A vevővel (az idegen váltó elfogadójával, címzettjével) szembeni követelés kiegyenlítésének könyvelése	T 389	– K 331
Az idegen váltó kiállítójánál a váltókamat [a szállítóval szembeni tartozás és a vevővel (az idegen váltó elfogadójával) szembeni követelés közötti különbözet] könyvelése	T 389	– K 978
A megtérítési váltó értékének könyvelése a címzett nevére kiállított összegben a megtérítési váltóadósnál	T 893	– K 447
Az egyenes váltóadós váltótartozása és a megtérítési váltón feltüntetett összeg közötti különbözet könyvelése	T 893	– K 311
Az elévült váltótartozás kivezetésének könyvelése	T 447	– K 993

5.2. A kötvénnyel kapcsolatos elszámolások*

A kötvény bemutatóra vagy névre szóló értékpapír.

A kötvényben a kibocsátó (az adós) kötelezi magát, hogy az ott megjelölt pénzösszegnek az előre meghatározott kamatát vagy egyéb járulékait, valamint az általa vállalt egyéb szolgáltatásokat (továbbiakban együtt: kamat), továbbá a pénzösszeget a kötvény mindenkori tulajdonosának (hitelezőnek) a megjelölt időben és módon megfizeti, illetve teljesíti.

Az azonos névértékű kötvényhez ugyanabban a kibocsátásban azonos hitelezői jogok fűződnek.

A kötvénynek tartalmaznia kell:
a) a kibocsátáshoz szükséges felhatalmazást,
b) a kötvény elnevezését és kibocsátásának célját,
c) a kötvény típusának megjelölését (bemutatóra vagy névre szóló),
d) a kötvény névértékét és sorszámát,
e) a kibocsátó és képviselőjének megnevezését,

---

* 1987. évi 22. számú törvényerejű rendelettel módosított1982. évi 28. számú törvényerejű rendelet a kötvényről
64/1987. (XII. 2.) MT-rendelettel módosított 65/1982. (XII. 4.) MT-rendelet a kötvényről
61/1987. (XII. 7.) PM-rendelettel módosított 97/1982. (XII. 27.) PM-rendelet a kötvényről

f) névre szóló kötvény esetén a kötvénytulajdonos megnevezését,

g) az átruházásra vonatkozó esetleges korlátozást,

h) a kamat- és beváltási (törlesztési) feltételeket,

i) a kötvény összegének és a kamat megfizetését biztosító esetleges kikötéseket, pénzintézet által vállalt bankgarancia vagy kezesség esetén az ezt vállaló pénzintézet megnevezését,

j) kötvény kiállításának helyét és napját,

k) a kibocsátó aláírását.

A kibocsátás lebonyolítása a pénzintézet feladata.

A kötvény átruházható, az átruházással a kötvényből eredő valamennyi jog átszáll az új kötvénytulajdonosra.

A névre szóló kötvény átruházása a kötvényre vagy az ahhoz csatolt lapra (toldatra) az átruházó által aláírt nyilatkozattal történik. A kötvény átruházását jogszabály vagy a kibocsátó korlátozhatja.

A kötvényen alapuló követelés nem évül el.

A kibocsátónak kibocsátási tervet kell készítenie, amelyben a kötvény törvényes kellékein kívül meg kell jelölnie különösen:

a) a kibocsátás teljes összegét, címletbeosztást és a kötvények darabszámát,

b) a kötvényen alapuló kötelezettségek teljesítésének tervezett pénzügyi fedezetét,

c) a kötvényvásárlók tervezett körét,

d) a meghirdetés módját, zártkörű jegyzés esetén az érdekeltek tájékoztatásának módját,

e) a kibocsátó pénzügyi helyzetére vonatkozó tájékoztatást.

A kibocsátási tervhez csatolni kell a kötvény szövegének a javaslatát.

A kötvény kibocsátásának lebonyolításával a kibocsátónak – a pénzintézet kivételével – pénzintézetet kell megbíznia. A kibocsátás előfeltétele, hogy a kibocsátó valamely pénzintézettel a lebonyolításra megbízási szerződést kössön.

A megbízási szerződésben rendelkezni kell különösen

a) a kibocsátás meghirdetéséről,

b) a kötvények értékesítéséről,

c) a kötvénnyel kapcsolatos pénzügyi műveletek lebonyolításáról (esedékes kamatok, a beváltás – törlesztés – teljesítéséről stb.).

A kamat mértékét a kibocsátó határozhatja meg.

A pénzintézet lebonyolítói tevékenységéért kifizetett díj összegét költségként kell elszámolni.

A kibocsátott kötvény ellenértékét a lebonyolító pénzintézet – a megbízási szerződésben foglaltak szerint – utalja át a kibocsátónak, amely azt a kötvénykibocsátási tervben megjelölt célra használhatja fel.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

a) Kötvénykibocsátónál:

A kibocsátott kötvény névértékének könyvelése a lebonyolító pénzintézet jóváírásával egyidőben	T 314	–	K 474
A kibocsátott kötvény névértékének könyvelése, ha az ellenérték nem azonos a névértékkel	T 389	–	K 474
A kibocsátott kötvény ellenértékének könyvelése, ha az ellenérték a névértékkel nem azonos	T 314	–	K 389

A kibocsátott kötvény ellenértéke és a névértéke közötti különbözet könyvelése, ha az ellenérték a magasabb	T 389	– K 999
A kibocsátott kötvény névértéke és az ellenérték közötti különbözet könyvelése, ha a névérték a magasabb	T 899	– K 389
A pénzintézetnek a lebonyolításért kifizetett díj összegének könyvelése	T 66–67 (564)	– K 311
Más vállalkozónak – pénzintézet kivételével – a kötvény után fizetett kamat összegének könyvelése	T 878	– K 311
Pénzintézet által megvásárolt kötvény után fizetett kamat összegének könyvelése	T 66–67 (564)	– K 311
Magánszemély által megvásárolt kötvény után fizetett kamat összegének könyvelése	T 66–67 562)	– K 312
A beváltott kötvény (kötvényszelvény) értékének (törlesztőrészletének) megfelelő összeg könyvelése	T 474	– K 311

b) Kötvénytulajdonosnál:

A megvásárolt kötvény kibocsátáskori, illetve vételi árfolyamon számított értékének könyvelése	T 322	– K 311
A beváltott, illetve az eladott kötvény könyv szerinti értékének kivezetése	T 389	– K 322
A beváltott kötvényért kapott ellenérték, illetve az eladott kötvény eladási árfolyamon számított érték könyvelése	T 311	– K 389
A beváltott kötvényért kapott ellenérték, illetve az eladott kötvény eladási árfolyama és a beváltott, illetve az eladott kötvény könyv szerinti értéke közötti különbözet könyvelése, az előbbi érték a magasabb	T 389	– K 999
A beváltott kötvény, illetve az eladott kötvény könyv szerinti értéke és a beváltott kötvényért kapott ellenérték, illetve az eladott kötvény eladási árfolyama közötti különbözet könyvelése, ha az előbbi a magasabb	T 899	– K 389
A kötvény után kapott kamat összegének könyvelése	T 311	– K 978

5.3. Letéti jeggyel kapcsolatos elszámolás *

A letéti jegy a pénzintézet (bank, illetve szakosított pénzintézet) által kibocsátott bemutatóra vagy névre szóló értékpapír.

A letéti jegy tartalmazza:
- a kibocsátó megnevezését,
- a letéti jegy típusának megjelölését (bemutatóra vagy névre szóló),
- az értékpapír tulajdonosának megnevezését névre szóló letéti jegy esetén,
- a letéti jegy névértékét és sorszámát,
- a kamat- és beváltási (törlesztési) feltételeket,
- a letéti jegy kiállításának helyét és napját,
- a kibocsátó aláírását.

A letéti jegy átruházása csak feltétlen lehet.

---

* 1988. évi 18. számú törvényerejű rendelet a letéti jegyről

A névre szóló letéti jegy átruházása a letéti jegy hátoldalára az átruházó által aláírt nyilatkozattal történik.

A letéti jegyben a pénzintézet (adós) arra kötelezi magát, hogy az ott megjelölt – részére befizetett – pénzösszeg előre meghatározott kamatát, valamint a pénzösszeget a letéti jegy mindenkori tulajdonosának, illetve birtokosának a megjelölt időben és módon megfizeti.

A letéti jegy beváltását a kibocsátástól számított egy éven túl kell megkezdeni és három éven belül be kell fejezni.

A kamat mértékét a kibocsátó pénzintézet határozza meg.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A megvásárolt letéti jegy kibocsátáskori, illetve vételi árfolyamon számított értékének könyvelése	T 325	– K 311
A vevővel szembeni követelés kiegyenlítésének könyvelése a követeléssel azonos összegben	T 325	– K 331
A beváltott, illetve az eladott letéti jegy könyv szerinti értékének kivezetése	T 389	– K 325
A beváltott letéti jegyért kapott ellenérték, illetve az eladott letéti jegy eladási árfolyamon számított érték könyvelése	T 311	– K 389
A beváltott letéti jegyért kapott ellenérték, illetve az eladott letéti jegy eladási árfolyamon számított értéke és a beváltott, illetve az eladott letéti jegy könyv szerinti értéke közötti különbözet könyvelése, ha az előbbi a magasabb	T 389	– K 999
A beváltott, illetve az eladott letéti jegy könyv szerinti értéke és a beváltott letéti jegyért kapott ellenérték, illetve az eladott letéti jegy eladási árfolyamon számított értéke közötti különbözet könyvelése, ha az előbbi a magasabb	T 899	– K 389
A szállítóval szembeni tartozás kiegyenlítésének könyvelése a tartozással azonos összegben	T 441	– K 389
A szállítóval szembeni tartozás kiegyenlítésekor a letétijegy könyv szerinti értéke kivezetésének könyvelése	T 389	– K 325
A letéti jegy könyv szerinti értéke és a szállítóval szembeni tartozás közötti különbözet könyvelése, ha az előbbi a magasabb	T 899	– K 389
A szállítóval szembeni tartozás és a letéti jegy könyv szerinti értéke közötti különbözet könyvelése, ha az előbbi a magasabb	T 389	– K 999
A letéti jegy után kapott kamat összegének könyvelése	T 311	– K 978

5.4. A kincstárjeggyel kapcsolatos* elszámolások

A kincstárjegy az állam által kibocsátott bemutatóra szóló, átruházható értékpapír.

A kincstárjegyben az állam (az adós) arra kötelezi magát, hogy

– kamatozó kincstárjegy esetén a megjelölt pénzösszeget és annak kamatát,
– nem kamatozó kincstárjegy esetén a megjelölt pénzösszeget

---

* 1987. évi 23. számú és az 1988. évi 27. számú törvényerejű rendelet a kincstárjegyről

a kincstárjegy mindenkori tulajdonosának, illetve birtokosának (hitelezőnek) a megjelölt időben és módon megfizeti.

A kincstárjegy beváltását a kibocsátástól számított egy éven belül be kell fejezni.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A megvásárolt kincstárjegy vételkori árfolyamon számított értékének könyvelése	T 324	– K 311
A beváltott, illetve az eladott kincstárjegy könyv szerinti értéke kivezetésének könyvelése	T 389	– K 324
A beváltott kincstárjegyért kapott ellenérték, illetve az eladott kincstárjegy eladási árfolyamon számított érték könyvelése	T 311	– K 389
A beváltott kincstárjegyért kapott ellenérték, illetve az eladott kincstárjegy eladási árfolyamon számított érték és a könyv szerinti érték közötti különbözet könyvelése, ha az előbbi a magasabb	T 389	– K 999
A beváltott, illetve az eladott kincstárjegy könyv szerinti értéke és a beváltott kincstárjegyért kapott ellenérték, illetve az eladott kincstárjegy eladási árfolyamon számított értéke közötti különbözet könyvelése, ha az előbbi a magasabb	T 899	– K 389
A vevővel szembeni követelés kiegyenlítésének könyvelése a követeléssel azonos összegben	T 324	– K 331
A szállítóval szembeni tartozás kiegyenlítésének könyvelése a tartozással azonos összegben	T 441	– K 389
A szállítóval szembeni tartozás kiegyenlítésekor a kincstárjegy könyv szerinti értéke kivezetésének könyvelése	T 389	– K 324
A kincstárjegy könyv szerinti értéke és a szállítóval szembeni tartozás közötti különbözet könyvelése, ha az előbbi a magasabb	T 899	– K 389
A szállítóval szembeni tartozás és a kincstárjegy könyv szerinti értéke közötti különbözet könyvelése, ha az előbbi a magasabb	T 389	– K 999
A kamatozó kincstárjegy után kapott kamat összegének könyvelése	T 311	– K 978

6. Egyéb pénzügyi elszámolások

A munkáltató, a szövetkezet, a szakcsoport, a gazdasági társaság, a jogi személyiséggel rendelkező munkaközösség (a továbbiakban együtt: munkáltató) dolgozója, illetve tagja lakásépítését, -vásárlását kamatmentes kölcsönnel és vissza nem térítendő összeggel támogathatja.*

Munkáltatói támogatás nyújtható a dolgozó vagy tag (a továbbiakban: dolgozó) tulajdonába, illetőleg állandó használatába kerülő lakás építéséhez, újjáépítéséhez, vásárlásához, cseréjéhez, bérlakás létesítéséhez, lakástulajdona vagy bérlete – legalább egy szobával való – bővítéséhez, korszerűsítéséhez, közművesítéséhez és lakótelek vásárlásához. A lakással kapcsolatos kölcsön törlesztéséhez csak vissza nem térítendő támogatás nyújtható.

---

* 106/1988. (XII. 26.) MT-rendelet a lakáscélú támogatásokról

A vállalkozási nyereségadóról szóló törvény hatálya alá tartozó és egyéb munkáltatóknál

– kamatmentes kölcsönként a szabad pénzeszközökből,

– vissza nem térítendő juttatásként az adózott eredményből

nyújtható támogatás.

6.1. Lakásépítési kölcsönnel kapcsolatos elszámolások

A vállalkozó a 351. *Előlegek* számlán belül megnyitott Dolgozók lakásépítési tartozása számlán könyveli a dolgozók részére lakásépítésre munkáltatói támogatásként folyósított kölcsönöket és a kölcsönök törlesztését, ideértve a kölcsön elengedését is. A terhelésként kimutatott 1% kezelési költséggel, esetleges biztosítási díjjal a dolgozót meg kell terhelni az átutalás alkalmával, a bank számlakivonata alapján.

A számlához kapcsolódóan olyan analitikus nyilvántartást kell vezetni, amelyből a dolgozóknak nyújtott kölcsön és a kölcsöntörlesztés személy szerint megállapítható.

Analitikus nyilvántartásnak tekinthető az OTP negyedévi listája is. (Az Országos Takarékpénztár a lakásépítési kölcsönökkel kapcsolatos elszámolásokat számítógéppel dolgozza fel, amelynek adatait közli a vállalkozóval is. A „lakásépítés helye szerint illetékes" (munkáltatói kölcsönöket kezelő) OTP fiókja a kölcsönállományról és az abban bekövetkezett változásokról negyedévenként számítógéppel készített kimutatást küld (a továbbiakban: negyedévi lista) a vállalkozónak. A vállalkozó annyi negyedévi listát kap, ahány OTP-fiókkal kapcsolatban állnak a munkáltatói kölcsönben részesült dolgozói.)

A bank által megküldött negyedévi listákon kimutatott záró kölcsönállomány összevont végösszegének – az állományban bekövetkezett változások könyvelése után – meg kell egyeznie a Dolgozók lakásépítési tartozása számla egyenlegével.

A dolgozó csak a kölcsönszámla megnyitása után rendelkezik a kölcsönnel, ezért annak megnyitásáig nem terhelhető meg. Az átutalt, de még kölcsönszámlán meg nem nyitott összeget a 3172. *Elkülönített lakásépítési célú pénzeszközök* számlára kell a 3171. *Lakásépítési célú pénzeszközök* számláról átvezetni, a bank számlakivonata alapján.

A 3171. számlán kell nyilvántartani a lakásépítés céljára a bankhoz átutalt és még fel nem használt összeget, valamint a kölcsön törlesztését negyedévenként.

A 3172. számlán kell kimutatni a bankhoz átutalt, de kölcsönszerződés hiányában a dolgozóra még át nem terhelt összegeket. (Ez nem foglalja magában a Dolgozók lakásépítésére átutalt összegek számlán kimutatott összeget. Ezen a számlán kell ugyanis nyilvántartani a később kijelölésre kerülő dolgozók lakásépítésének támogatására a telekár, az út- és közműfejlesztési hozzájárulás, a beruházás lebonyolítási költségek lakásonként megelőlegezett és az illetékes tanácsnak, vagy a beruházást lebonyolító szervezetnek átutalt összegeit.)

A vállalkozó a dolgozókat a negyedévi lista (mint bizonylat) alapján terheli meg a negyedévi lista vállalkozóhoz történő beérkezésekor.

A kölcsön törlesztését a vállalkozó a bank számlakivonata alapján könyveli. A negyedik negyedévben a kölcsön törlesztését a negyedévi lista alapján negyedik negyedévi keltezéssel kell könyvelni a 3173. *Lakásépítés úton levő pénzeszközei* számla terhére.

A 3173. *Lakásépítés úton levő pénzeszközei* számla a dolgozó által befizetett, de a 3171. számlán még jóvá nem írt év végi összegét tartalmazza.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

(A bankszámlák közötti átutalásokat a 319. *Átvezetési* számlák közbeiktatásával kell könyvelni. A számlaösszefüggésekben a *Dolgozók lakásépítésének tartozása* számlát 3511. számmal, a *Dolgozók lakásépítésére átutalt összegek* számlát pedig a 3512. számlaszámmal jelöljük.)

Lakásépítési betét átutalása a bankhoz az Elszámolási betétszámláról	T 3171	– K 311
A támogatásban részesült, áthelyezett dolgozót átvevő munkáltató által megtérített támogatás könyvelése a dolgozót áthelyező munkáltatónál	T 3171	– K 3511
A dolgozó részére odaítélt kölcsön összegének a lakásépítés helye szerinti bank-fiókhoz történő átutalásának könyvelése számlakivonat alapján	T 3172	– K 3171
Banki betétszámláról felvett összegek könyvelése	T 311 312	– K 3172
A dolgozó terhelése az odaítélt kölcsön összegével a kölcsönszerződés megkötésekor a bank negyedévi listája alapján. (a IV. negyedévi terhelést decemberi keltezéssel kell könyvelni)	T 3511	– K 3172
Az átvevő vállalkozónál a támogatásban részesült, áthelyezett dolgozó még fennálló kölcsönének megtérítése		
A negyedévenként törlesztő részletekkel a vállalkozóhoz átutalt, dolgozót terhelő 1% kezelési költség és esetleges biztosítási díj könyvelése a III. negyedévi listában kimutatott összeggel, a bank számlakivonata alapján	T 3511	– K 3171
Építőközösségnek vagy építőszövetkezetnek a dolgozók lakásépítésére átutalt összegek könyvelése, ha a munkáltatói támogatásban részesülő dolgozót később jelölik ki	T 3512	– K 3172
A kölcsön – beleértve a dolgozót terhelő 1% kezelési költséget és az esetleges biztosítási díjat is – törlesztésének könyvelése negyedévenként a negyedévi listában szereplő összegekkel azonosan, a pénz átutalásakor a bank számlakivonata alapján. (a IV. negyedévi törlesztés könyvelése decemberi kelettel: T 3173 – K 3511. a számlakivonat alapján a következő évben: T 3171 – K 3173)	T 3171	– K 3511
A dolgozók lakásépítésének támogatására megelőlegezett összegek bank részére történő átutalásának könyvelése	T 3512	– K 3171
A bér- és szolgálati lakások, otthonházak építéséhez kapcsolódó egyéb fejlesztési célú kifizetések teljesítése. (kapcsolódó tétel: T 482 – K 478)	T 441 464 469 477 478	– K 3171 3172 311
A telekigénybevételi díj, a telek ár átutalásának, a területelőkészítés, a telekkialakítás számláinak, a tervezői lebonyolítói, kivitelezői számlák kiegyenlítésének könyvelése. (kapcsolódó tétel: T 19 – K 463, 469, 445)	T 464 469 445	– K 3171 3172

6.2. Lakásépítés végleges támogatásának elszámolása

A vállalkozó a dolgozók lakáshoz jutása céljából, vissza nem térítendő támogatást adhat az adózott eredmény terhére. A támogatás összegét a vállalkozó a 484. *Adózott eredményt érintő egyéb, tárgyévben elszámolt összegek* számla terhére számolja el. Ugyancsak e számla terhére számolja el a vállalkozó

- a bérlő, illetőleg vevőkijelölési jog megszerzéséért a tanács részére átadott összeget,
- a lakáshasználatbavételi díjat, valamint a bérleti, lakásbérleti jogról való lemondás esetén a pénzbeli térítést,
- a dolgozó lakásépítési kölcsönével kapcsolatos – a vállalkozó által átvállalt – kezelési költség összegét.
-

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A dolgozó lakáshoz jutása céljából adott vissza nem térítendő támogatás könyvelése	T 484	– K 3171
A bérlő-, illetőleg vevőkijelölési jog megszerzéséért a tanács részére átutalt összegek könyvelése		
A dolgozók lakásépítési kölcsönével kapcsolatban a vállalkozó által átvállalt kezelési költség elszámolása a bankkal		
A lakáshasználatbavételi díj, valamint a lakásbérleti jogról való lemondás esetén a pénzbeli térítés összegének könyvelése		
A kapott lakáshasználatbavételi díj összegének könyvelése	T 3171	– K 484

7. A szakképzési hozzájárulás elszámolása*

A szakképzési hozzájárulás mértéke a mérleg szerinti bérköltség 1,5%-a, kedvezményezett agrártevékenység esetén pedig 1%-a.

A hozzájárulási kötelezettség teljesíthető:

- gyakorlati oktatásban való részvétellel,
- csoportos oktatást szolgáló állóeszköz beszerzésével,
- szakközépiskola számára a gyakorlati oktatás tárgyi feltételeinek fejlesztését szolgáló támogatás nyújtásával,
- a szakképzési alapba való befizetéssel.

---

* 1988. évi XXIII. törvény a Szakképzési hozzájárulásról és Szakképzési Alapról, 15/1986. (VIII. 20.) MM-rendelet a középfokú nevelési-oktatási intézmények működéséről

7.1. Gyakorlati oktatásban való részvétel

Gyakorlati oktatásban való részvételnek minősülnek az alábbiak:

- A gazdálkodó szervezet* a középfokú szakoktatási intézményekkel kötött együttműködési megállapodás alapján kötelezettséget vállal arra, hogy
- segíti az iskolai gyakorlati oktatást,
- közreműködik a gyakorlati vizsgák lebonyolításában,
- megszervezi a gyakorlati foglalkozásokat, illetőleg a szakmai gyakorlatokat.

Ebben az esetben a gazdálkodó szervezet a gyakorlati oktatás színterén a tanműhelyben, illetve a csoportos oktatásra alkalmas munkahelyen (szervezett munkahelyen) szervez gyakorlati foglalkozást, illetve szakmai gyakorlatot (továbbiakban: gyakorlati oktatás).

- A gazdálkodó szervezet az általa fenntartott középfokú szakoktatási intézményben szervezi meg a gyakorlati foglalkozást, illetve a szakmai gyakorlatot.
- A hozzájárulásra kötelezett gazdálkodó szervezet részére, másik hozzájárulásra kötelezett gazdálkodó szervezet – a gyakorlati oktatás költségeinek fedezetére – költséghozzájárulást ad át.
- A gyakorlati oktatásban való részvétel kapcsán az alábbi költségek vehetők figyelembe:

a) A tanulóknak jogszabály alapján kötelezően járó

- ösztöndíj, ösztöndíj-kiegészítés, díjazás és jövedelemkiegészítő pótlék, valamint az ezeket terhelő társadalombiztosítási járulék (nem vehető figyelembe a fizetett munkabér, valamint annak társadalombiztosítási járuléka),
- munka- és védőruha-juttatás,
- kedvezményes étkeztetés,
- útiköltség-térítés.

b) A gyakorlati oktatásban gyakorlati oktatóként, szakoktatóként foglalkoztatott dolgozók díjazása, társadalombiztosítási járuléka, utazási költsége.

(Megjegyezzük, hogy a társadalmi ösztöndíj nem kötelezően járó juttatás, ezért a hozzájárulási kötelezettség megállapításánál nem lehet figyelembe venni.)

Amennyiben a gyakorlati oktatásban való részvétel figyelembe vehető költségeinek összege meghaladja a hozzájárulási kötelezettség mértékét, a gazdálkodó szervezet az évi adóbevallással egyidejűleg a szakképzési alapból többletköltségei visszatérítését igényelheti.

A visszatérítési igény szempontjából a másik hozzájárulásra kötelezett gazdálkodó szervezettől kapott költséghozzájárulást költségcsökkentő tényezőként kell figyelembe venni.

---

* 22/1986. (VI. 20.) MT-rendelet a középfokú iskoláknak és a vállalatnak a gyakorlati oktatási feladatok ellátására irányuló együttműködéséről, valamint a vállalatoknál folyó gyakorlati oktatásról
41/1985. (X. 5.) MT-rendelet az oktatásról

7.2. Csoportos oktatást szolgáló állóeszköz beszerzése

Az a gazdálkodó szervezet, amely
- középfokú szakoktatási intézménnyel kötött megállapodás alapján, illetve
- az általa fenntartott középfokú szakoktatási intézményben gyakorlati oktatást szervez, akkor a hozzájárulás mértékéig figyelembe veheti a befizetési kötelezettség megállapításánál a csoportos oktatást szolgáló állóeszköz pótlására, illetőleg bővítésére kifizetett összeget.

7.3. Szakközépiskolák számára a gyakorlati oktatás tárgyi feltételeinek fejlesztését szolgáló támogatás nyújtása

Gyakorlati oktatás tárgyi feltételeinek fejlesztésére a gazdálkodó szervezet szakközépiskola számára támogatást (továbbiakban: fejlesztési támogatást) adhat, és az ilyen célra fordított összeg beszámít a hozzájárulás mértékéig a befizetési kötelezettség megállapításánál.

A gazdálkodó szervezet a szakközépiskola számára fejlesztési támogatásként – amely a hozzájárulási kötelezettségbe betudható – állóeszközt, fogyóeszközt, illetve pénzeszközt adhat át az iskolával kötött megállapodás alapján. A fejlesztési támogatás teljesítését a szakközépiskolának igazolnia kell. Az átadott eszközök lehetnek új, illetve használt eszközök is.

7.4. A szakképzési alapba történő befizetés

A szakképzési alapba a szakképzési hozzájárulásnak azt a részét kell befizetni, amelyet a gyakorlati oktatásban való részvétellel, az állóeszköz beszerelésével, illetőleg szakközépiskola számára fejlesztési támogatás nyújtásával nem teljesített a gazdálkodó szervezet.

Az évközi beszámoló beadására kötelezett gazdálkodó szervezeteknek az évközi beszámoló elkészítését (július 20-át), az évzáró mérlegbeszámoló készítésére kötelezett gazdálkodó szervezeteknek az évzáró beszámoló elkészítését (február 15-ét) követő tizenöt napon belül kell a befizetési kötelezettséget teljesíteni.

A befizetési kötelezettséget az év végi könyvviteli zárlat során kell a 895. *Eredményhelyesbítések* számla terhére elszámolni.

Szakképzési hozzájárulás befizetési kötelezettségének levezetése:

01. Szakképzési hozzájárulási kötelezettség (mérleg szerinti bérköltség 1,5%-a, illetve 1%-a) +
02. Gyakorlati oktatásban való részvétel költségei (61–65. számlacsoportból) –
03. Gyakorlati oktatás költségeinek fedezetére adott költséghozzájárulás (66–67 számlacsoportból) –
04. Gyakorlati oktatás költségeinek fedezetére kapott költséghozzájárulás (978. számláról) –
05. Csoportos oktatást szolgáló állóeszköz beszerzésére fordított összeg, (899. számláról) –
06. Az állóeszközbeszerzés előzetesen felszámított általános forgalmi adója (891. számláról) –
07. Szakközépiskolák számára adott fejlesztési támogatás (899. számláról) –
08. Szakközépiskola számára fejlesztési támogatásként átadott állóeszköz és forgóeszköz könyv szerinti értékének és forgalmi értéke után fizetendő forgalmi adójának a szakképzési hozzájárulás teljesítésébe beszámító összege (878., 891. számlákról) –
09. Szakképzési hozzájárulás befizetési kötelezettség, amennyiben a 01. sor < 01—02—03+ +04—05—06—07—08 sorok
10. A Szakképzési hozzájárulás visszaigénylése, amennyiben a 01. sor > 01—02—03+04 sorok

7.5. A szakképzési alap

A szakképzési alapba önkéntes befizetések is teljesíthetők. Az önkéntes befizetések közérdekű kötelezettségvállalásnak minősülnek.

A szakképzési alapból a költségvisszatérítésen túlmenően pályázat alapján a gyakorlati oktatással összefüggő támogatás kapható.

A szakképzési alapból kapott fejlesztési támogatás összegét a gazdálkodó szervezetnek a felhalmozott vagyonba kell helyezni.

Ha a gazdálkodó szervezet (kedvezményezett) a támogatást nem meghatározott célra fordítja, illetőleg a támogatással megvalósított létesítményt a meghatározott idő előtt megszünteti vagy azt nem a rendeltetésnek megfelelően használja, a kapott támogatást – beleértve a kamatokat is – a szerződésben foglaltak szerint vissza kell fizetnie.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

Gyakorlati oktatásban való részvétel kapcsán – ösztöndíj, ösztöndíj-kiegészítés, díjazás, jövedelemkiegészíto pótlék összegének – társadalombiztosítási járulék összegének – munka- és védőruha-juttatás összegének – étkeztetési hozzájárulás összegének – utazási költség összegének könyvelése	T 61–65 (51–53, 561–562)	–	K 2, 3, 4
Gyakorlati oktatás költségeinek fedezetére kifizetett költséghozzájárulás összegének könyvelése	T 66–67 563	–	K 311
Gyakorlati oktatás költségeinek fedezetére kapott költséghozzájárulás összegének könyvelése	T 311	–	K 978
A szakképzési alapból visszaigényelt összeg könyvelése	T 477	–	K 995
Csoportos oktatást szolgáló állóeszköz beszerzésére fordított beruházási költséggel azonos összeg könyvelése a felhalmozott vagyon javára	T 899	–	K 42
Szakközépiskolák számára fejlesztési támogatásként átadott állóeszközök és fogyóeszközök könyv szerinti értéke kivezetésének könyvelése	T 878 T 42	– és –	K 12, 23 K 978
A szakközépiskolák számára átadott állóeszközök és fogyóeszközök előzetesen felszámított általános forgalmi adójának könyvelése	T 891	–	K 467
Szakközépiskolák számára fejlesztési támogatásként átadott állóeszközök és fogyóeszközök könyv szerinti értékével azonos összeg könyvelése a felhalmozott vagyon javára	T 899	–	K 42
Szakközépiskolák számára fejlesztési támogatásként átadott pénzeszközök összegének könyvelése	T 42	–	K 311
Szakközépiskolák számára fejlesztési támogatásként átadott pénzeszközök összegével azonos összeg könyvelése a felhalmozott vagyon javára	T 895	–	K 42
A szakképzési hozzájárulásként befizetett összeg könyvelése félévkor	T 477	–	K 311

A szakképzési hozzájárulás befizetési kötelezettségként történő könyvelése év végén	T 895	–	K 477
A szakképzési alapba önkéntesen befizetett összeg könyvelése közérdekű kötelezettségvállalásként	T 484	–	K 311
A szakképzési alapból kapott fejlesztési támogatás könyvelése	T 311	–	K 42
A nem meghatározott célra fordított fejlesztési támogatás visszafizetésének könyvelése	T 42	–	K 311
A visszafizetett fejlesztési támogatás miatt szakképzési alapnak fizetett kamat könyvelése	T 878	–	K 311
A szakképzési hozzájárulási kötelezettség pénzügyi rendezésének könyvelése	T 477	–	K 311

X. fejezet

A MUNKAVÁLLALÓKKAL ÉS A TAGOKKAL KAPCSOLATOS ELSZÁMOLÁSOK

1. A jövedelemelszámolás könyvvitele, kapcsolata az analitikus nyilvántartásokkal

A személyi jövedelemadó rendszerének bevezetésével a vállalkozó könyvviteli nyilvántartásában gondot jelentett az, hogy a különböző jogcímeken jelentkező, összevontan adózó jövedelmek az ezekhez kapcsolódó személyi jövedelemadó levonások, illetve ezen összegek kifizetése eddig különböző főkönyvi számlákon jelentek meg. Ezáltal nehezen lehetett megállapítani az egyes jövedelmeket terhelő jövedelemadó (előleg) összegét.

Annak érdekében, hogy a személyi jövedelemadó fizetési-kötelezettség alá eső jövedelmek rendelkezésre álljanak, a korábbi munkabér-elszámolási számla helyett olyan főkönyvi számlát kellett kialakítani, amelyen a munkavállaló összes összevonandó jövedelmei összegyűjtődnek. Így az összevonandó jövedelmek kimutatására, kifizetésének, átutalásának és a munkabérköltség felosztásának elszámolására a 471. *Jövedelemelszámolási* számla szolgál.

A jövedelemelszámolási számlán megjelennek a következő – összevonandó, a személyi jövedelemadó alapját képező – jövedelmek:

– a munkabérek (beleértve a keresőképtelenség első három napjára járó táppénzt is), a munkadíjak,

(A jogszabályok alapján bérköltségként elszámolható munkabérek esetében az összevonandó munkabérek összegén kívül, a személyi jövedelemadó mentes, illetve a lineáris személyi jövedelemadó köteles munkabérek összegét is át kell vezetni a Jövedelemelszámolási számlára.)

– a bérjellegű egyéb költségként elszámolt kifizetések,
– az adózott eredményt terhelő jövedelmek,
– az egyéb személyi jövedelmek, valamint
– a személyi jövedelemadó fizetési kötelezettség alá eső társadalombiztosítási ellátások összege.

Előzőekből következően a személyi jövedelemadó mentes, valamint a lineáris személyi jövedelemadó köteles fenti jogcímen kifizetendő jövedelmeket – a munkabérek kivételével – nem kell a Jövedelemelszámolási számlára átvezetni.

1.1. Munkabérként (vagy munkadíjként) elszámolandó járandóságok

A munkabér – a statisztika szempontjából – a munkavállalók részére munkájuk mennyisége és minősége alapján a bérköltség terhére elszámolt összeg, tekintet nélkül arra, hogy ezt pénzben vagy természetben kapja-e a munkavállaló és függetlenül attól, hogy az illető a munkáltató állományába tartozik-e vagy sem.

A vállalkozó a tárgyidőszakra bérként számfejtett és elszámolt összegeket, továbbá a bérnek minősülő természetbeni juttatásokat az 52. *Bérköltség* számlacsoportban mutatja ki. A számlacsoportban mindig a bruttó (tehát a levonásokkal nem csökkentett) bérösszegeket kell könyvelni. A bruttó munkabér összege tartalmazza a munkavállalók béréből levont összegeket is, pl. a személyi jövedelemadót, a nyugdíjjárulékot, a hatóságilag letiltott összegeket. A kimutatott bérköltség összegének minden esetben meg kell egyeznie a bérstatisztikában a tárgyidőszakra jelentett bérösszeggel.

Munkabérként kell elszámolni a tartós külföldi kiküldetésben tartózkodóknak a jogszabály szerint folyósított összesjárandóságából a belföldi átlagkeresetnek megfelelő összeget is.

Nem része a munkabérnek az adózott eredményből anyagi ösztönzési céllal teljesített kifizetések összege, az adózott eredményből a vezető dolgozóknak fizetett prémium (ezek – a munkabérrel együtt – a munkaviszonyból származó keresetet adják).

A bérköltségek tartalmát mindenkor a hatályos Egységes Munkaügyi Statisztikai Utasítások határozzák meg. Ennek alapján a bérköltség terhére fizetett alábbi összegeket kell munkabérként figyelembe venni:

– *Törzsbér, alapbér, munkadíj*

A törzsbér – többek között – a munkavállalók részére a teljesített munkáért fizetett vagy bármely módon a teljesítménnyel összefüggő munkabér (teljesítménybér), illetve a munkában eltöltött idő hosszától függően fizetett munkabér (időbér).

Az alapbér a munkavállaló érvényes besorolása szerint (óra-, havi stb.) bére, amely ennélfogva nem tartalmazhat 100%-on felüli teljesítményért járó összegeket, túlóradíjakat stb. Az alapbér nem a valóban fizetett, hanem a munkaszerződésben (vagy annak módosításában) megállapított bérösszeg. A munkadíj a szövetkezeti tagok részére, munkájuk mennyisége és minősége alapján a termelési költségek között a bérköltség terhére elszámolt összeg, tekintet nélkül arra, hogy ezt pénzben vagy természetben kapja a szövetkezeti tag. Statisztikai szempontból a kisszövetkezeti tagok munkadíját a munkavállalók munkabérével azonosan kell elbírálni.

– *Bérköltség terhére folyósított prémium és jutalom*

Bérköltség terhére folyósított prémium az előre megállapított feladatok teljesítése esetén, továbbá jutalom az elvégzett munka utólagos értékelése alapján a munkavállaló részére fizetett bérösszeg. Munkabér tehát minden olyan prémium és jutalom, melyet a munkáltató bérköltségként számolt el.

– *Jutalék*

A jutalék a munkabérnek az a része, amely jutalékos bérezési forma alkalmazása esetén a teljesítmény – általában a kereskedelmi forgalom – nagyságától függően illeti meg a munkavállalót.

– *Bérpótlék*

A bérpótlék a törzsbérhez járuló, rendszerint sajátos munkakörülményekkel, valamely munkakör ellátásával kapcsolatos különleges feltétellel stb. összefüggő munkabértöbblet, amelyet meghatározott jogszabályok arra az esetre írnak elő, ha a munkavégzés különleges körülményeit és feltételeit a munkavállaló alapbérének vagy teljesítménykövetelményének megállapításakor nem vettek figyelembe. Bérpótléknak minősülnek pl. a munka különleges körülményei miatt fizetett pótlékok, a túlórapótlékok, ügyeleti pótlék, készenléti pótlék, hűségjutalmak.

– *Kiegészítő fizetés*

Kiegészítő fizetésnek minősül általában a le nem dolgozott munkaidőre a Munka Törvénykönyve és az azt kiegészítő jogszabályok alapján járó munkabér. Így ide tartozik pl.: a rendes (alap- és pót-) szabadság idejére fizetett munkabér, a rendkívüli szabadság idejére és a munkaszüneti napokra fizetett munkabér, a napi rendszeres munkaidőn belül – hivatalos kiküldetés, külszolgálat – utazással töltött időre fizetett munkabér.

– *Egyéb bér*

–

Az egyéb munkabérek fogalmába a munkáltató állományába tartozó munkavállalók esetében a nem egyéni vállalkozás keretében végzett tevékenységért történő kifizetések tartoznak.

Így pl.: a munkavállalók részére a munkakörükkel össze nem függő munkák címén fizetett díjak, az átalányelszámolásos és a szerződéses rendszerben foglalkoztatottak munkabére a szerződés szerint megállapított összegben.

A munkáltató állományába nem tartozó munkavállalók esetében a nem egyéni vállalkozás keretében végzett tevékenységért kifizetett egyéb bérnek minősülő kifizetések pl. a következők: esetenként foglalkoztatott munkavállalók munkadíjai, pályázati díjak, a másodállásúak és a mellékfoglalkozásúak részére kifizetett bér, munkavégzésre irányuló egyéb jogviszony keretében foglalkoztatottak részére kifizetett bérek.

Az előzőek alapján számfejtett munkabérek összegét számolja el a vállalkozó bérköltségként és mutatja ki a munkavállalókkal szembeni tartozásként a 471. *Jövedelemelszámolási* számlán, függetlenül attól, hogy a munkabér egyes elemei progresszív vagy lineáris személyi jövedelemadó-köteles, illetve -mentes kifizetésnek minősülnek-e.

1.2. Adózott eredményből teljesített anyagi ösztönzési célú kifizetések

Az adózott eredményből a következő anyagi ösztönzési célú kifizetések teljesíthetők:

– prémium
– jutalom
– év végi részesedés (eredménytől függő részesedés)

Az adózott eredmény terhére a vezető dolgozók részére a vonatkozó rendelkezések szerint prémium adható.

A személyi jövedelemadó fizetési kötelezettség alá eső, adózott eredmény terhére fizetendő jövedelmeket is a 471. *Jövedelemelszámolási* számlára vezeti át a vállalkozó.

1.3. Bérjellegű egyéb költségként elszámolt kifizetések

A vállalkozó az 562. *Bérjellegű egyéb költségek* számlán mutatja ki – többek között – a következő jogcímeken felmerülő kifizetéseket:

– a belföldi hivatalos kiküldetést teljesítő dolgozó élelmezési költségtérítése (napidíj), továbbá a jogszabály alapján fizetett egyéb költségtérítések,
– a magánszemélyeknek fizetett kamatok (a szövetkezeteknél a tagsági kölcsön és egyéb vagyoni hozzájárulás elszámolt részesedés a célrészjegy utáni kamat, továbbá a kötvénytulajdonos magánszemélynek fizetett kamat),
– az állományba tartozóknak a szerzői jogról szóló jogszabály alapján kifizetett szerzői, írói és más szerzői jogvédelmet élvező munkák díjai, függetlenül attól, hogy ezt a vállalkozó közvetlenül fizette ki, vagy a Szerzői Jogvédő Hivatalnak utalta át (az állományba nem tartozó személyek részére az ilyen jogcímen fizetett összegeket az 563. *Nem anyagjellegű szolgáltatások* számlán kell szerepeltetni),
– a különélési pótlék,
– a dolgozóknak fizetett albérleti hozzájárulás,
– a találmányi díjak, újítási díjak,
– a keresőképtelenség első három napjára jutó összeg stb.

A bérjellegű egyéb költségként elszámolt kifizetések közül csak az összevonandó jövedelem részét képező, progresszív személyi jövedelemadó fizetési kötelezettség alá tartozó összegeket kell a vállalkozónak a 471. *Jövedelemelszámolási* számlára átvezetni. A lineáris személyi jövedelemadó fizetési kötelezettség alá tartozó, illetve a mentes bérjellegű egyéb költségként elszámolt kifizetéseket költségnövekedésként kell kimutatni a 312. *Pénztár* számlával szemben.

1.4. Társadalombiztosítási ellátások

A társadalombiztosítási ellátások körébe tartoznak – többek között – az üzemi kifizető hellyel rendelkező vállalkozónál a munkavállalók részére folyósított táppénzek és egyéb társadalombiztosítási juttatások (pl. GYED). Az összevontan adózó, személyi jövedelemadó köteles társadalombiztosítási ellátások összegét ugyancsak át kell vezetni a *Jövedelemelszámolási* számlára.

A jövedelmekről olyan egyénenkénti nyilvántartást kell vezetni, amelyből a nyugdíjjárulék, személyi jövedelemadó levonásához, a táppénzek számfejtéséhez, a nyugdíjalap kiszámításához stb. szükséges összegek bármikor megállapíthatók.

A jövedelemelszámolási ügyvitel szervezésével biztosítani kell, hogy a statisztikai (adatszolgáltatásban bekért) adatok az egyéni elszámoláshoz kapcsolódóan megállapíthatók legyenek. Ugyancsak a jövedelemelszámolás keretében kell kimutatni az elszámolt munkabéreknek a költségelszámolás követelményeinek (költségviselő üzem-, illetve költségrészletezés) megfelelő felosztását. A jövedelemelszámolás ügyvitelét úgy kell kialakítani, hogy az adatok egyezősége megbízhatóan ellenőrizhető legyen.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A költségként elszámolt munkabérek összegének könyvelése	T 6–7 (52)	–	K 471

Természetbeni járandóság (bérköltség) összegének könyvelése
(Kapcsolódó tétel: T 471 – K 21–23, 44, 91–97)

Az üzemi kifizetőhellyel rendelkező vállalkozónál a folyósítandó táppénz és egyéb társadalombiztosítási juttatások összegének könyvelése	T 473	–	K 471
A vezető dolgozók részére, az éves prémium terhére folyósítandó előleg, illetve az előleggel csökkentett prémium könyvelése	T 351	–	K 471
Az adózott eredmény terhére fizetendő – személyi jövedelemadó fizetési kötelezettség alá tartozó – jövedelmek könyvelése	T 483	–	K 471
A keresőképtelenség első három napja után járó táppénz, illetve egyéb – személyi jövedelemadó fizetési kötelezettség alá tartozó – bérjellegű egyéb juttatások könyvelése	T 16–67 (562)	–	K 471
A munkabérből levont előlegek és különféle tartozások könyvelése	T 471	–	K 351 352 353 354 (csak szövetkezetnél)
Az összevont jövedelmekből levont személyi jövedelemadó könyvelése	T 471	–	K 462
A jövedelemből a társadalombiztosítási szervezetet megillető levonások (pl. nyugdíjjárulék) könyvelése	T 471	–	K 473
A munkabérek, egyéb összevonandó személyi jövedelmek, társadalombiztosítási ellátások stb. kifizetésének könyvelése	T 471	–	K 312 (311)
A társadalombiztosítási szervezetnek átutalt összegek könyvelése	T 473	–	K 311
A dolgozóktól levont és az adóhatóságot megillető személyi jövedelemadó (előleg) átutalásnak könyvelése a pénzintézet értesítése alapján	T 462	–	K 311
A vállalkozó év végén az adóelszámolásban dolgozónként megállapítja a személyi jövedelemadó alapját, a fizetendő éves adó összegét, amelyet csökkent a dolgozótól az év folyamán levont személyi jövedelemadó-előleg összegével. Így megállapítható a személyi jövedelemadó túlfizetés vagy hátralék összege dolgozónként, amelynek könyvelése a következők szerint történik:			
a) Személyi jövedelemadó túlfizetés:			
adótöbblet rendezése a dolgozóval	T 4621	–	K 312 311 471
b) személyi jövedelemadó hátralék:			
– a hátralék összegének rendezése előírt tartozásként	T 352	–	K 4621
– a hátralék rendezése készpénzbefizetéssel vagy a bérből, egyszeri levonással	T 312 471	–	K 4621

2. Az előlegek könyvviteli elszámolása

A munkavállalóknak és a tagoknak pénzben folyósított előlegeket, valamint azok levonását (elszámolását) a vállalkozó a 351. *Előlegek* számlán mutatja ki. Ide tartoznak

- a fizetési előlegek,
- az előre kifizetett munkabérek és munkadíjak,
- a dolgozók lakásépítésének támogatására nyújtott hitelek,
- a vezető dolgozók részére fizetett prémiumok.

A számlához kapcsolódóan – a párhuzamosság kiküszöbölése érdekében a

munkabér-elszámolás keretében – személyenként kell nyilvántartani a folyósított előlegeket (a folyósítás időpontjának és jogcímének feltüntetésével), illetve levonásokat (visszafizetésüket).

A dolgozók lakásépítésének támogatására nyújtott hitelek elszámolásával a IX. fejezetben foglalkoztunk.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

Folyósított előleg (előre kifizetett munkabér és munkadíj) könyvelése	T 351	– K 312
Előlegtartozás visszafizetésének könyvelése	T 312	– K 351
Kilépett munkavállaló (tag) előlegtartozásának átvezetése	T 352	– K 351
Bérfizetési (levonási) jegyzékben a tartozásra levont előleg könyvelése	T 471	– K 351
Vitássá vált követelés átvezetése	T 341	– K 351

Vezető dolgozók éves prémiumára folyósított előleg elszámolása

Az anyagi érdekeltségi rendszer egyes kérdéseiről szóló jogszabály* alapján a jogi személyiségű vállalkozó vezető dolgozójának és helyetteseinek, illetve a magasabb vezetői munkakört betöltő dolgozóinak (a továbbiakban együtt: vezető dolgozó) prémium adható.

A prémiumfeladatot és a hozzá kapcsolódó prémium mértékét a tárgyév március 31-ig – évközi kinevezés (megválasztás) esetén az azt követő 30 napon belül – írásban előre kell közölni a vezető dolgozóval. Kitűzés hiányában prémium nem fizethető.

A vezető dolgozó prémiumának forrása – eltérő rendelkezés hiányában – az adózott eredmény. Prémium csak a rendelkezésre álló forrás mértékéig fizethető.

A prémiumfeladat teljesítésének értékelését és a prémium elszámolását az évzáró mérleg letétbe helyezését követően, 60 napon belül kell elvégezni. A vezető dolgozó az éves prémium összegére a vállalkozónál a tárgyévben vezető dolgozóként ledolgozott idejével arányosan jogosult. A prémium mértékét a teljesítménnyel arányosan kell meghatározni.

A prémium terhére – a féléves évközi beszámoló adatai figyelembevételével, az időarányos teljesítésnek megfelelően, év közben egy alkalommal – előleg fizetése engedélyezhető.

A folyósított előleg nyilvántartására a 351. számlán belül megnyitott *Vezető dolgozók éves prémiumára folyósított előleg elszámolása* számla szolgál.

E számla terhére
- a vezető dolgozók részére az éves prémium terhére folyósított előleg munkáltató által engedélyezett összegét,
- az éves prémium kifizetésekor a munkáltató által jóváhagyott vagy a rendelkezésre álló forrásból kifizethető éves prémium még esedékes összegét,

a számla javára

---

* 84/1988. (XII. 15.) MT-rendelet az anyagi érdekeltségi rendszer egyes kérdéseiről

– a munkáltató által jóváhagyott éves prémium összegét a 489. *Adózott eredmény elszámolása* számlával szemben,
– a munkáltató által jóváhagyott, éves prémium összegét meghaladó előleg visszafizetésének, illetve levonásba helyezésének összegét

kell könyvelni.

Tekintettel arra, hogy a vezető dolgozó részére adható prémium személyi jövedelemadó fizetési kötelezettség alá tartozó jövedelemnek számít, így a fizetendő prémium összegét a 471. *Jövedelemelszámolási* számlára kell átvezetni.

A személyi jövedelemadóról szóló törvény szerint a prémium munkaviszonyból származó nem rendszeres jövedelemnek tekintendő.

A prémium összege társadalombiztosítási járulék, valamint nyugdíjjárulék fizetési kötelezettség alapjául szolgáló jövedelem.

A társadalombiztosítási járulék összegét a vállalkozó költségként számolja el (a költségnem-számadásban az 53. *Társadalombiztosítási járulék,* költséghely-költségviselő számadásban a 66–67. A *központi irányítás költségei* számlacsoportban).

Amennyiben a vezető dolgozó részére folyósított (kifizetett) előleg meghaladja a jóváhagyott éves prémium összegét, a különbözetet vissza kell fizetni. Ez esetben a már elszámolt társadalombiztosítási járulék összegét, valamint a levont személyi jövedelemadó-előleg és nyugdíjjárulék összegét is helyesbíteni kell.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A vezető dolgozók részére, az éves prémium terhére folyósított előleg könyvelése	T 351	–	K 471
Az éves prémium terhére folyósított előlegből levont személyi jövedelemadó-előleg könyvelése befizetési kötelezettségként	T 471	–	K 4621
Az éves prémium terhére folyósított előlegből levont – a társadalombiztosítási szervezetet megillető – nyugdíjjárulék összegének könyvelése	T 471	–	K 473
Az éves prémium terhére folyósított előleg utáni társadalombiztosítási járulék összegének elszámolása	T 66–67 (53)	–	K 473
A prémiumelőleg kifizetésének könyvelése	T 471	–	K 312
A levont és az adóhatóságot megillető személyi jövedelemadó-előleg átutalásának könyvelése a pénzintézet értesítése alapján	T 4621	–	K 311
A társadalombiztosítási szervezetnek átutalt összeg könyvelése	T 473	–	K 311
A munkáltató által jóváhagyott éves prémium (előleggel nem csökkentett) összegének könyvelése	T 489	–	K 351
Az éves prémiumként jóváhagyott összeg és az előlegként elszámolt összeg közötti különbözet könyvelése			
– amennyiben a jóváhagyott összeg magasabb, a még esedékes (folyósított előleggel csökkentett) összeg elszámolása	T 351	–	K 471
– amennyiben a folyósított előleg meghaladja a jóváhagyott prémium összegét, az előleg levonásba helyezésének elszámolása	T 471	–	K 351
A jóváhagyott prémium és az előlegként folyósított összeg közötti különbözet			
– utáni társadalombiztosítási járulék elszámolása, ha a jóváhagyott összeg a magasabb	T 66–67 (53)	–	K 473
– utáni társadalombiztosítási járulék helyesbítése, ha a folyósított összeg a magasabb	T 473	–	K 66–67 (53)
A jóváhagyott prémium és az előlegként folyósított összeg közötti különbözet			

– után levont személyi jövedelemadó-előleg, valamint nyugdíjjárulék összegének könyvelése, amennyiben a jóváhagyott prémium összege a magasabb	T 471	–	K 4621 473
– után elszámolt személyi jövedelemadó-előleg, valamint nyugdíjjárulék összegének helyesbítése, amennyiben a folyósított előleg összege a magasabb	T 4621 473	–	K 471
A különbözet kifizetésének könyvelése, ha a jóváhagyott prémium összeg magasabb, mint a folyósított előleg	T 471	–	K 312
Abban az esetben, ha a folyósított prémium-előleg meghaladja a jóváhagyott prémium összegét, akkor			
– a túlfizetés visszafizetésének	T 312	–	K 351
– a túlfizetés összegével a vezető dolgozó megterhelésének (levonásra történő előjegyzésének)	T 352	–	K 351
– a túlfizetés munkabérből történő levonásának könyvelése	T 471	–	K 351

3. Az előírt tartozások, a különféle elszámolások könyvviteli elszámolása

A munkavállaló (tag) minden előírt tartozását és az erre teljesített befizetéseket, illetve a tartozás törlesztésének elszámolását, függetlenül attól, hogy a tartozás a vállalkozóval, vagy más szervvel (személlyel) szemben áll-e fenn, a 352. *Előírt tartozások* számlán kell kimutatni. Ilyenek: az anyagi felelősség érvényesítése címén előírt összegek, bírósági letiltások, bankkölcsönlevonások stb.

A munkavállalóknak és a tagoknak más vállalkozókkal (személyekkel) szemben fennálló kötelezettsége címén a számlára csak olyan összegeket szabad könyvelni, amelyekre vonatkozóan a levonást törvényes rendelkezés lehetővé teszi.

E számlán kell kimutatni a munkavállalóknak minden olyan, a vállalkozóval szemben fennálló tartozását, amely nem előlegfolyósításból származik. Ilyenek: a felelős dolgozóra áthárított hiányok (állóeszközhiány, raktári anyaghiány, késztermékhiány, selejt miatti kártérítés), a dolgozó által térített összeg az általános forgalmi adót magában foglalja. A kártérítés célja ugyanis a károkozás előtti állapot visszaállítása. Ebből kiindulva a károkozó által közvetlenül a károsultnak fizetendő kártérítés összege az általános forgalmi adó rendszerben értékesítés ellenértékének minősül, hiszen a károkozó valójában az eredeti állapot helyreállításához szükséges beszerzések alól köteles mentesíteni a károsultat a kártérítés megfizetésével. A kártérítés címén befolyt összeg után tehát (ha ÁFA köteles termékről vagy szolgáltatásról van szó) adófizetési kötelezettség keletkezik. (Ha ugyanis a dolgozó természetben lenne köteles a kárt megtéríteni, a hiányzó dolog kiskereskedelemben való megvásárlásakor, az erről szóló számla forgalmi adót is tartalmazna.)

A dolgozók által fizetett kártérítés összegét – függetlenül attól, hogy az vétkességen alapuló vagy vétkességre tekintet nélküli felelősségből származik, továbbá hogy a kár egészére vagy annak csak egy részére terjed ki – ÁFÁ-t is tartalmazó ellenértéknek kell tekinteni. Ennek megfelelően az általános forgalmi adó alapját visszaszámítással kell megállapítani, vagyis a kártérítés összegéből (mely forgalmi adót is tartalmaz), a termék (vagy a kár helyreállításához szükséges szolgáltatás) adókulcsának megfelelő összeget le kell vonni és azt az adóhatósághoz be kell fizetni.

Ha a munkavállaló tartozása más vállalkozóval (szervezettel) szemben áll fenn, a tartozás összegét a 352. számlán csak akkor kell előírni, ha azt a vállalkozó a másik

vállalkozónak (gazdálkodó szervezetnek) előre kifizette, és így a munkavállaló a teljes összeggel saját vállalkozójának tartozik (tüzelőutalványok beszerzése és kiadása). Minden egyéb esetben elegendő a levonandó összeg előjegyzése; a 352. számlán tehát csak a levonás és az átutalás jelentkezik. Ide sorolandók a bírósági letiltások, MIL-lapon áthozott tartozások, a szabadságvesztésből szabadult utógondozott személyek munkabéréből levonandó összegek, bankkölcsönök törlesztése (a KST-kölcsön bankkölcsönnek minősül) stb.

E tartozások közös jellemzője, hogy a bérből való levonásukat törvényes rendelkezések teszik lehetővé.

Itt kell kimutatni a felsőoktatási intézmények nappali tagozatán tanulmányokat folytató szakmunkás képesítésű hallgatóktól a tanulmányaik abbahagyása, vagy a szerződésben vállalt kötelezettségeik nem teljesítése esetén a vállalkozó részére járó összegeket is. A terhelésekről személyenkénti nyilvántartást kell vezetni.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

Más vállalkozóval (személyekkel) szemben fennálló kötelezettség miatt levont összegek átutalásának könyvelése	T 352	– K 311
Tüzelőutalványok beszerzése és kiadása (átadása) a munkavállalóknak (tagoknak)	T 352	– K 441
Selejtet okozó munkavállaló (tag) kártérítési kötelezettségének könyvelése	T 352	– K 71–77 (58)
A vásárolt termékek (állóeszközök, beruházások, készletek – az áru kivételével) hiányáért, leértékeléséért, selejtezéséért a felelős személyre kiszabott (a fizetendő általános forgalmi adót is magában foglaló) kártérítés összegének könyvelése (Kapcsolódó tétel: T 878 – K 892, 894, 896)	T 352	– K 978
Az előző tételhez kapcsolódóan a kártérítés összegében lévő általános forgalmi adó elszámolása belső számla alapján	T 978	– K 467
Saját előállítású termékek raktári hiányáért, leértékeléséért, selejtezéséért a felelős személyre kiszabott kártérítés összegének könyvelése, belső számla alapján (Kapcsolódó tétel: T 81–87 – K 25–26, 882)	T 352	– K 91–97
Az előző tételhez kapcsolódóan a kártérítés összegében lévő általános forgalmi adó elszámolása, belső számla alapján	T 91–97	– K 467
A felsőoktatási intézmények nappali tagozatán végzett tanulmányok abbahagyása, vagy a vállalt kötelezettségek nem teljesítése esetén a vállalkozót megillető összeg könyvelése	T 352 312	– K 999
Kilépett munkavállaló (tag) tartozására átutalt összegek könyvelése	T 311	– K 352
Előírt tartozás készpénzben történő visszafizetésének könyvelése	T 312	– K 352
Bérfizetési (levonási) jegyzékben az előírt tartozásokra (más vállalkozóval, személyekkel szembeni kötelezettségek teljesítésére) levont összegek könyvelése	T 471	– K 352

Pénzt elszámolásra – a pénzkezelőhelyek pénzellátásán kívül – csak a következő célokra lehet kiadni: beszerzésre, felvásárlásra, kiküldetési költségekre, jóléti elszámolásra, kiskiadásokra (reprezentációs költségek, bélyeg stb.), üzemanyag-vásárlásra*.

---

* 99/1982. (XII. 28.) PM-rendelet a házipénztári pénzkezelésről. Mód.: 54/1988. (XII. 24.) PM

Az elszámolásra kiadott összeg nem haladhatja meg a cél eléréséhez indokoltan szükséges mértéket. Elszámolásra pénzt csak személyre szólóan, az arra feljogosított személyek utalványozása és csak olyan bizonylat alapján lehet kifizetni, melyen az összeg rendeltetése és az elszámolás véghatáridje is fel van tüntetve. Az elszámolás véghatáridejét a vállalkozás ügyrendjében kell meghatározni, az azonban semmiképpen sem haladhatja meg a 30 napot, kiküldetésekkel kapcsolatban azt a napot követő 3. munkanapot (külföldi kiküldetéseknél: a 8. munkanapot), melyen a kiküldöttnek munkahelyén jelentkeznie kell.

Határidő előtt is el kell számolni, ha az elszámolás lehetővé vált (pl. beszerzésre adott összeg esetében a beszerzés megtörtént). Ilyen esetben legkésőbb az elszámolás lehetővé válását követő munkanapokon kell a felvett összeggel elszámolni. Üzemanyag vásárlására előleget – a szükséges mértékig – 30 napon belül több alkalommal is ki lehet fizetni, külön elszámoltatás nélkül. Az ily módon felvett összes előleggel azonban a gépjárművezetőt legalább 30 naponként el kell számoltatni.

Ha ugyanaz a személy elszámolásra újabb összeget vesz fel, a korábban felvett összeggel akkor is el kell számolnia, ha az annak elszámolására kikötött véghatáridő még nem érkezett el.

Amennyiben az elszámolásra kötelezett személynek az elszámolás eredményeként bizonyos összeget vissza kell fizetnie, ezt az összeget készpénzben még akkor is köteles visszafizetni, ha azonnal újabb összeget vesz fel elszámolásra. A befizetendő és felveendő összeget nem lehet egymással szemben beszámítani. Újabb összeget elszámolásra kiutalni csak akkor lehet, ha az elszámolásra kiadott összegeket nyilvántartó személy igazolja, hogy a pénz felvevőjének elszámolatlan tétele nincs.

A vállalkozó köteles az elszámolásra kiadott összegekről nyilvántartást vezetni. A munkavállalóknak és a tagoknak elszámolásra (útielőleg, kisebb beszerzések, üzemanyag-előleg stb.) kiadott összegek nyilvántartására a 353. *Különféle elszámolások* számla szolgál.

Az elszámolásra kiadott összegekről olyan nyilvántartást kell vezetni, amelyből elszámolási tételenként a következő adatok tűnnek ki: a pénzfelvétel időpontja, a pénzfelvevő dolgozó neve, a kiadási tételszám, a felvétel jogcíme, az elszámolásra kiadott összeg, a felhasználás jogcíme, a visszafizetett összeg, a bevételezés tételszáma.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

Kiküldetésre, kisebb beszerzésekre, egyéb elszámolásra kiadott összegek könyvelése	T 353	– K 312
Elszámolásra kiadott összegek visszafizetésének könyvelése	T 312	– K 353

4. A fel nem vett járandóságok könyvviteli elszámolása

A dolgozóknak járó (nettó) munkabért teljes összegében a bérfizetés napján a pénztárnak kiadásba kell helyeznie. A dolgozók által fel nem vett, illetve a részükre postán el nem küldött munkabéreket (munkadíjakat) a bérfizetés napján vissza kell vételezni a házipénztárba. Amennyiben a kifizetőhelyeken a pénz – jogszabályban meghatározott – biztonságos megőrzésének feltételei megvannak, a vállalkozás vezetője az ügyviteli utasításban előírhatja, hogy a fel nem vett munkabéreket

(munkadíjakat) legkésőbb a bérfizetés napját követő második munkanapon kell a házipénztárba visszavételezni.

A fel nem vett munkabérek (munkadíjak) és táppénzek stb. összegének nyilvántartására a 472. *Fel nem vett járandóságok* számla szolgál. E számla javára kell bevételezni – a 312. *Pénztár* számlával szemben – a fel nem vett munkabéreket, továbbá a fel nem vett táppénzek és egyéb társadalombiztosítási juttatások összegeit. A vállalkozónak a számlához kapcsolódóan olyan név szerinti nyilvántartást kell vezetni, amelyből kitűnik, hogy a fel nem vett összegek milyen jogcímen és milyen időszaki kifizetésből származnak.

A fel nem vett táppénz a társadalombiztosítási szervezetet illeti, összegét 60 nap után kell átvezetni a 473. *Társadalombiztosítási kötelezettség* számla javára.

Az elévült fel nem vett béreket az eredmény javára számolja el a vállalkozó.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A fel nem vett munkabérek (táppénzek stb.) bevételezése	T 312	– K 472
A fel nem vett bér utólagos kifizetése (átutalása)	T 472	– K 312 (311)
A megállapított határidő után a fel nem vett táppénz átvezetésének könyvelése	T 472	– K 473
Az elévült tartozások leírásának könyvelése	T 472	– K 999

5. A természetbeni juttatások könyvviteli elszámolása

A vállalkozónak a munkavállalót megillető munkabért pénzben kell megállapítani és kifizetni. Ha a termelés jellege indokolttá teszi, a munkabért – jogszabályban meghatározott esetekben és mértékben – természetesen is meg lehet határozni. Így a vállalkozó a munkavállalóit (tagjait) – főként a saját előállítású termékeiből, de vásárolt termékből is – természetbeni juttatásban részesítheti.

A természetbeni járandóság éppúgy mint a pénzbeli járandóság munkabérköltségnek tekintendő, növeli a munkavállalókkal szembeni munkabértartozást.

Eltérésként jelentkezik a munkabér-elszámolás rendjével szemben az, hogy a természetbeni juttatást – belső számla alapján – árbevételként is el kell számolni.

Árbevételként kell kimutatni ugyanis a munkavállalók (tagok) részére természetbeni juttatásként adott saját előállítású termékek, igénybe vett szolgáltatások forgalmi értékét, ennek hiányában az árképzési szabályok szerint kalkulált árat, illetve vásárolt és készletre vett termékek és szolgáltatások forgalmi értékét, ennek hiányában a beszerzési árat. Az árbevétel összege általános forgalmi adót nem tartalmazhat.

Fentiekből következően a vállalkozónak bérköltségként kell elszámolni a természetbeni juttatásként adott

- saját előállítású termékek forgalmi értéke, ennek hiányában az árképzési előírások szerint meghatározott értéke után fizetendő, valamint
- a vásárolt termékek beszerzési értéke után előzetesen felszámított általános forgalmi adót is.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

Természetbeni juttatásként adott saját előállítású termékek, teljesített belső szolgáltatások értékének elszámolása – belső számla alapján – árbevételként (kapcsolódó tétel: T 81–87 – K 24–26, 71–77)	T 471 T 6, 7 (52)	– K 91–97 és – K 471
Természetbeni juttatásként adott saját előállítású termékek, teljesített belső szolgáltatások értéke után fizetendő általános forgalmi adó könyvelése belső számla alapján, a természetbeni juttatás elszámolásakor	T 471 T 6, 7 (52)	– K 467 és – K 471
Készletrevétel után természetbeni juttatásként adott, vásárolt termékek forgalmi értékének elszámolása – belső számla alapján – árbevételként (kapcsolódó tétel: T 878 – K 21–23)	T 471 T 6, 7 (52)	– K 978 és – K 471
Készletrevétel után természetbeni juttatásként adott, vásárolt termékek forgalmi értéke után fizetendő általános forgalmi adó könyvelése, belső számla alapján, a természetbeni juttatás elszámolásakor	T 471 T 6, 7 (52)	– K 467 és – K 471

6. A költségtérítések elszámolása

A vállalkozó által a munkavállalók részére adható költségtérítés, valamint a munkavállalóknak működtetésre átadott egyes eszközök költségtérítéses rendszerben történő üzemeltetése általában azt jelenti, hogy azok elszámolható költségnormáit (nagyságát, mértékét) meghatározzák és ezt a ténylegesen felmerülő költségek nagyságától függetlenül megtérítik.

A költségtérítések nem tartoznak sem a munkabér, sem a munkaviszonyból származó kereset fogalmába, mértékét úgy célszerű megállapítani, hogy ne képezzen jövedelemforrást.

Abban az esetben, ha jogszabály határozza meg a költségtérítéses rendszerben üzemeltethető eszközöket, azok költségeinek mértékét és a vállalkozó ezt alkalmazza, akkor a munkavállalónak a ténylegesen felmerült költségeket nem kell igazolnia.

Ilyenek például a következők:

a) *Belföldi hivatalos kiküldetést teljesítő dolgozó élelmezési költségtérítése*

A vonatkozó jogszabály* alapján a kiküldetésben levő dolgozónak az élelmezéssel kapcsolatos többletköltségeinek fedezetére a kiküldetés tartamára élelmezési költségtérítés (a továbbiakban: napidíj) jár.

Napidíj számlával (egyszerűsített számlával) igazolt összegként, vagy költségátalányként számolható el.

A napidíj kifizethető legmagasabb összegét, továbbá elszámolásának részletes szabályait a kollektív szerződésben (munkaügyi szabályzatban) kell megállapítani, a következőkben foglaltak figyelembevételével:

---

* 23/1989. (III. 12.) MT-rendelet a belföldi hivatalos kiküldetést teljesítő dolgozó élelmezési költségtérítéséről

– a napidíj összegét legfeljebb a mindenkori II. osztályú vendéglátóipari árak alapján kell meghatározni,
– számla bemutatásának kötelezettsége nélkül legfeljebb napi 80,– Ft átalány számolható el.

A rendszeresen kiküldetést teljesítő dolgozónak a munkáltató havi átalányt állapíthat meg. Ennek az összegét az egy napra megállapított napidíj-átalány és a havi átlagban kiküldetésben töltött naptári napok figyelembevételével kell meghatározni.

A vállalkozó a munkavállaló részére fizetett napidíjat a bérjellegű egyéb költségek között számolja el. A jogszabályban meghatározott élelmezési költségtérítés személyi jövedelemadó-mentes kifizetésnek minősül.

b) *Személygépkocsi használati átalány*

A kiküldő szerv engedélyezheti, hogy a dolgozó a belföldi kiküldetés során – esetenként vagy rendszeresen – a saját tulajdonát képező és Casco szerződéssel biztosított személygépkocsiját használja, ha az a közforgalmú, illetőleg a menetrend szerint közlekedő járművön teljesített utazáshoz képest gazdaságosabb. (Lakás és munkahely közötti utazásra – tehát munkábajárásra – a saját személygépkocsi térítés mellett történő használata nem engedélyezhető.) Az átalány összegét úgy kell megállapítani, hogy az csak a tényleges költségeket fedezze, és ne jelentsen fizetéskiegészítést.

A vállalkozó a munkavállaló részére fizetendő személygépkocsi használati átalány* összegét a bérjellegű egyéb költségek között számolja el.

A személyi jövedelemadó rendszerében bővült az adómentesen – külön igazolás nélkül – kifizethető költségtérítések köre.

Ide tartoznak elsősorban a közlekedési költségek, amelynek kifizetése során a kifizető vállalkozót megfelelő előírások szorítják arra, hogy csak a valóságban felmerülő költségeket térítse meg. Ebben az esetben azonban nincs értelme annak, hogy ezzel az összeggel a magánszemély az adóhatóságnak újra elszámoljon. Az adminisztráció egyszerűsítését szolgálja az a megoldás, hogy a gépkocsihasználatért kifizetett átalány havonkénti 500 km-ig külön elszámolás nélkül is adómentes.

Ha a munkáltató ennél nagyobb távolságra fizet – saját döntése szerint – átalányt, akkor útinyilvántartás vezetésével bizonylatolható a felhasználás.

c) *Tehergépjárművek költségtérítéses rendszerben történő üzemeltetése*

A vállalkozó a vele munkaviszonyban, illetőleg szövetkezeti tagsági viszonyban álló dolgozóval megállapodás alapján közúti járművének üzemeltetésére költségtérítéses rendszert alkalmazhat.

---

* 33/1951. (I. 31.) MT-rendelet a dolgozók hivatalos kiküldetése, illetve külszolgálata vagy áthelyezése alkalmával felszámítható költségek megtérítéséről. Mód.: 2/1982. (XI. 1.) ME-rendelet, 89/1988. (XII. 20.) MT-rendelet

A jogszabály* alapján elszámolható költségnormák differenciáltan függnek a tehergépkocsi típusától, az üzemeltetési körülményektől, továbbá attól, hogy az üzemeltető munkavállaló milyen költségeket (pl. fődarabjavítást) vállal. Amennyiben a vállalkozó a jogszabályban meghatározott költségnormát számolja el – bérjellegű egyéb költségként – a munkavállalónak, ez a személyi jövedelemadó rendszerében adómentesnek minősül, és a ténylegesen felmerült költségeket nem kell igazolni.

d) *Szerszámhasználati díj*

A vonatkozó jogszabály** hatálya alá tartozó vállalkozóknak a saját szerszám használatáért meghatározott mértékű költségtérítésben kell részesíteni azt a dolgozót, aki a vállalkozó rendelkezése alapján a munkakörébe tartozó feladatok (munkák) elvégzéséhez saját tulajdonában lévő kézi szerszámot, segédeszközt használ.

A szerszámhasználati díjat bérjellegű egyéb költségként kell elszámolni:

Tekintettel arra, hogy az előzőekben említett, jogszabályban meghatározott mértékű költségtérítések a személyi jövedelemadó-mentes bérjellegű egyéb költségek közé tartoznak, ezek összegét nem kell átvezetni a 471. *Jövedelemelszámolási* számlára. Az ilyen címen felmerült összegeket költségnövekedésként kell kimutatni a 312. *Pénztár* számlával szemben.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉS:

Jogszabályban meghatározott mértékű költségtérítés összegének elszámolása	T 6–7 (562)	–	K 312 (311)

7. Tagsági viszonyból eredő elszámolások könyvviteli elszámolása

A szövetkezeteknél a tagok jogviszonya*** a szövetkezetbe való belépéssel kezdődik és a kilépéssel ér véget.

---

* 16/1987. (XII. 27.) KM-rendelet a közúti járművek költségtérítéses rendszerű üzemeltetéséről. Mód.: 5/1988. (VII. 1.) KM

** 5/1973. (II. 17.) ÉVM számú rendelet a saját szerszám használatáról és a használati költségek térítéséről. Mód.: 5/1984. (III. 27.) ÉVM-rendelet, 4/1985. (III. 14.) ÉVM-rendelet

*** Módosított 1971. évi III. törvény IV. fejezete (továbbiakban Szvt.)

7.1. A tag és a szövetkezet vagyoni kapcsolatai

A tag jogait és kötelességeit a szövetkezet alapszabálya és más belső szabályzatai, továbbá az esetleges tagsági megállapodások határozzák meg.*

A tagok a gazdálkodás eredményéből személyes közreműködésük és vagyoni hozzájárulásuk alapján részesednek (személyi jövedelem).

Az egyes jogcímeken történő részesedés eredményét és mértékét – a vonatkozó jogszabályok keretei között** – alapszabályban és más belső szabályzatban kell meghatározni.

A szövetkezet és tagja megállapodásban rendezheti a munkavégzéssel vagy más, személyes közreműködéssel összefüggő kérdéseket, valamint a vagyoni kapcsolat sajátos formáit. A tagsági megállapodások általános feltételeit – az egyes szövetkezeti ágazatokra vonatkozó jogszabályok*** keretei között – a szövetkezet belső szabályzataiban állapítja meg.

A tag vagyoni hozzájárulásának formái: részjegy jegyzés, továbbá földnek, más termelő eszköznek (vagyontárgynak) vagy pénznek a szövetkezet tulajdonába (használatba) adása. A szövetkezeti tagok által jegyzett részvények után járó osztalékról és célrészjegyek utáni részesedés mértékéről külön jogszabály**** intézkedik.

A részjegy összegét a tagsági viszony megszűnése esetén vissza kell fizetni, kivéve, ha a szövetkezet veszteséges gazdálkodása miatt felosztható vagyon nincs.

A tag és a szövetkezet a részjegynek és más vagyoni hozzájárulásnak meghatározott időre – a részesedésre való jogszabály mellett – történő visszahagyásában is megállapodhat. A részjegy legalacsonyabb összegét – az egyes szövetkezeti ágazati jogszabály alapján – a szövetkezeti alapszabály állapítja meg.

A tag a közgyűlés (küldöttgyűlés) által meghatározott célra önkéntesen célrészjegyet jegyezhet. A célrészjegy legalacsonyabb és legmagasabb összegét, befizetésének, felhasználásának, felmondásának, visszafizetésének, továbbá a célrészjegy utáni részesedésnek módját és feltételeit a közgyűlés (küldöttgyűlés) határozza meg.

A szövetkezet tagjai számára ingyenes vagyonjegyet bocsáthat ki.

7.2. A tagsági viszonyból eredő könyvviteli elszámolás

A tagsági viszony keletkezéséből és megszűnéséből a tagoknak a szövetkezettel szemben kötelezettségük és követelésük keletkezhet. Ezek nyilvántartására szolgál – csak a szövetkezeteknél használatos – 354. *Tagsági viszonyból eredő elszámolások* számla.

---

* Szvt. 57.

** 92/1988. (XII. 22.) MT

*** – ipari szövetkezetekről szóló módosított 1971. évi 32. tv. és végrehajtására kiadott módosított 40/1971. (XI. 30.) Korm. rend.
– a fogyasztási, értékesítő és beszerző szövetkezetekről szóló módosított 1971. évi 35. tv. és végrehajtásáról rendelkező módosított 47/1971. (XII. 28.) Korm. rend.
– a mezőgazdasági tsz-ekről szóló módosított 1967. évi III. tv. és a végrehajtásáról szóló módosított 7/1977. (III. 12.) MT és a 12/1977. (III. 12.) MÉM-rend.
– a takarékszövetkezetekről szóló módosított 1978. évi 22. tv. és végrehajtásáról szóló módosított 32/1978. (IX. 29.) PM-rend.

**** 92/1988. (XII. 22.) MT-rendelet

Ezen a számlán kell kimutatni
- a tagok által jegyzett, de még ki nem egyenlített részjegy összegét;
- a tagok követeléseit a behozott álló- és forgóeszközökért;
- a tagsági kölcsön és egyéb vagyoni hozzájárulás összegét;
- a részjegy és a vagyonjegy (kizárólag külső tagnak adott) után járó osztalék, célrészjegy utáni részesedés összegét;
- a tagsági kölcsön és egyéb vagyoni hozzájárulás elszámolt kamatát;
- a részjegy, célrészjegy, tagsági kölcsön és egyéb vagyoni hozzájárulás visszafizetett összegét;
- veszteség rendezésre igénybe vett összeget.

A tagok által jegyzett részjegyek részletfizetése esetén a levonás összegével a 471. *Jövedelem-elszámolási* számla terhelése mellett ezt a számlát kell elismerni. Ha a tagoknak behozott eszközeikért a szövetkezettel szemben követelésük van, azt elsősorban részjegytartozások kiegyenlítésére kell fordítani.

A 354. számlához kapcsolódóan olyan analitikus nyilvántartást kell vezetni, amelyből a tartozások és követelések keletkezésének időpontja, jogcíme, állományváltozása tagonkénti részletezésben megállapítható. A számlán könyvelt összegeknek és a tagnyilvántartásban szereplő összegeknek egyezniök kell.

A szövetkezetek a számlát alszámlákra tovább tagolhatják.

Ha a tagsági viszonyból eredő jogosultság (osztalék, részesedés) elévül, az általános szabályok* szerint kell a 899. *Egyéb ráfordítások vagy 999. Egyéb bevételek* számlán elszámolni.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A tagok által jegyzett részjegy összegének könyvelése a jegyzéskor	T 354	–	K 416
A tagok által jegyzett részjegy befizetésének, levonásának (munkabérből, munkadíjból) könyvelése	T 312 471	–	K 354
A részjegy után járó osztalék könyvelése az eredményelszámoláskor (kifizetéskor: T 354 – K 4623, 312)	T 489	–	K 354
A tagoknak visszafizetendő részjegy összegének kivezetése (kapcsolódó tétel: T 354 – K 312)	T 416	–	K 354
A tagok által behozott állóeszközök (térített összeggel csökkentett) értékének könyvelése (a térítés könyvelése: T 19 – K 354)	T 11-13 15, 17	–	K 354
A tagok által behozott állóeszközök értéke és a térítendő összeg közötti különbözet átvezetése	T 354	–	K 412
A tagok által jegyzett célrészjegy összegének könyvelése (kapcsolódó tétel: T 312 – K 354)	T 354	–	K 449
A célrészjegy utáni részesedés könyvelése (kifizetéskor: T 354 – K 312, 4623)	T 66–67 (562)	–	K 354
A tagoknak visszafizetendő célrészjegy könyvelése (kapcsolódó tétel: T 354 – K 312)	T 449	–	K 354
A tagok által adott kölcsön és egyéb vagyoni hozzájárulás könyvelése (befizetéskor: T 312 – K 354)	T 354	–	K 449
A tagsági kölcsön és egyéb vagyoni hozzájárulás elszámolt kamatának könyvelése (kifizetéskor: T 354 – K 312, 4623)	T 66–67 (562)	–	K 354

---

* 62/1988. (XII. 24.) PM-rendelet mellékletének II/A/6. e. pontja

A tagi kölcsön, a célrészjegy, egyéb vagyoni hozzájárulás visszafizetésének könyvelése (kapcsolódó tétel: T 354 – K 312)	T 449	– K 354
A tagok részére ellenérték nélkül adott vagyonjegyek értékének könyvelése	T 484	– K 417
A vagyonjegyek (nem a munkavállalóknak adott) után járó osztalék kifizetésének könyvelése (kapcsolódó tétel: T 354 – K 4623)	T 354	– K 311
	és	
	T 489	– K 354

8. A vagyonjeggyel kapcsolatos elszámolások

A vállalkozó a gazdálkodáshoz szükséges saját pénzeszközeinek bővítése, a hosszú távú vagyoni érdekeltség megteremtése érdekében – ellenérték fejében – vagyonjegyet bocsáthat ki.

A kibocsátó

– a vele munkaviszonyban álló dolgozója,

– a szövetkezet tagja, valamint a vele munkaviszonyban álló dolgozója

számára ingyenesen megszerezhető vagyonjegyet is kibocsáthat.

A vagyonjegy bemutatóra vagy névre szóló értékpapír. Az ingyenes vagyonjegy csak névre szóló lehet.

A vagyonjegyben a kibocsátó arra kötelezi magát, hogy az ott megjelölt pénzösszeg (névérték) után a vagyonjegy birtokosának – a kibocsátó által elért nyereség mértékétől függően – évente osztalékot fizet.

Vagyonjegyet minden természetes személy vásárolhat. A vásárolt vagyonjegy átvételekor annak teljes névértékét meg kell fizetni.

Az ingyenes vagyonjegyet a vállalkozónak az adózott eredmény terhére kell kibocsátania. A kibocsátott ingyenes vagyonjegyek névértékének összege az alapítói vagyont növeli.

A vállalkozó a 417. *Vagyonjegyalap* számlán mutatja ki a vagyonjegyek alapját. A számlán belül elkülönítetten kell kimutatni a megvásárolt, illetve a munkavállalóknak (tagoknak) ellenérték nélkül adott vagyonjegy alapját.

A számlához kapcsolódóan nyilvántartást kell vezetni a vagyonjegyek tulajdonosairól.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A munkavállalók által megvásárolt vagyonjegyek értékének könyvelése	T 312	– K 417
A munkavállalóknak (tagoknak) ellenérték nélkül adott vagyonjegyek értékének könyvelése	T 484	– K 417
A vagyonjegy után járó osztalék összegének könyvelése az eredményfelosztás során	T 489	– K 355 (354)
A vagyonjegy utáni osztalékból levont személyi jövedelemadó összegének könyvelése	T 355 (354)	– K 4623
Ellenérték fejében, valamint ellenérték nélkül adott vagyonjegy után járó osztalék kifizetésének könyvelése	T 355 (354)	– K 311
A visszavásárolt vagyonjegyek értékének könyvelése	T 417	– K 312
Megszűnt (ingyen adott, de visszavásárolt) vagyonjegyek értékének könyvelése	T 417	– K 312
	és	
	T 484	– K 42

(A vállalkozási nyereségadóról szóló 1988. évi IX. törvény hatálybalépése előtt vásárolt vagyonjegy utáni osztalék – a kibocsátáskori szabályoknak megfelelő – összegével az 1989–91. évi eredményfelosztások során a vállalkozási nyereségadóalap csökkenthető.)

9. Az átképzési támogatás elszámolása, valamint a Foglalkoztatási Alappal kapcsolatos egyéb elszámolás

A vonatkozó jogszabály alapján állami költségvetésből fedezett Foglalkoztatási Alapot* hoztak létre.

A Foglalkoztatási Alapot terheli, illetve abból meg kell téríteni az átképzési támogatást.

Átképzési támogatás** állapítható meg a munkaviszonyban, munkavégzési kötelezettséggel járó szövetkezeti tagsági viszonyban, bedolgozási munkaviszonyban vagy bedolgozói szövetkezeti tagsági viszonyban álló dolgozónak, aki – többek között –

- a munkaköre megszüntetése miatt új munkakörbe került, vagy
- megváltozott munkaképességű és átképzéssel rehabilitálható.

A támogatás összege

- a dolgozó korábbi munkahelyén elért átlagkeresete és a munkáltató által a dolgozó tényleges teljesítménye alapján a tárgyhónapban kifizetett munkabér (díjazás) különbözete, vagy
- a tanulandó szakmában, munkakörben az azonos vagy hasonló munkát végző, hasonló begyakorlottságú dolgozók által elérhető átlagbér és az átképzés időtartama alatt elért teljesítmény alapján kifizetett munkabér különbözete.

A támogatást – az egyéb jogszabályban foglaltaknak megfelelően – a magánszemélyek jövedelemadója alapjául szolgáló keresetként kell figyelembe venni.

A támogatást a dolgozót foglalkoztató munkáltató igényli – kérelem alapján – a támogatást engedélyező szervtől.

A munkáltatóknál az átképzési támogatás elszámolására a 476. *Egyéb források* számlán belül megnyitott elszámolási számla szolgál. E számla terhére kell elszámolni a dolgozóknak kifizetendő támogatás összegét, a támogatásból a társadalombiztosítási szervezetet megillető levonások (pl. nyugdíjjárulék) összegét, továbbá a támogatást folyósító (engedélyező) részére visszafizetett összeget. A számla javára kell elszámolni a támogatást engedélyező által átutalt összeget, valamint a támogatást folyósító (engedélyező) részére visszafizetendő (jogosulatlan) támogatás összegét.

---

* 52/1982. (X. 15.) MT-rendelet a Foglalkoztatási Alap létrehozásáról és a foglalkoztatáspolitikai célú korengedményes nyugdíjazásról Mód: 32/1989. (IV. 15.) MT

** 15/1987. (XII. 31.) ÁMBH rendelkezés az átképzési támogatásról

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

Az engedélyező által átutalt támogatás összegének könyvelése	T 311	– K 476
A dolgozóknak kifizetett támogatás összegének könyvelése a munkabérfizetéssel egyidőben (kapcsolódó tétel: T 471 – K 462 és T 471 – K 312)	T 476	– K 471
A támogatásból a társadalombiztosítási szervezetet megillető levonások (pl. nyugdíjjárulék) összegének könyvelése	T 471	– K 473
A munkáltató által visszafizetendő (jogosulatlan) támogatás összegének könyvelése	T 897	– K 476

A Foglalkoztatási Alap terhére – többek között – meg lehet térníteni
- a foglalkoztatáspolitikai célú korengedményes nyugdíjazás többletköltségét, valamint
- az egyes munkahelyteremtő beruházások támogatását.

A munkáltató felszámolása, illetőleg más módon való megszűnése, továbbá átszervezése esetén az öregségi nyugdíjkorhatárnál legfeljebb öt évvel alacsonyabb életkorú dolgozó részére foglalkoztatáspolitikai célú korengedményes nyugdíjazás engedélyezhető.

A korengedményes nyugdíj csak akkor engedélyezhető, ha
- a munkáltató vállalja, hogy az öregségi nyugdíjkorhatár eléréséig a rendszeres emelést, a kiegészítéseket, a jövedelempótlékot és az esetleges házastársi pótlékot, vagy a házastárs részére járó jövedelempótlékot is tartalmazó nyugdíj összegét az illetékes társadalombiztosítási igazgatási szervhez évente előre befizeti, vagy
- az Állami Bér- és Munkaügyi Hivatal elnöke az előzőekben meghatározott összeget – a munkáltató kérelmére, egyedi felülvizsgálat alapján – a Foglalkoztatási Alap terhére felszámolásnál teljes egészében, átszervezésnél részben, legfeljebb 50%-ban átvállalja.

A vállalt nyugdíj összeget a vállalkozó a ráfordításai terhére, a 899. *Egyéb ráfordítások* számlán mutatja ki, a Foglalkoztatási Alapból kapott összeget pedig a 999. *Egyéb bevételek* számlán szerepelteti.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A korengedményes nyugdíjazás miatti összeg könyvelése	T 899	– K 473
A társadalombiztosítási szervezetnek átutalt összeg könyvelése	T 473	– K 311
A korengedményes nyugdíjazás többletköltségéből a Foglalkoztatási Alapból megtérített összeg könyvelése	T 311	– K 999

A Foglalkoztatási Alapból munkahelyteremtő beruházáshoz nyújtandó támogatás* célja tartós piaci igények kielégítésére képes munkahelyek létrehozásának elősegítése olyan területen, ahol a munkaerő foglalkoztatása – helyben vagy napi ingázással – nem oldható meg, illetve az elhelyezkedési lehetőségek nagymértékben romlanak.

---

* 1/1988. (II. 2.) ÁBMH rendelkezés a munkahelyteremtő beruházások Foglalkoztatási Alapból történő támogatásáról és a Foglalkoztatási Alap pénzügyi elszámolásáról. Mód.: 4/1989. (IV. 26.) ÁBMH rend.

A támogatásra fordítható összeget az Állami Bér- és Munkaügyi Hivatal elnöke évente határozza meg.

A támogatás visszatérítendő vagy vissza nem térítendő juttatás lehet. A visszatérítendő támogatás az állami alapjuttatás feltételeivel egyező formában adható. A támogatás összegét a vállalkozó a 42. *Felhalmozott vagyon* számlacsoport javára számolja el. A visszatérítendő támogatás utáni fix járadék összegét ráfordításként, a mozgó járadék összegét pedig a mérleg szerinti eredmény terhére az eredményelszámoláskor kell elszámolni.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

Munkahelyteremtő beruházásra a Foglalkoztatási Alapból kapott vissza nem térítendő, valamint a visszatérítendő támogatás összegének könyvelése	T 311	– K 42
Munkahelyteremtő beruházásra a Foglalkoztatási Alapból kapott visszatérítendő támogatás után		
– a fizetett fix járadék összegének könyvelése	T 899	– K 311
– fizetendő mozgó járadék elszámolása a mérleg szerinti eredmény terhére (kapcsolódó tétel: T 477 – K 311, a mozgó járadék összegének átutalása)	T 499	– K 477

XI. fejezet

A KÖLTSÉGVETÉSI KAPCSOLATOK KÖNYVVITELI ELSZÁMOLÁSA

A vállalkozó kapcsolata a költségvetéssel kétirányú; az állami költségvetés különféle jogcímen elvonásokat eszközöl, illetve támogatásokat juttat a vállalkozóknak.

A költségvetési kapcsolatok pénzügyi realizálása többnyire az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatalon (a továbbiakban: adóhatóság) keresztül történik, a befizetések történhetnek más szervek felé (pl. Vám- és Pénzügyőrség, tanács) is.

A költségvetési kapcsolatokat a 36. *Aktív elszámolások az állami költségvetéssel,* illetve a 46. *Passzív elszámolások az állami költségvetéssel* számlacsoportok számláin kell rögzíteni.

1. Az adóhatósággal rendezendő költségvetési kapcsolatok könyvelése

Minden vállalkozónak (adózónak) az adóköteles tevékenysége megkezdését követő 15 napon belül nyilvántartásba vétel végett be kell jelentkeznie az adóhatóságnál. Az adóhatóság a vállalkozót nyilvántartásba veszi és erről adószám közlésével értesíti.

A kapott adószámot a vállalkozónak minden olyan iraton és bizonylaton fel kell tüntetnie, amely az adó visszatérítésével vagy juttatási igényével kapcsolatos.

Az adókról, a juttatásokról bevallást kell benyújtani a jogszabályban előírt módon és határidőben (általában negyedévenként). Az adókat az Adóelszámolási Iroda nevén vezetett számlákra kell az adóigazgatási eljárásról szóló jogszabályokban foglalt esedékesség időpontjáig befizetni. Az állami költségvetésből járó juttatást, illetve a visszatérítendő adót az Adóelszámolási Iroda a vállalkozónak – igénylése alapján – az adóigazgatásról szóló jogszabályban foglaltak szerint utalja át.

A befizetési kötelezettségekkel, illetve a juttatási igényekkel kapcsolatos nyilvántartásokat úgy kell vezetni, hogy mind a befizetési kötelezettség, mind a juttatási igény alapjának, valamint összegének megállapításához és ellenőrzéséhez szükséges adatok rendelkezésre álljanak. A bizonylatokat, feljegyzéseket a számvitel bizonylati rendjéről szóló jogszabályban foglaltaknak megfelelően kell kiállítani.

Ha a vállalkozó az esedékesség időpontjáig az adót, adóelőleget, a bírságot, az önellenőrzési és a különbözeti pótlékot nem fizette meg, vagy a juttatást az esedékességnél korábban igényelte, késedelmi pótlékot kell fizetnie.

A késedelmi pótlék felszámításánál a pótlék alapját adó és juttatásnemenként külön-külön kell nyilvántartani, illetve befizetni. Az önellenőrzési pótlékot a

bevallás benyújtására előírt határidő hónapjának első napjától, a helyesbítés vagy a nyilvántartásba történő feljegyzés hónapjának utolsó napjáig terjedő időre kell számítani.

Adófizetési, adóbevallási kötelezettség, illetve juttatási igény év közben csak akkor keletkezik, ha a vállalkozó adójának, juttatási igényének összege az év elejétől vagy az előző befizetéstől, igényléstől halmozottan a tízezer forintot eléri.

Ha a vállalkozó adójának, juttatási igényének összege adónemenként nem éri el az év végéig a tízezer forintot, akkor azt az utolsó határidőben kell bevallani és befizetni, illetve igényelni. Vállalkozói döntés alapján ettől el lehet térni és a vállalkozó a tízezer forintot el nem ért adóját is megfizetheti, illetve igényelheti év közben is.

Ha valamely adó vagy juttatás éves összege az ezer forintot – a magánszemélyek jövedelemadójánál a 100 Ft-ot – nem éri el, akkor a vállalkozó mentesül a bevallási, befizetési kötelezettség alól és a juttatást sem igényelheti.

Az adókat és juttatásokat a megfelelő számlákon akkor is könyvelni kell, ha az értékhatár miatt a vállalkozót befizetési kötelezettség nem terheli vagy juttatási igény nem illeti meg.

Az adókat, juttatásokat ezer forintra kerekítve kell befizetni, illetve lehet igényelni (kivéve az árubehozatali engedélykérelem beadványi illetékét és a statisztikai illetéket – ezeket száz forintra kerekítve kell fizetni).

Az állami költségvetéssel kapcsolatos könyvviteli elszámolások a 36. *Aktív elszámolások az állami költségvetéssel,* illetve a 46. *Passzív elszámolások az állami költségvetéssel* számlacsoportokban kerülnek rögzítésre. A két számlacsoportban történő elkülönítés célja, hogy a mérlegben az Eszközök, illetve Források világosan, elkülönítetten szerepeljenek.

Az Eszközök és Források elkülönítése érvényesül a mérlegben egy adónem kivételével, ez az általános forgalmi adó, amelyet általában a passzív elszámolások közé soroltunk, arra való tekintettel, hogy a legtöbb vállalkozónál ez mint költségvetésbe történő befizetés jelentkezik.

A 36. *Aktív elszámolások az állami költségvetéssel* számlacsoport számláin az állami költségvetésből igényelhető támogatásokat, juttatási igényeket kell könyvelni, a következő jogcímek szerinti bontásban:

Nem rubel import támogatás
Rubel export támogatás
Fogyasztói árkiegészítés
Termelési árkiegészítés
Mezőgazdasági és élelmiszeripari exporttámogatás
Dotáció
Egyéb támogatás
Beruházási támogatás
Felhalmozási támogatás

A 46. *Passzív elszámolások az állami költségvetéssel* számlacsoport számláin az állami költségvetésbe történő befizetéseket tartjuk nyilván. A befizetések jogcímei:

Vállalkozási nyereségadó
Személyi jövedelemadó
Rubel import utáni befizetés
Rubel export utáni befizetés

Fogyasztási adó
Kereskedelmi adó
Különféle befizetés
Egyéb befizetés
Földadó
Különleges helyzetek miatti befizetés
Általános forgalmi adó

Az adó (befizetési kötelezettség), illetve a támogatás (juttatási igény) nyilvántartására szolgáló számlákat mindig évszámmal megnyitva és elkülönítve úgy kell vezetni, hogy mind az adók (befizetési kötelezettségek), mind az azokra teljesített befizetések (a vállalkozó átutalásának összegei), továbbá mind a támogatások (juttatási igények), mind az azokra befolyt összegek (adóhatóság átutalásai) adónemenként, juttatási jogcímként megállapíthatók és az adóhatóság által küldött számlakivonatokkal egyeztethetőek legyenek.

A költségvetési kiutalási igényeket a 361. *Költségvetési kiutalási igények,* a költségvetési kiutalási igények teljesítését a 362. *Költségvetési kiutalási igények teljesítése* számlákon kell könyvelni.

Évnyitás után a 362. *Költségvetési kiutalási igények teljesítése* számla egyenlegét a 361. *Költségvetési kiutalási igények* számlára kell átvezetni.

Az összevezetés után egyenlegként mutatkozó összegeket az adóhatósággal jogcímenként külön-külön pénzügyileg rendezni kell.

A költségvetési befizetési kötelezettségeket a 463. *Költségvetési befizetési kötelezettségek,* a költségvetési befizetési kötelezettségek teljesítését a 464. *Költségvetési befizetési kötelezettségek teljesítése* számlán kell könyvelni.

Évnyitás után a 464. *Költségvetési befizetési kötelezettségek teljesítése* számla egyenlegét a 463. *Költségvetési befizetési kötelezettségek* számlára kell átvezetni.

Az összevezetés után egyenlegként mutatkozó összegeket az adóhatósággal jogcímenként külön-külön pénzügyileg rendezni kell.

2. Az adóhatóság hatáskörébe tartozó kiutalási igények:

2.1. Nem rubel import támogatás (adóbevallásban: nem rubelelszámolású importtámogatás, adóigazgatási rendeletben: a külkereskedelmi áruforgalommal kapcsolatos árkülönbözetek igénylése).*

A vállalkozási nyereségadó törvény hatálya alá tartozó vállalkozók (az első belföldi tulajdonos) meghatározott termékek (pl. kőolaj, kőszén, fűtőolaj, földgáz) nem rubelelszámolású importja után támogatást igényelhetnek.

A támogatás alapja az importált mennyiség.

A támogatás mértéke a belföldi ár és a bekerülési ár különbsége.

A támogatás igénylésekor

---

* A külkereskedelmi áruforgalommal és különleges természeti tényezőkkel kapcsolatos árkülönbözetek befizetésének és igénylésének rendjéről szóló 109/1988. (XII. 27.) MT-rendelet

– belföldi árnak
  = az elszámolási kötelezettség keletkezésekor az érvényes árszabályozási rendelkezések szerint képzett ár,
– bekerülési árnak
  = a vételi számlán szereplő, az elszámolási kötelezettség keletkezésekor érvényes hivatalos deviza eladási árfolyammal átszámított határparitásos érték (növelve a külkereskedelmi árrésben [bizományi díjkulcsban] figyelembe nem vett és a tevékenységhez elszámolható költségekkel)

minősül.

A nem rubel import utáni támogatást önbevallás alapján a tárgyhót követő hó 15. napjától lehet az adóhatóságnál igényelni.

A támogatás a készletek értékét módosítja.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A vállalkozót megillető nem rubel import támogatás igénylésének könyvelése	T 361–01	–	K 21–23 28-29
A vállalkozót megillető nem rubel import támogatás kiutalásának (pénzügyi rendezésének) könyvelése	T 311	–	K 362–01

2.2. Rubel export támogatás (adóbevallásban: szocialista elszámolással kapcsolatos támogatás, adóigazgatási rendeletben: külkereskedelmi áruforgalommal kapcsolatos árkülönbözetek igénylése).*

A vállalkozási nyereségadó törvény hatálya alá tartozó, a terméket közvetlenül exportáló vállalkozók meghatározott államközi szerződés alapján megvalósuló rubelelszámolású export termékek (pl. vaskohászati termékek, színesfémek, vágómarha, csirke, tejipari termék, lábbeli) után támogatásban részesülhetnek.

Rubel export támogatást vehetnek igénybe egyes megjelölt szakágazatba (pl. 1611. *Kőolajfeldolgozóipar,* 1752. *Cipőipar*, 1744. *Selyemipar*) sorolt vállalkozók által előállított vagy ezen vállalkozóktól vásárolt termékek, illetőleg a vállalkozók által teljesített szolgáltatások rubel exportjára.

A támogatás alapja a határparitásos export árbevétel. Határparitásos export árbevételnek minősül a támogatás igénybevételekor a külföldi vevő által számlázott szerződés szerint fizetendő vételárnak az érvényes árfolyamon forintra átszámított értéke, csökkentve a vállalkozó által fizetett külföldi útszakaszra eső szállítási költség (fuvar-, átrakási költség, fuvarozási eszközök bérleti díja a díjkedvezmények figyelembevételével) összegével. A támogatás mértékét a Minisztertanács külön állapítja meg.

A támogatás igénylésére a tárgyhót követő hó 15. napjától nyílik lehetőség. A támogatást különféle bevételként kell könyvelni.

---

* A külkereskedelmi áruforgalommal és a különleges természeti tényezőkkel kapcsolatos árkülönbözetek befizetésének és igénylésének rendjéről szóló 109/1988. (XII. 7.) MT-rendelet

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A vállalkozót megillető – az adóhatóságtól igényelt – rubel export támogatás összegének könyvelése	T 361–02	–	K 991
A vállalkozót megillető rubel export támogatás kiutalásának könyvelése	T 311	–	K 362–02

*2.3. Fogyasztói árkiegészítés**

Fogyasztói árkiegészítést az a vállalkozó vehet igénybe, aki az általános forgalmi adónak alanya és a fogyasztói forgalom számára a jogszabályban meghatározott terméket (pl. tej, tejföl, vaj, sajt, szén) belföldön értékesíti, vagy a jogszabályban meghatározott szolgáltatást (pl. távfűtés és melegvízszolgáltatás, tüzelőanyag szállítás) nyújtja.

Fogyasztói forgalomnak a következők minősülnek a támogatás igénybevétele szempontjából:

- tej, tejtermékek közvetlenül lakosságnak, kiskereskedelemnek, vendéglátásnak – ideértve más vállalatok, szervezetek saját kezelésű konyháját is – történő értékesítése;
- háztartási energiafélék (energiahordozók és energiaszolgáltatások) közvetlenül lakosság részére, valamint központi fűtéses lakások tüzelőellátásához történő értékesítése, szállítása, kivéve a vállalkozási tevékenységhez történő értékesítést;
- egyes szállítási szolgáltatások teljesítése.

A fogyasztói árkiegészítés alapja:

- ha a fogyasztói árkiegészítés százalékosan meghatározott
  = értékesített termékeknél a termelői ár,
  = szolgáltatásoknál a tényleges díjbevétel,
- ha a fogyasztói árkiegészítés mértéke tételes
  = a termék vagy szolgáltatás mennyisége.

A fogyasztói árkiegészítést vissza kell fizetni, ha

- az értékesített terméket a fogyasztói árkiegészítés alanya visszaveszi (visszáru),
- a terméket külkereskedelmi áruforgalomban exportálják (vagy az általános forgalmi adó törvény exportnak minősíti),
- a tejet, tejterméket termékelőállításhoz (kivéve ételhez és cukoripari termékhez) használják fel,
- a szilárd tüzelőanyagokat, amennyiben az ÁFÉSZ-ek nem a fogyasztói forgalomban értékesítik.

A fogyasztói árkiegészítés igénylése és bevallása önadóztatás formájában történik. Az igénylést a tárgyhót követő 15-ig kell benyújtani.

Lehetőség van arra is (az adózó külön kérelmére), hogy a támogatást 15 naponként vehessék igénybe. Ebben az esetben a hó közben igénybe vett előleg és a

---

* A fogyasztói árkiegészítésről szóló 77/1987. (XII. 14.) MT-rendelet
Módosítás: 101/1988. (XII. 24.) MT-rendelet
10/1989. (I. 28.) MT-rendelet
55/1989. (VI. 10.) MT-rendelet

tárgyhónapra járó árkiegészítés különbözetét a tárgyhót követő hó 15-éig kell igényelni vagy megfizetni.

A fogyasztói árkiegészítés árbevételbe beszámító támogatás, ezért árbevételt növelő tételként, a fogyasztói árkiegészítés visszafizetését árbevételt csökkentő tételként kell könyvelni.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A vállalkozót megillető fogyasztói árkiegészítés igénylésének könyvelése	T 361–03	– K 91–97
A fogyasztói árkiegészítés visszafizetésének könyvelése	T 91–97	– K 361–03
A vállalkozót megillető fogyasztói árkiegészítés kiutalásának könyvelése	T 311	– K 362–03

*2.4. Termelési árkiegészítés**

a) *Műtrágya beszerzés elszámolása*

A mezőgazdasági tevékenység folytatásához a vállalkozó műtrágyát támogatással csökkentett áron vásárolhat. A támogatást az értékesítő szerv (kiskereskedelmi forgalmazás esetén is a nagykereskedelmi vállalkozó, közvetlen forgalmazás esetén a gyártó vállalkozó) az áru beszerzésekor termelési árkiegészítésként veheti igénybe.

A támogatás alapja.

- belföldi előállítású terméknél az általános forgalmi adó nélkül számított termelői ár,
- importból származó terméknél az általános forgalmi adó nélkül számított import beszerzési ár (ez a devizavételár a beszerzéssel kapcsolatban a magyar határig felmerült összes költség, a vám, a vámmal együtt fizetendő költségek, az import utáni befizetés, az import árrés vagy import bizományi díj együttes összege).

A támogatás a termelőnél a számlázást követően, az értékesítőnél a beszerzéskor igényelhető a tárgyhót követő hó 15-től.

A rubelelszámolású – 1989. január 1. napjától értékesített, 1988-ban befizetési kötelezettségként figyelembe nem vett importon jelentkező árnyereséget** a költség-

---

* A mezőgazdasági tevékenység egyes adózási és támogatási kérdéseiről szóló 39/1987. (X. 12.) MT-rendelet
Módosítások: 3/1988. (II. 2.) MT–rendelet
100/1988. (XII. 22.) MT–rendelet
42/1989. (V. 7.) MT–rendelet
A mezőgazdasági tevékenység támogatásáról szóló 51/1987. (X. 12.) PM–MÉM együttes rendelet
Módosítások: 6/1988. (III. 25.) PM–MÉM együttes rendelet
40/1988. (IX. 29.) PM-MÉM együttes rendelet
70/1988. (XII. 27.) PM–MÉM együttes rendelet
19/1989. (V. 7.) PM-MÉM együttes rendelet

** Az importból származó műtrágyák beszerzésének egyes kérdéseiről szóló 18/1989. (II. 26.) MT-rendelet

vetésbe kell befizetni. Az árnyereség a mezőgazdasági árnak és a forintban számított beszerzési ár árréssel növelt összegének pozitív különbözete. Az elszámolás az adóhatósággal nettó (a befizetési kötelezettség és az igényelhető összeg különbözete) módon történik.

b) *Termelési árkiegészítés vehető még igénybe PM leirat, illetve tanácsi támogatás alapján is.*

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A vállalkozót értékesítéskor megillető termelési árkiegészítés igénylésének könyvelése	T 361–04	–	K 91–97
A vállalkozót anyag (áru) beszerzésekor megillető termelési árkiegészítés könyvelése	T 361–04	–	K 21–23 28–29 71–77 (51)
A vállalkozót megillető termelési árkiegészítés kiutalásának könyvelése	T 311	–	K 362–04

*2.5. Mezőgazdasági és élelmiszeripari exporttámogatás**

A vállalkozási nyereségadó törvény hatálya alá tartozó vállalkozók a KSH terményjegyzék 8,9. ÍTJ számú mezőgazdasági, élelmiszeripari és erdészeti nem rubelelszámolású exportja után támogatást vehetnek igénybe.

A támogatás alapja a határparitásos export árbevétel, ami ebben az esetben egyenlő a külföldi vevő által szerződés szerint fizetendő vételárnak az érvényes árfolyamon forintra átszámított értéke, csökkentve a vállalkozó által fizetett külföldi útszakaszra eső szállítási költség (fuvar-, átrakási költség, fuvarozási eszközök bérleti díja a díjkedvezmények figyelembevételével) összegével.

A támogatási jogosultság a számla kiegyenlítésekor keletkezik, az adóhatóságtól havonta (az adózó kérelmére az adóhatóság engedélyezheti a gyakorított igénybevételt is) lehet igényelni a tárgyhót követő hó 15. napjától.

Év végén a vállalkozót megillető, de még nem igényelhető mezőgazdasági és élelmiszeripari exporttámogatás összegét a 379. *Átmenő aktívák* számlával szemben kell a 991. számla javára könyvelni. Ha az átmenő aktívaként elszámolt összeg és az esedékesség időpontjában ténylegesen igényelhető összeg eltér egymástól, a különbözetet – a 991. és a 379. számla között – az igénylés alkalmával kell elszámolni.

A támogatást különféle bevételt növelő tételként kell elszámolni.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

Tárgyévi kiszállítások után a tárgyévben esedékessé vált és igényelt mezőgazdasági és élelmiszeripari exporttámogatás összegének könyvelése a bevallás alapján	T 361–05	–	K 991
A vállalkozót megillető támogatás pénzügyi rendezésének könyvelése	T 311	–	K 362–05

---

* A külkereskedelmi áruforgalommal és a különleges természeti tényezőkkel kapcsolatos árkülönbözetek befizetésének és igénylésének rendjéről szóló 109/1988. (XII. 27.) MT-rendelet

Az árbevételként már elszámolt tételek után járó, még nem igényelhető mezőgazdasági és élelmiszeripari exporttámogatás könyvelése évzárlat alkalmával	T 379	– K 991
Előző évek kiszállítása után elszámolt mezőgazdasági és élelmiszeripari exporttámogatás igényelt összegének könyvelése	T 361–05	– K 379
Átmenő aktívaként elszámolt összeg helyesbítésének könyvelése	T 379	– K 991
		vagy
	T 991	– K 379

*2.6. Dotáció**

Dotációként kerül elszámolásra:
- megváltozott munkaképességű dolgozók foglalkoztatása miatti dotáció,
- mezőgazdasági tevékenység utáni árkiegészítések, dotációk meghatározott része.

a) Azok a vállalkozók, amelyek jogszabályban meghatározott megváltozott munkaképességű dolgozókat foglalkoztatnak – igénylés alapján – dotációban részesülhetnek.

A dotáció mértéke a megváltozott munkaképességű dolgozók részére a tárgyévben elszámolt bruttó munkabér (átlagmunkadíj) rendeletben rögzített százaléka (1989. évben 35%, a közszolgáltató, sport, kulturális és egészségügyi tevékenységet folytatóknál 45%).

Megváltozott munkaképességű dolgozónak minősül az a főmunkaviszony keretében foglalkoztatott dolgozó, aki
- egészségi állapotának romlásából eredően eredeti munkakörében rehabilitációs intézkedés nélkül teljes értékű munka végzésére tartósan alkalmatlanná vált,
- üzemi baleset, foglalkozási betegség következtében munkaképesség-változás miatt baleseti járadékban vagy baleseti nyugdíjban részesül és eredeti munkakörében munkáltatójánál rehabilitációs intézkedés nélkül teljes értékű munka végzésére tartósan alkalmatlanná vált.

A megváltozott munkaképességű dolgozók foglalkoztatása utáni dotáció adózott

---

* A megváltozott munkaképességű dolgozók foglalkoztatásáról és speciális ellátásáról szóló 8/1983. (VI. 29.) EüM-PM együttes rendelet
Módosítások: 14/1986. (XII.10.) EüM–PM együttes rendelet
2/1987. (XII. 30.) SZEM–PM együttes rendelet
9/1989. (IV. 1.) SZEM–PM együttes rendelet

eredményt növelő tétel ezért a 484. *Adózott eredményt érintő egyéb tárgyévben elszámolt összegek* számla javára kell könyvelni.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A megváltozott munkaképességű dolgozók bérének százalékában meghatározott dotáció könyvelése	T 361–06	– K 484
A kiutalt dotáció összegének könyvelése	T 311	– K 362–06

b) A mezőgazdasági tevékenység támogatásáról szóló jogszabályok* alapján kapott árkiegészítések, illetve dotációk egy része a különféle bevételek között dotációként kerül elszámolásra. A 991. *Állami támogatások* számlán kell elszámolni a tej, borjúszaporulat, vágójuh, juhselejtezés, szójabab feldolgozása utáni stb. árkiegészítést, az öntözővíz, gyapjú támogatást, szójadara árkiegészítést, anyajuh csere utáni dotációt.

Az igényeket a tárgyhót követő hó 15-éig kell az adóhatósághoz benyújtani.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A költségvetésből igényelt dotáció összegének elszámolása	T 361–06	– K 991
A dotáció kiutalt összegének elszámolása	T 311	– K 362–06

2.7. Egyéb támogatás

Egyéb támogatásként kell elszámolni a megszűnt kiutalási jogcímekkel kapcsolatban az önellenőrzés vagy az adóhatóság által megállapított eredményt módosító (növelő, csökkentő) helyesbítéseket.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

---

* A mezőgazdasági tevékenység egyes adózási és támogatási kérdéseiről szóló 39/1987. (X. 12.) MT-rendelet
Módosítások: 3/1988. (II. 2.) MT-rendelet
100/1988. (XII. 22.) MT-rendelet
42/1989. (V. 7.) MT-rendelet
A mezőgazdasági tevékenység támogatásáról szóló 51/1987. (X. 24.) PM–MÉM együttes rendelet
Módosítások: 6/1988. (III. 25.) PM–MÉM együttes rendelet
40/1988. (IX. 29.) PM–MÉM együttes rendelet
70/1988. (XII. 27.) PM–MÉM együttes rendelet

Megszűnt támogatási jogcímekkel kapcsolatban önellenőrzés vagy az adóhatóság által megállapított helyesbítések könyvelése	T 361–10 484	– K 999
		vagy
	T 899 484	– K 361–10
A pénzügyi rendezés könyvelése	T 311	– K 362–10
		vagy
	T 362–10	– K 311

2.8. Beruházási támogatás *

A mezőgazdasági tevékenység egyes beruházásaihoz a jogszabályok támogatásokat biztosítanak. A mezőgazdasági beruházás támogatásai általában normatív jellegűek, a feltételek fennállása esetén külön mérlegelés, elbírálás nélkül igénybe vehetők. Évenkénti összegüket a népgazdasági terv előirányzata szabja meg. Meghatározott feltételek esetén támogatás adható ültetvénytelepítéshez, tejtermelő tehenészet, sertéstartás, pulyka, juh és kecsketartás létesítményeihez, tejtermelő tehenészet gépeihez, melioráció, öntözés, rizstelep, erdőfeltárást szolgáló mélyépítmények és összekötő út építése beruházáshoz. A beruházási támogatást a kivitelezési munkák megkezdése előtt kell kérni, melyről az adóhatóság támogatási okiratot ad ki.

Az állattartási létesítmények és gépek beruházási támogatását a beruházás befejezése (műszaki átadása-átvétele) után lehet igényelni. Az ültetvénytelepítési, erdőfeltárási, melioráció, öntöző és rizstelep beruházási támogatása a teljesítményérték elszámolásakor, illetve a beruházási számlák kiegyenlítésekor igényelhető.

A beruházási támogatásnak az állóeszköz még nem amortizálódott hányadával arányos részét meghatározott esetben – eladás támogatásra nem jogosult részére, négy éven belül bérbeadják, idő előtti kiselejtezés stb. – vissza kell fizetni.

---

* A mezőgazdasági tevékenység egyes adózási és támogatási kérdéseiről szóló 39/1987. (X. 12.) MT-rendelet
Módosítások: 3/1988. (II. 2.) MT-rendelet 100/1988. (XII. 22.) MT-rendelet
42/1989. (V. 7.) MT-rendelet
A mezőgazdasági tevékenység támogatásáról szóló 51/1987. (X. 24.) PM-MÉM együttes rendelet
Módosítások: 6/1988. (III. 25.) PM–MÉM együttes rendelet
40/1988. (IX. 29.) PM–MÉM együttes rendelet
70/1988. (XII. 27.) PM–MÉM együttes rendelet
1/1989. (V. 7.) PM–MÉM együttes rendelet

A támogatások igénylésének, elszámolásának rendjét, az igényelhető összeg megállapításának módját jogszabály határozza meg.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A beruházási támogatás igényelt összegének könyvelése	T 361–11	– K 42
A beruházás támogatás kiutalásának könyvelése	T 311	– K 362–11
Beruházási támogatás visszafizetési kötelezettségének teljesítése	T 42	– K 311

2.9. Felhalmozási támogatás *

Felhalmozási támogatást az a vállalkozó igényelhet, amely a húshasznú tehénállományok, illetve a juh- és kecskeállomány számát növeli.

A támogatás igényelhető még az elit és I. osztályú kos tenyésztésbe állítása után is. A kapott támogatás a felhalmozott vagyont növeli.

Az adóhatósághoz az igénylést havonta a tárgyhót követő hó 15-től lehet benyújtani.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

Felhalmozási támogatás igényelt összegének könyvelése	T 361–12	– K 42
Felhalmozási támogatás címén az adóhatóságtól kiutalt összeg könyvelése	T 311	– K 362–12

3. Az adóhatóság hatáskörébe tartozó adók

*3.1. Vállalkozási nyereségadó***

A vállalkozót nyereség és vagyonszerzés céljából üzletszerűen végzett termelő vagy szolgáltató tevékenysége kapcsán elért eredménye után terheli vállalkozási nyereségadó fizetési kötelezettség. Ez a kötelezettség a vállalkozási tevékenységének megkezdése napján kezdődik és a vállalkozási tevékenység megszűnésének napjáig tart.

A vállalkozási nyereségadó alapja a naptári évben elért eredmény pozitív összege, vagyis a nyereség.

---

* A mezőgazdasági tevékenység egyes adózási és támogatási kérdéseiről szóló 39/1987. (X.12.) MT-rendelet
Módosítások: 3/1988. (II. 2.) MT-rendelet
100/1988. (XII. 22.) MT-rendelet
42/1989. (V. 7.) MT-rendelet
A mezőgazdasági tevékenység támogatásáról szóló 51/1987. (X. 24.) PM–MÉM együttes rendelet
Módosítások: 6/1988. (III. 25.) PM–MÉM együttes rendelet
40/1988. (IX. 29.) PM–MÉM együttes rendelet
70/1988. (XII. 27.) PM–MÉM együttes rendelet 19/1989. (V. 7.) PM–MÉM együttes rendelet

** A vállalkozási nyereségadóról szóló 1988. évi IX. törvény

Az adóalap kiszámításakor

– a megállapított, illetve módosított eredményt növeli:
  = a reprezentációs költségeknek – az ELÁBÉ értékével és az alvállalkozói teljesítményekkel csökkentett – árbevétel másfél ezrelékét, amennyiben az 5000 Ft-nál kevesebb, akkor az 5000 Ft-ot meghaladó része,
  = az anyagi érdekeltségi rendszer egyes kérdéseiről szóló jogszabály alapján számított összeg.
– a megállapított, illetve módosított eredményt csökkenti:
  = a jutalom jellegű bevétel összege (pl. kitüntetéssel együttjáró jutalom),
  = a közérdekű kötelezettségvállalásra kifizetett összeg,
  = az alapítványra kifizetett összeg,
  = az érték nélkül nyilvántartott termőföld értékesítése esetén a föld bejegyzett kataszteri tiszta jövedelme és a minőségi osztályhoz tartozó szorzószám szorzatonként megállapított összege,*
  = a megváltozott munkaképességű dolgozók foglalkoztatásával kapcsolatban jogszabályban** meghatározott összeg. (Részletesebben kifejtve a XX. fejezetben)

Az adó mértéke az adóalap 3 millió Ft-ot meg nem haladó részének 40%-a, az ezt meghaladó részének pedig 50%-a.

A különböző jogcímeken járó kedvezmények csak a számított adó összegéig vehetők figyelembe és a következő évekre nem vihető át.

A vállalkozási nyereségadót a vállalkozónak évente ki kell számítania és bevallania. Év közben adóelőleget kell fizetni.

A befizetett adóelőleg és az éves adóbevallás alapján fizetendő nyereségadó különbözetét a tárgyévet követő év február 28-ig kell rendezni.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A tárgyévi vállalkozási nyereségadó előleg átutalásának könyvelése	T 4611	– K 311
Az éves eredmény után elszámolt – a visszatartható összegekkel csökkentett – vállalkozási nyereségadó bevallásának könyvelése	T 499	– K 4611
A befizetett adóelőleg és az éves adóbevallás alapján fizetendő vállalkozási nyereségadó különbözetének rendezése	T 311	– K 4611
		vagy
	T 4611	– K 311

Amennyiben önellenőrzés, vagy pénzügyi gazdasági ellenőrzés során az előző évek mérleg szerinti eredményének illetve az eredményelosztásának módosítására kerül sor, annak helyesbítését a tárgyévi vállalkozási nyereségadó elszámolása számlától elkülönítve a 4612. *Előző évek (vállalkozási) nyereségadó elszámolása* számlán kell kimutatni.

A 4612. *Előző évek (vállalkozási) nyereségadó elszámolása* számlán kell elszámolni az előző évek ellenőrzése során feltárt nyereségadó többlet miatti visszaigénylést, illetve nyereségadó hiány miatti befizetési kötelezettséget, valamint

---

* A vállalkozási nyereségadóról szóló 1988. évi IX. tv. 5. sz. melléklete

** A 8/1983. EüM–PM sz. együttes rendelet
Módosítások: 14/1986. (XII. 10.) EüM–PM együttes rendelet
2/1989. (XII. 30.) SZEM–PM együttes rendelet
9/1989. (IV.1.) SZEM–PM együttes rendelet

az adóhatósággal történő pénzügyi rendezést. Ha az előző évek mérleg szerinti eredménye növekszik a 895. *Eredményhelyesbítések*, ha csökken, a 995. *Eredményhelyesbítések* számlákkal szemben kell könyvelni a nyereségadó (vállalkozási nyereségadó) befizetési kötelezettséget. Ha az előző évek eredményfelosztását kellett módosítani, azt az adózott eredmény terhére illetve javára kell elszámolni.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

Az előző évek mérleg szerinti eredményének helyesbítése (növelése) miatti nyereségadó befizetési kötelezettség (vagyis a nyereségadó hiány) összegének könyvelése	T 895	– K 4612
A nyereségadóhiány miatti befizetési kötelezettség pénzügyi rendezésének könyvelése	T 4612	– K 311
Az előző évek mérleg szerinti eredményének helyesbítéséből (csökkentéséből) származó nyereségadó visszaigénylésének (nyereségadótöbblet) könyvelése	T 4612	– K 995
A nyereségadótöbblet miatti visszaigénylés pénzügyi rendezésének könyvelése	T 311	– K 4612
Az előző évek eredményfelosztásának módosításából származó helyesbítő megállapítások könyvelése	T 484	– K 4612
	vagy	
	T 4612	– K 484

*3.2. Személyi jövedelemadó elszámolása**

A magánszemélyt összes jövedelme után adókötelezettség terheli.

Az adót a magánszemély egy naptári évben megszerzett összes jövedelmének az adómentes jövedelmekkel és a hivatkozott jogszabályban meghatározott kiadásokkal csökkentett része után kell megállapítani. Az adó mértéke az összjövedelem függvényében sávosan meghatározott.

Ha a magánszemélynek kizárólag egy munkaviszonyból származó jövedelme van és erről a munkáltató részére nyilatkozatot ad, akkor az adóalapot és az adót a munkáltatónak kell megállapítani, levonni és befizetni, illetve túlfizetés esetén az adókülönbözetet visszatéríteni.

A vállalkozónak a magánszemélyek jövedelemadójával kapcsolatos elszámolások könyvelése a 462. *Személyi jövedelemadó elszámolása* számlát kell megnyitnia. A számlán a vállalkozó által az adóköteles jövedelmekből levont személyi jövedelemadót (jövedelemadó előleget) kell könyvelni. E számlának év közben követel egyenlege van, amely egyenleg az adóalanytól levont, de az adóhatósággal pénzügyileg még nem rendezett személyi jövedelemadó összegét mutatja.

A 462. *Személyi jövedelemadó elszámolása* számla alszámláin külön-külön kell kimutatni és könyvelni a munkaviszonyból származó jövedelmek, az egyéb összevonandó jövedelmek, illetve az értékhatár alatti, valamint a lineáris adózás alá eső kifizetések személyi jövedelemadóját.

---

* A magánszemélyek jövedelemadójáról szóló 1987. évi VI. törvény
Módosítások: 1989. évi VIII. törvény
1989. évi XIX. törvény
82/1988. (XII. 12.) MT-rendelet a törvény egyes rendelkezéseinek végrehajtása tárgyában

4621. *Munkaviszonyból származó jövedelmek személyi jövedelemadó elszámolása*

A számla
- javára kell könyvelni – a másodállású és mellékfoglalkozású alkalmazottak kivételével – a vállalkozóval munkaviszonyban, illetve egyéb jogviszonyban, munkavégzési kötelezettséggel járó szövetkezeti tagsági viszonyban levő dolgozók – állományba tartozók – részére kifizetett jövedelmekből levont személyi jövedelemadó-előleget;
- terhére kell könyvelni az adóhatóság részére átutalt személyi jövedelemadó-előlegeket.

A tárgyévre vonatkozó és a tárgyévet követő január 15-éig kifizetett, munkaviszonyból származó jövedelmek a tárgyév adóalapját növelik, ezért a számlát évszámmal kell megnyitni. A vállalkozónak a számlán kell kimutatni a tárgyévet követő évben a vállalkozó által elkészített év végi adóelszámolásban a tárgyévre vonatkozóan megállapított adókülönbözetek rendezését is.

Az analitikus nyilvántartások keretében biztosítani kell, hogy adóalanyonként megállapítható legyen
- a munkaviszonyból származó rendszeres és nem rendszeres adóköteles jövedelmek bruttó összege (ezek között kell figyelembe venni a vállalkozó által a vele munkaviszonyban álló dolgozónak a főmunkaviszonyon kívüli egyéb jogviszony (pl.: mellékfoglalkozás, egyéb megbízási jogviszony) keretében rendszeresen vagy nem rendszeresen kifizetett jövedelmeket);
- a bruttó jövedelmeket különféle jogcímeken növelő és csökkentő tételek összege (pl.: táppénz, szakszervezeti tagdíj);
- a rendszeres adóköteles jövedelmek adóalapja;
- a nem rendszeres adóköteles jövedelmek adóalapja, továbbá
- a levonandó személyi jövedelemadó-előleg, illetve adó összege.

4622. *Egyéb összevonandó jövedelmek személyi jövedelemadó előlege*

A számla
- javára kell könyvelni a mellékfoglalkozású, a másodállású, valamint az egyéb jogviszony alapján foglalkoztatottak – állományon kívüliek – részére kifizetett, 2000 forintot meghaladó, illetve nem lineáris adózás alá eső jövedelmekből levont személyi jövedelemadó-előleget;
- terhére kell könyvelni az adóhatóság részére átutalt személyi jövedelemadó-előlegeket.

A számlához kapcsolódóan olyan analitikus nyilvántartást kell vezetni, amelyből az adóalapok és adóelőlegek összege adóalanyonként kitűnik.

4623. *Értékhatár alatti, illetve a lineáris adózás alá eső kifizetések személyi jövedelemadója*

A számla
- javára kell könyvelni – az állományba tartozók és az állományon kívüliek részére folyósított – 2000 forint alatti, illetve a lineáris adózás alá eső kifizetésekből levont személyi jövedelemadót (pl. a munkavállalót – a részjegy, célrészjegy, vagyonjegy, részvény után – megillető osztalékból (részesedésből) levont személyi jövedelemadót);

– terhére kell elszámolni az adóhatóság részére átutalt összegeket.

Ezek a jövedelmek 20%-os lineáris adókulccsal adóznak és nem kell ezeket összevonni év végén az egyéb, összevonandó adóköteles jövedelmekkel.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A munkaviszonyból származó rendszeres és nem rendszeres adóköteles jövedelmekből levont személyi jövedelemadó-előleg könyvelése befizetési kötelezettségként	T 471	– K 4621
A munkaviszonyon kívüli egyéb, összevonandó jövedelmekből levont személyi jövedelemadó-előleg könyvelése az analitikus nyilvántartás adataiból készített feladás alapján	T 471	– K 4622
Munkaviszonyon kívüli értékhatár alatti jövedelmekből levont személyi jövedelemadó könyvelése az analitikus nyilvántartás adataiból készített feladás alapján	T 6–7 (562)	– K 4623
A részjegy utáni, vagyonjegy utáni osztalékból, célrészjegy utáni részesedésből levont személyi jövedelemadó könyvelése	T 354 355	– K 4623
A dolgozóktól levont és az adóhatóságot megillető személyi jövedelemadó-előleg átutalásának könyvelése a pénzintézet értesítése alapján	T 4621 4622	– K 311
Az adóhatósághoz átutalt értékhatár alatti, illetve lineáris adózás alá eső kifizetésekből levont személyi jövedelemadó könyvelése a pénzintézet értesítése alapján	T 4623	– K 311
A vállalkozó év végén az adóelszámolásban dolgozónként megállapítja a személyi jövedelemadó alapját, a fizetendő éves adó összegét, amelyet csökkent a dolgozótól az év folyamán levont személyi jövedelemadó-előleg összegével. Így megállapítható a személyi jövedelemadó túlfizetés vagy hátralék összege dolgozónként, amelynek könyvelése a következők szerint történik:		
a) *Személyi jövedelemadó túlfizetés:*		
adótöbblet összegének rendezése a dolgozóval	T 4621	– K 312 311 471
b) *Személyi jövedelemadó hátralék*		
– a hátralék összegének rendezése előírt tartozásként,	T 352	– K 4621
– a hátralék rendezése készpénzbefizetéssel vagy bérből, egyszeri levonással	T 312 471	– K 4621

3.3. Rubel import utáni befizetés (adóbevallásban, rubelelszámolású import fogyasztási cikkek utáni befizetések és rubelelszámolású import energiahordozó és alapanyag utáni befizetések; adóigazgatási rendeletben: a külkereskedelmi áruforgalommal kapcsolatos árkülönbözetek befizetése).*

A vállalkozási nyereségadó hatálya alá tartozó vállalkozóknak a jogszabályban meghatározott termék (energiahordozók és alapanyagok [pl. szén, kőolaj, földgáz,

* A külkereskedelmi áruforgalommal és a különleges természeti tényezőkkel kapcsolatos árkülönbözetek befizetésének és igénylésének rendjéről szóló 109/1988. (XII. 27.) MT-rendelet

illetve fogyasztási cikkek, ékszerutánzat, személygépkocsi] államközi szerződés alapján megvalósuló rubelelszámolású importja után befizetést kell teljesíteniük.

A befizetés mértéke a belföldi és a bekerülési ár különbözete.

Belföldi ár a jogszabály szempontjából az elszámolási kötelezettség keletkezésekor az érvényes árszabályozási rendelkezések szerint képzett ár.

Bekerülési árnak minősül a vételi számlán szereplő, az elszámolási kötelezettség keletkezésekor érvényes hivatalos devizaeladási árfolyammal átszámított határparitásos érték, növelve a külkereskedelmi árrés (bizományi díjkulcs) összegével, valamint a belföldi árban és a külkereskedelmi árrésben (bizományi díjkulcsban) figyelembe nem vett és a tevékenységhez elszámolható költségekkel.

Az energiahordozók és alapanyagok esetében a belföldi fuvarköltséget is figyelembe kell venni. A fogyasztási cikkeknél belföldi árként a TEK árréssel csökkentett (illetve árrés nélküli) belföldi termelői értékesítési ár vehető figyelembe.

A befizetést – amit a beruházás, illetve a készletek értékét növelő tételként kell könyvelni – az adóhatóság felé a tárgyhót követő hó 15-ig kell teljesíteni.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

Rubel import beszerzés után a befizetési kötelezettség könyvelése	T 19 21–23 28-28	–	K 463–01
A rubel import utáni befizetés pénzügyi rendezésének könyvelése	T 464–01	–	K 311

3.4. Rubel export utáni befizetés (adóbevallásban: szocialista államközi elszámolások befizetése, adóigazgatási rendeletben: a külkereskedelmi áruforgalommal kapcsolatos árkülönbözetek befizetése)*

A vállalkozási nyereségadó törvény hatálya alá tartozó vállalkozók államközi szerződés alapján megvalósuló rubelelszámolású exportja után befizetést kell teljesíteni.

Rubelelszámolásban exportált befizetési kötelezettség alá egyes termékek (pl. bányászati termékek, mosószerek, festék, nyomdaipari termékek) tartoznak, ezeknél a befizetési kötelezettség alapja a határparitásos export árbevétel, illetve egyes szakágazatok, vállalatok (pl. 1200. *villamosenergiaipar*, 1431. *villamosgép- és készülékgyártás*, 1741. *pamutipar*, 6000. *vízgazdálkodás* stb.) tartoznak. Ez utóbbinál a befizetést a megjelölt szakágazatba sorolt vállalkozók által előállított vagy azoktól vásárolt termék, illetőleg e vállalkozók által teljesített szolgáltatás rubelelszámolású exportjára kell alkalmazni. A befizetési kötelezettség alapja itt is a határparitásos export árbevétel.

Határparitásos export árbevételnek minősül a külföldi vevő által a szerződés szerint fizetendő vételárnak az érvényes árfolyamon forintra átszámított értéke, csökkentve a vállalkozó által fizetett külföldi útszakaszra eső szállítási költség (fuvar-, átrakási költség, fuvarozási eszközök bérleti díja a díjkedvezmények figyelembevételével) összegével.

---

* A külkereskedelmi árforgalommal és a különleges természeti tényezőkkel kapcsolatos árkülönbözetek befizetésének és igénylésének rendjéről szóló 109/1988 .(XII. 27.) MT-rendelet

A rubel export utáni befizetést – amit különféle ráfordításként kell elszámolni – a tárgyhót követő hó 15-éig kell teljesíteni.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

Rubel export után a befizetési kötelezettség bevallásának könyvelése	T 891	–	K 463–02
Rubel export utáni befizetés pénzügyi rendezésének könyvelése	T 464–02	–	K 311

*3.5. Fogyasztási adó**

Az a vállalkozó köteles fogyasztási adót fizetni, amely az általános forgalmi adóról szóló törvény alapján az általános forgalmi adó alanya (jogi személy, jogi személyiséggel nem rendelkező gazdasági társaság vagy magánszemély – aki bevétel elérése érdekében, rendszeresen, saját nevében végez értékesítést) és a fogyasztási adóról szóló jogszabály mellékletében meghatározott saját előállítású terméket (pl. porcelán, ólomkristály) belföldön értékesít, továbbértékesítésre nem adóalanytól terméket szerez be, továbbértékesítésre terméket importál vagy belföldön szolgáltatást nyújt. Értékesítésnek minősül a fogyasztási adó szempontjából, ha az adóalany a terméket nem termelési célra (pl. reprezentáció) használják fel.

Az adófizetési kötelezettség
- a termék értékesítéséről, a szolgáltatás nyújtásáról kiállított számlán feltüntetett teljesítés,
- készpénzfizetés esetén az ellenérték kiegyenlítésének,
- nem termelési célra történő felhasználáskor a költségként történő elszámolások,
- változatlan formában történő továbbértékesítésre – nem adóalanytól – vásárolt termék, illetve továbbértékesítés céljából importált termék esetén a készletre vétel

napján keletkezik.

Az adó alapja az értékesített, importált termék, szolgáltatás
- fogyasztási adót, általános forgalmi adót és árrést nem tartalmazó ellenértéke, ha az adó mértéke %-os,
- mennyisége, ha az adó tételes.

Saját előállítású termék nem termelési célú felhasználása esetén az adó alapja a termék forgalmi értéke, ha ez nem ismert, az árképzési szabályok szerint kalkulált ár.

Továbbértékesítésre importált termék esetén az adó alapja a határparitásos érték.

Az adó mértéke kétféle lehet:
- a termék, szolgáltatás adóalapjának meghatározott %-a, vagy
- mennyiségi egységre megállapított Ft összege.

A fogyasztási adó a következő esetekben igényelhető vissza:
- ha az adó alanya az értékesített terméket visszaveszi,
- ha a terméket külkereskedelmi áruforgalom keretében exportálják,

---

* A fogyasztási adóról szóló 72/1987. (XII. 10.) MT-rendelet
Módosítások: 53/1988. (VII. 1.) MT-rendelet 62/1988. (VII. 22.) MT-rendelet
105/1988.(XII.24.) MT-rendelet 54/1989. (VI. 10.) MT-rendelet 98/1989. (IX. 18.) MT-rendelet

– ha a terméket közvetlen anyagként saját előállítású termékhez használják fel.

A fogyasztási adó nettó (a befizetési kötelezettség és a visszaigényelhető összeg különbözetet) összegét havonta a tárgyhót követő hó 15-ig kell megfizetni, illetve a tárgyhót követő hó 15-től lehet visszaigényelni.

Abban az esetben, ha a nettó fogyasztási adó az előző év azonos negyedévében elérte a 6 M Ft-ot, akkor előleget is kell fizetni a tárgyhó 28-áig, melynek összege az előző év azonos negyedévi fogyasztási adó nettó összegének egyhatoda. Az előleg és a tárgyhónapra járó összeg különbözetét az általános rend szerint a tárgyhót követő hó 15-ig kell elszámolni.

Ha az adóalany az előző évben fogyasztási adót nem fizetett, de a tárgyév első negyedévében a nettó adójának (visszaigénylésének) várható összege eléri a 6 M Ft-ot, az előzőekben ismertetett módon előleget kell fizetni, illetve lehet az adót visszaigényelni.

Az elkövetkező negyedévekben csak akkor kell adóelőleget fizetni és lehet visszaigényelni, ha az előző évi negyedévi nettó adó, illetve visszaigénylés összege a 6 M Ft-ot meghaladja. Ebben az esetben az adóelőleg összege az előző negyedévi nettó fogyasztási adó egyhatod része.

A fogyasztási adót, amit az értékesítés után fizetnek, árbevételt csökkentő tételként kell könyvelni, a továbbértékesítésre beszerzett, illetve importált termék után fizetendő fogyasztási adó a termék értékét növeli.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A fogyasztási adó befizetési kötelezettség bevallásának könyvelése	T 98	–	K 463–03
Továbbértékesítésre nem adóalanytól beszerzett, illetve importált termék (áru) értéke után fizetendő fogyasztási adó bevallásának könyvelése	T 28–29	–	K 463–03
A fogyasztási adó adóhatósághoz történő átutalásának könyvelése	T 464–03	–	K 311
Az értékesített termék visszavételekor (visszáru) a fogyasztási adó visszaigénylésének könyvelése	T 463–03	–	K 98
Az anyagok, áruk exportálása (exportnak minősülő értékesítés), illetve az anyagok saját előállítású termékhez történő felhasználása esetén a fogyasztási adó visszaigénylésének könyvelése	T 463–03	–	K 21–22 28–29
A fogyasztási adó adóhatóságtól történő visszaigénylésének pénzügyi rendezése	T 311	–	K 464–03

*3.6. Játék- és pénznyerő automata gépek kereskedelmi adója**

Az a vállalkozó, amely belkereskedelmi tevékenységet folytat és játékautomata, valamint pénznyerő gépet üzemeltet, kereskedelmi adót köteles fizetni.

Az adó alapja a gép működtetése által elért – általános forgalmi adót nem tartalmazó – árbevétel.

---

* A játék- és pénznyerő automata gépek kereskedelmi adójáról szóló 8/1987. (XI. 21.) PM-rendelet

Az adó mértéke a játékautomatáknál 20%, a pénznyerő automatáknál 60% (1989-ben).

A játék- és pénznyerő automata gépek kereskedelmi adóját – amit különféle ráfordításként kell könyvelni – a tárgyhót követő hó 20-áig kell megfizetni.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A kereskedelmi adó elszámolása és a befizetési kötelezettségének könyvelése	T 891	– K 463–04
A kereskedelmi adó befizetésének könyvelése	T 464–04	– K 311

3.7. Különféle befizetés

*3.7.1. Vállalkozások 1989. évi eredménye után fizetendő kiegészítő adó **

Mindazok a vállalkozók, akik a vállalkozási nyereségadónak alanyai, a nyereségadó alapja után 1989-ben 4% kiegészítő adót fizetnek. Ezek az adónem összege megállapításakor a vállalkozási nyereségadó törvényben meghatározott adókedvezmények is figyelembe vehetők.

Az adó előlegének megállapítására, a befizetési határidőkre a vállalkozási nyereségadóra vonatkozó előírások érvényesek.

Mivel az adót csak 1989-ben kell fizetni, ezért a számlakeretben külön jogcímen nem szerepel, azt a különféle befizetések között kell elszámolni. Év közben csak az előleg befizetést kell könyvelni, a fizetendő összeg előírására csak az eredményfelosztáskor a 499. *Évi eredményszámlával* szemben kerül sor.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

Az 1989. évi eredmény után fizetendő kiegészítő adó előleg befizetésének könyvelése	T 464–06	– K 311
Az 1989. évi eredmény után elszámolt – a kedvezményekkel csökkentett – kiegészítő adó bevallásának könyvelése	T 499	– K 463–06
A befizetett adóelőleg és a befizetési kötelezettség összegének (a számla egyenlege rendezésének) könyvelése	T 311	– K 463–06
	vagy	
	T 463–06	– K 311

3.7.2. Különféle befizetésként kell elszámolni továbbá a kereskedelmi pótlék, az önellenőrzési pótlék, az adóbírság, az árubehozatali engedélykérelem beadványi illetéke összegét is.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

Előírt különféle befizetési kötelezettség bevallásának könyvelése	T 66–67 (565) 899	– K 463–06

---

* A vállalkozások 1989. évi eredménye után fizetendő kiegészítő adóról szóló 1988. évi XVIII. törvény

Késedelmi pótlék, adóbírság (fogyasztók megkárosítása miatt fizetett összeg nélkül) bevallásának könyvelése Gazdasági bírság bevallásának könyvelése	T 897	–	K 463–06
Az önellenőrzési pótlék bevallásának könyvelése	T 899	–	K 463–06
Beruházási és nem beruházási célú beszerzéssel kapcsolatban az árubehozatali engedélykérelem beadványi illetéke bevallásának könyvelése	T 478 66–67 (565)	–	K 463–06

3.7.3. E jogcímen kell könyvelni a sertésállományok mentesítésével kapcsolatos elszámolást is.*

A sertésállomány hármas mentesítésével kapcsolatos befizetési kötelezettség, illetve juttatási igény sertésfeldolgozást végző vállalkozókra vonatkozik. A mentesítés miatti kötelezettséget és juttatásokat jogcímenként bruttó módon kell elszámolni az adóbevallásban és egy soron kell szerepeltetni a kötelezettségek között (ennek megfelelően a bevallás ezen sorában „–" előjellel is szerepelhet összeg).

A sertésállomány mentesítési hozzájárulást a feldolgozást, illetve az átvételt követő hó 15-éig kell megfizetni, a támogatás a tárgyhót követő hó 15-től vehető igénybe.

A sertésfeldolgozó az általa vásárolt, illetve saját előállítású sertés feldolgozása után köteles mentesítési hozzájárulást (Ft/kg) fizetni.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

Felvásárolt sertés után fizetendő mentesítési hozzájárulás (mely a beszerzési ár részét képezi) elszámolása a bevallás alapján a sertésfeldolgozónál			
– ha a sertést készletre veszik	T 71–77 (51)	–	K 463–06
		és	
	T 249	–	K 71–77
– ha a sertést készletrevétel nélkül elszámolja költségként	T 71–77 (51)	–	K 463–06
Saját előállítású sertés feldolgozásra történő átvétele esetén fizetendő mentesítési hozzájárulás elszámolása a bevallás alapján	T 71–77 (51)	–	K 463–06

A sertésfeldolgozó üzem a mentes nagyüzemi állományból felvásárolt vágósertések után a IV(42) 1986. (ÁT. 48.) ÁH–MEM sz. árváltoztatás alapján külön felárat fizet. A mentességi felárat a számlán külön tételben kell szerepeltetni. A mentességi felár a feldolgozó üzemnél nem része a beszerzési árnak, mivel azt a mentesítési hozzájárulásból visszakapja.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉS:

A hármasmentes nagyüzemi állományból származó felvásárolt sertések után fizetett külön felár elszámolása (az eladónál a felár az árbevétel részét képezi, könyvviteli elszámolása: T 33 – K 91–97)	T 389	–	K 44

---

* A sertésállományok brucellózistól, leptospirózistól és Aujeszky-féle betegségtől való mentesítéséről és ennek pénzügyi feltételeiről szóló 2/1987. (II. 9.) MÉM–PM együttes rendelet

A sertésfeldolgozó üzem a kifizetett mentességi felárat az Adóelszámolási Irodától a tárgyhónapot követő hónap 15. napjától visszaigényelheti.

Saját előállítású sertés feldolgozása esetén az előállítót megillető mentességi felárnak megfelelő összeget a sertésfeldolgozó üzem az Adóelszámolási Irodától a tárgyhónapot követő hónap 15. napjától lehívhatja. Az igényelt összeget a feldolgozás költségcsökkentő tételeként kell elszámolni.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A mentes állományból felvásárolt sertések után fizetett külön felár igénylésének elszámolása a bevallás alapján	T 463–06	–	K 389
A saját előállítású sertések feldolgozása esetén az előállítót megillető mentességi felárnak megfelelő összeg igénylésének elszámolása a bevallás alapján	T 463–06	–	K 71–77 (51)

A vállalkozó a hármasmentes kocákkal végrehajtott állománycserés mentesítés esetén a mentességet megállapító határozat kiadását követő hónap 15. napjától kocánként 2500 Ft támogatást igényelhet.

A támogatást a vállalkozó saját döntésétől függően a felhalmozott vagyon javára vagy egyéb különféle bevételként számolhatja el. Visszafertőződés esetén – meghatározott esetben – a támogatást vissza kell fizetni.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

Állománycserés mentesítés esetén a beállított mentes kocánkénti 2500 Ft támogatás elszámolása a bevallás alapján			
– a felhalmozott vagyon javára	T 463–06	–	K 42
– vagy egyéb bevételként	T 463–06	–	K 999
Mentesített sertésállomány visszafertőződése esetén a visszafizetési kötelezettség előírása a bevallás alapján	T 42 899	–	K 463–06

A hármas mentesítéssel kapcsolatos befizetési kötelezettségek és juttatási igények pénzügyi rendezésének könyvviteli elszámolása.

A hármas mentesítéssel kapcsolatos befizetési kötelezettség teljesítése	T 464–06	–	K 311
A hármas mentesítéssel kapcsolatos kiutalási igény teljesítése	T 311	–	K 464–06

A hármas mentesítéssel kapcsolatos befizetési kötelezettség és kiutalási igény nettó pénzügyi rendezése esetén

– a kiutalási igényt meghaladó befizetési kötelezettség teljesítése, illetve	T 464–06	–	K 311
– a befizetési kötelezettséget meghaladó kiutalási igény teljesítése	T 311	–	K 464–06

3.8. Egyéb befizetés

3.8.1. Egyéb befizetésként és különféle ráfordításként, vagy adózott eredményt módosító tételként kell könyvelni a fogyasztók megkárosítása miatti befizetést, illetve a megszűnt befizetési jogcímekkel kapcsolatos önellenőrzés vagy pénzügyi-gazdasági ellenőrzés által megállapított eredményt (mérleg szerinti, illetve adózott eredményt) csökkentő és növelő helyesbítéseket. E jogcímen kell elszámolni továbbá az egyéb befizetésként előírt készletek értékét módosító, illetve különféle ráfordításként elszámolandó befizetési kötelezettségeket.*

*3.8.2. Ugyancsak ide kell elszámolni a rehabilitációs foglalkoztatási hozzájárulás** összegét is*

Rehabilitációs hozzájárulást köteles fizetni a vállalkozó, ha:

- nem foglalkoztat megváltozott munkaképességű dolgozót,
- a foglalkoztatott megváltozott munkaképességű dolgozónak a tárgyévi átlagos statisztikai állományi létszámához viszonyított aránya nem éri el a jogszabályban meghatározott szintet (1989-ben ez a statisztikai állományi létszám 3%-a).

A jogszabály egyes vállalkozóknak alanyi felmentést ad a fizetési kötelezettség alól (pl. víziközmű társulatok, jogi személyiség nélküli gazdasági társaság). Nem kell hozzájárulást fizetni akkor sem, ha az összes foglalkoztatottak száma a harminc főt nem haladja meg.

A rehabilitációs hozzájárulást az adózott eredmény terhére kell elszámolni.

A rehabilitációs foglalkoztatási hozzájárulásra negyedévenként a tárgynegyedévet követő hó 20-ig előleget kell fizetni. Az előleg összege a tárgyévet megelőző év tényleges kötelezettségének egynegyed része. A negyedik negyedévi kötelezettséget, illetve az előlegek és a tényleges tárgyévi kötelezettség különbözetét a tárgyévet követő év február 20-áig kell rendezni.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

Előírt egyéb befizetési kötelezettség bevallásának könyvelése az előírásoktól függően	T 21–23 28–29 899	– K 463–07
Fogyasztók megkárosítása miatt fizetendő összeg bevallásának könyvelése	T 897	– K 463–07
Megszűnt befizetési jogcímekkel kapcsolatban a pénzügyi-gazdasági ellenőrzés által megállapított helyesbítések könyvelése	T 899 484	– K 463–07 vagy

---

* A fogyasztók megkárosítása miatti befizetésről szóló 10/1967. (IV. 22.) Korm. számú rendelet
Módosítás: 43/1969. (XII. 11.) Korm. számú rendelet

** A megváltozott munkaképességű dolgozók foglalkoztatásáról és szociális ellátásáról szóló 8/1983. (VI. 19.) EüM–PM együttes rendelet
Módosítás: 14/1986. (XII. 10.) EüM–PM együttes rendelet
2/1987. (XII. 30.) SZEM–PM együttes rendelet
9/1988. (IV. 1.) SZEM–PM együttes rendelet

	T 463–07	–	K 999 484
Rehabilitációs hozzájárulás befizetési kötelezettségének könyvelése	T 484	–	K 463–07
Az adóbevallás alapján az adóhatóságot megillető összeg átutalásának könyvelése	T 464–07	–	K 311

*3.9. Földadó**

Földadót az a vállalkozó fizet, amelynek használatában szántó, kert, szőlő, gyümölcsös és gyep művelési ágba tartozó földterület van.

Az adó alapja a vállalkozó használatában lévő adóköteles földterület kataszteri tiszta jövedelme. Az adó mértéke átlagos aranykorona értékkategóriánként és művelési áganként változó.

A jogszabály egyes esetekben felmentést, ideiglenes mentességet, illetve kedvezményt ad az adófizetési kötelezettség alól (pl. mentes a háztáji föld, kedvezményben részesül az a vállalkozó, amely a használatában lévő művelés alól kivont földterületet ismét művelésre alkalmassá teszi). Elemi csapás esetén az illetékes tanács a földadót a kár arányában mérsékelheti vagy elengedheti.

A földadót különféle ráfordításként kell könyvelni és évente két egyenlő részletben kell megfizetni, az első részlet befizetési határideje augusztus 15. (a bevallás az I. félévben!), a második részleté november 15.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A fizetendő földadó elszámolása az eredmény terhére és a befizetési kötelezettség könyvelése	T 891	–	K 463–08
A földadó befizetésének könyvelése	T 464–08	–	K 311

*3.10. Különleges helyzetek miatti befizetés***

A különleges helyzetből, természeti, termelési, kereskedelmi körülményekből származó jövedelmek után kell a vállalkozóknak a befizetést teljesíteni. Ilyennek minősül:

---

* A mezőgazdasági tevékenység egyes adózási és támogatási kérdéseiről szóló 39/1987. (X. 12.) MT-rendelet
Módosítások: 3/1988. (II. 2.) MT-rendelet
100/1988. (XII. 22.) MT-rendelet
42/1989. (V. 7.) MT-rendelet
A mezőgazdasági tevékenység támogatásáról szóló 51/1987. (X. 24.) PM–MÉM együttes rendelet
Módosítások: 6/1988. (III. 25.) PM–MÉM
40/1988. (IX. 29.) PM–MÉM
70/1988. (XII. 27.) PM–MÉM
19/1989. (V. 7.) PM–MÉM

** A különleges helyzettől, természeti, termelési, kereskedelmi körülményekből származó jövedelmek befizetési rendjéről szóló 111/1988. (XII. 31.) MT-rendelet

– a belföldi előállítású alapanyagok és félkész termékek értékesítéséből adódó összeg,
– a belkereskedelmi, illetve a külkereskedelmi tevékenységből származó jövedelem,
– a vezetékes földgáz értékesítéséből származó jövedelem a Fővárosi Gázműveknél,
– a villamos energia termelésből és szolgáltatásból, valamint a hőenergia termeléséből és értékesítésből származó jövedelem a MVMT-nél, valamint
– a hazai kőolaj, földgáz és gáztermékek kitermeléséből és értékesítéséből származó jövedelem az OKGT-nél.

A befizetés mértéke a vetítési alap (általában az árbevétel) %-ában változó, 0,5–44,8%-ig terjedhet, de lehet fix összegű is.

A befizetést – amit különféle ráfordításként kell könyvelni – a tárgyhót követő hó 15-ig kell teljesíteni.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A különleges helyzetek miatti befizetési kötelezettség előírása	T 891	–	K 463–09
A különleges helyzetek miatti befizetés pénzügyi rendezése	T 464–09	–	K 311

*3.11. Általános forgalmi adó**

Az általános forgalmi adó többfázisú nettó forgalmi adó, amelyet a termelés és a forgalmazás minden fázisában fizetnek az adott fázis hozzáadott értéke után.

Az általános forgalmi adó legfőbb jellemzői:
– általános,
– a forgalomhoz kapcsolódik, többfázisú, nem halmozódik, a fogyasztót terheli,
– szervezetsemleges, versenysemleges,
– mértéke nem függ a termék, a szolgáltatás jövedelmezőségétől.

Az adó általános jellegű, mivel az adófizetési kötelezettség kiterjed általában minden belföldön értékesített termékre és teljesített szolgáltatásra, valamint az importált, illetve exportált termékekre. Az építmények – jellegüknél fogva – a termékkel azonos elbírálás alá esnek.

Az adó általános jellege abban is megmutatkozik, hogy az adó alanya – vagyis az adó fizetésére kötelezett – minden olyan jogi személy, vagy magánszemély – ideértve a magánszemélyek társaságait is –, aki bevétel elérése érdekében rendszeresen, saját nevében értékesítést végez.

Az adó a forgalomhoz kapcsolódik, mert azt a terméknek az adóalany által történő belföldi értékesítése, exportálása, importálása, továbbá a szolgáltatásnak az adóalany által nyújtása, illetve import szolgáltatás igénybevétele esetén kell megfizetni. Többfázisú az adó, mert minden olyan esetben meg kell fizetni, amikor a termék (a szolgáltatás) gazdát cserél. Nem halmozódik, mert a termék vagy a szolgáltatás értékesítése esetén a vevő által fizetett adóból, az adóalany felé előzete-

---

* Az általános forgalmi adóról szóló 1987. évi V. törvény
Módosítás: 1988. évi VII. törvény
A törvény egyes végrehajtása tárgyában kiadott 81/1988. (XII. 12.) MT-rendelet
Módosítás: 36/1989. (IV. 30.) MT-rendelet

sen felszámított adó levonható, s így csak a különbözetet az adóalanynál keletkezett hozzáadott értékre jutó adót kell a költségvetéssel elszámolni.

Az adó a végső fogyasztót terheli, mert amikor a termék, a szolgáltatás eljut a fogyasztóhoz (függetlenül attól, hogy ez lakossági vagy társadalmi közös fogyasztás), nincs további értékesítés, így nem lehet az adót továbbhárítani.

A szervezetsemlegesség azt jelenti, a törvény a termékeket, a szolgáltatásokat úgy sorolja be az adóköteles, illetve adómentes értékesítés körébe, hogy nincs tekintettel arra, milyen szervezet (vállalat, szövetkezet, gazdasági társaság, egyéni vállalkozó stb.) értékesít, illetőleg importál, az adófizetési kötelezettség az adóalanyoknál független a vállalkozási formától.

A versenysemlegesség pedig abból következik, hogy az importált termékekre és szolgáltatásokra ugyanolyan feltételekkel és ugyanolyan mértékben vonatkozik az adókötelezettség, mint a belföldi előállítású hasonló termék értékesítésére, a belföldi szolgáltatások nyújtására.

Az adóköteles termékek és szolgáltatások különböző mértékű adókulcsokkal adóznak. Az adókulcsok mértékét azonban a termékek és szolgáltatások jövedelmezősége nem befolyásolja, mivel az általános forgalmi adót mindig a termékek értékére, a szolgáltatás árára kell felszámítani.

Az általános forgalmi adó könyvviteli elszámolása – az előbbiekből következően – alapvetően két követelménynek tesz eleget

- egyrészt az általános forgalmi adó könyvviteli elszámolása szervesen beilleszkedik a könyvvitel rendjébe,
- másrészt a könyvviteli elszámolás technikája igazodik az általános forgalmi adó bevezetésével elérni kitűzött célokhoz.

Az általános forgalmi adót – mivel az az adóalanyok minden termék eladására és minden szolgáltatás nyújtására, illetve azok importálására kiterjed – a könyvvitelben minden egyes szakaszban (amikor a termék, a szolgáltatás gazdát cserél) figyelemmel kell kísérni.

A könyvvitelben elkülönítve jelenik meg:
a) az előzetesen felszámított általános forgalmi adó,
b) a fizetendő általános forgalmi adó,
c) a költségvetéssel rendezendő általános forgalmi adó
– befizetett, illetve
– visszaigényelt
összege.

A könyvviteli elszámolás az általános forgalmi adó „általános" jellegét az általános forgalmi adóra vonatkozó egységes, általánosan érvényes szabályozással, az adóra vonatkozó elszámolások teljeskörűségével biztosítja.

Az általános forgalmi adó a forgalomhoz kapcsolódik, azt minden termék „szállító"-jának, illetve szolgáltatást teljesítőnek kötelező „vevő"-jének, illetve a szolgáltatás igénybevevőjének felszámítani. Az általános forgalmi adó halmozódásának kiszűrését az adóbeszedés – könyvvitelben is rögzített – technikája biztosítja a következők szerint:

a) az adó alanya megfizeti az eladó (szállító) által felszámított általános forgalmi adót (könyvviteli szempontból ezt előzetesen felszámított általános forgalmi adónak nevezzük, és elkülönítetten könyveljük):

b) értékesítésnél a vevő felé felszámítja az általános forgalmi adót, azaz a vevővel megfizetteti (könyvviteli szempontból ezt fizetendő általános forgalmi adónak tekintjük és elkülönítetten könyveljük):

c) a vevő felé felszámított adóból az általa megfizetett (előzetesen felszámított) adót levonja és a különbséget

- vagy befizeti a költségvetésbe, ha kevesebbet fizetett a vételkor, mint az eladáskor (könyvviteli szempontból: befizetendő összeg),
- vagy a különbséget visszaigényli a költségvetésből, ha többet fizetett a vételkor, mint az eladáskor (könyvviteli szempontból: visszaigényelhető összeg).

(Természetesen a költségvetéssel rendezett, elszámolt [befizetett, illetőleg visszaigényelt] összeget is elkülönítetten könyveljük.)

A könyvviteli szabályozás során érvényesül az általános forgalmi adó közgazdaságilag semleges jellege, mivel az általános forgalmi adó

- nem jelenik meg a beruházások, az állóeszközök, a készletek értékében,
- csak kivételesen jelenik meg a költségek között,
- nem része az értékesített termékek, szolgáltatások árbevételének,
- az előzetesen felszámított általános forgalmi adó, ha az az adómentes tevékenységhez beszerzett (felhasznált) termékhez, igénybe vett szolgáltatáshoz kapcsolódik, az eredményt terheli.

A könyvviteli elszámolás biztosítja, hogy a tárgyévi beruházási célú beszerzéseket terhelő előzetesen felszámított általános forgalmi adó levonható és le nem vonható része elkülönítetten kimutatásra kerüljön.

Az általános forgalmi adó könyvviteli elszámolása lehetővé teszi

- az adó alapjának meghatározását,
- a fizetendő adó összegének kimunkálását,
- az adóigazgatás szempontjainak érvényesítését,
- az ellenőrzést.

Az általános forgalmi adóról szóló törvény szerint az adóalany köteles az adó alapjának és összegének kimutatására alkalmas – jogszabályban meghatározott – nyilvántartást vezetni.

Ez azt jelenti, hogy – a főkönyvi számlák megbontásával, az általános forgalmi adó számláihoz kapcsolódó analitikával, más számlákhoz (pl. a szállítók, a vevők, a pénztár stb.) kapcsolódó analitikával – olyan nyilvántartást kell vezetniök, amelyből megállapítható

- az adóköteles értékesítés általános forgalmi adója és annak alapja adókulcsonkénti megbontásban,
- az előzetesen felszámított általános forgalmi adó összege,

mindkettőnél biztosítva a tételes ellenőrzés lehetőségét.

Az általános forgalmi adó elszámolásának alapja a számla, amelyen a fizetendő ellenérték részét képező általános forgalmi adó összegét külön fel kell tüntetni.

A főkönyvi elszámolásban az általános forgalmi adó befizetési kötelezettségének, illetve visszaigénylésének, továbbá azok teljesítésének elszámolására külön-külön főkönyvi számlát kell vezetni.

A 466. *Előzetesen felszámított általános forgalmi adó* számla szolgál a beszerzéskor fizetett általános forgalmi adó könyvviteli elszámolására, a 467. *Fizetendő általános forgalmi adó* számla pedig az értékesítéskor a vevőnek felszámított, továbbá a rubelelszámolású import beszerzések, az importált szolgáltatások után fizetendő általános forgalmi adó elszámolására.

A 468. *Általános forgalmi adó elszámolási* számlán a fizetendő általános forgalmi adó és az előzetesen felszámított általános forgalmi adó különbözetét kell nyilvántartani és amelyet az adóhatósággal – az adóigazgatási eljárás szabályai szerint – pénzügyileg rendezni kell.

3.12. Előzetesen felszámított általános forgalmi adó

Adóköteles értékesítés esetén az értékesített termékek és a teljesített szolgáltatások árbevétele után, továbbá a rubelelszámolású import termékek és az importált szolgáltatások után fizetendő általános forgalmi adóból levonhatók a beszerzést terhelő alábbi adók (a továbbiakban: előzetesen felszámított általános forgalmi adó):

- a vásárolt termékek és szolgáltatások után a számlában – elkülönítetten – feltüntetett adó,
- készpénzfizetés esetén az egyszerűsített számlában feltüntetett adókulcs alapján kiszámítható adó,
- az importált termék és szolgáltatás után kifizetett (kivetett, bevallott) adó.

Az importot terhelő adót legkorábban:

- nem rubelelszámolású termékbehozatalnál a Vám- és Pénzügyőrség illetékes szerve által kivetett adó megfizetését,
- egyéb importnál pedig az import utáni adófizetési kötelezettségeket is tartalmazó elszámolások az adóigazgatási jogszabályban előírt esedékességét követő napon jogosult előzetesen felszámított adóként elszámolni.

Az előzetesen felszámított általános forgalmi adó levonására jogosult az adóalany

- attól a naptól kezdődően, amelyet az általa beszerzett termékekről vagy a részére teljesített szolgáltatásokról kiállított számlán a teljesítés időpontjaként feltüntettek,
- készpénzfizetés ellenében történő vásárlásoknál, azon a napon, amelyen az ellenértéket megfizették,
- készpénzhelyettesítő eszközökkel történő fizetéseknél, azon a napon, amelyen a készpénzt helyettesítő eszközt a termék eladójának, a szolgáltatást teljesítőnek átadták,
- az ellenértéknek részletekben történő megfizetésekor, azon a napon, amelyen a részlet tényleges megfizetése megtörtént,
- előleggel történő pénzügyi rendezés esetén, azon a napon, amelyen a szerződés szerinti teljesítés megtörtént,
- rubelelszámolású import termékbeszerzés, továbbá az importált szolgáltatás esetén az import utáni adófizetési kötelezettséget is tartalmazó elszámolás adóigazgatási jogszabályban előírt esedékességét követő napon,
- nem rubelelszámolású import termékbehozatalnál a vámhatóság által kiszabott adó megfizetését követő napon,
- belső számlák alapján elszámolt értékesítésnél a fizetendő általános forgalmi adó megállapításával egyidejűleg,
- beruházásoknál a végrehajtást szabályozó rendelet előírásainak megfelelően.

Nem vonható le az értékesített termékek és szolgáltatások árbevétele után felszámított, illetve az import termékek és szolgáltatások után kifizetett (kivetett, bevallott) általános forgalmi adóból a vásárolt és az importált termékek és szolgáltatások előzetesen felszámított általános forgalmi adója, ha

- a terméket vagy a szolgáltatást a vállalkozó (adókötelezettség alá nem tartozó) adómentes szolgáltatáshoz használja fel, értékesítéshez szerzi be,
- a terméket betétdíjas göngyölegként használja fel,
- a távolsági és a helyi személytaxi szolgáltatás igénybevétele miatt fizették,
- a kávé és kávékészítmények, a szeszes ital, az ásványvíz, a szikvíz és üdítőital, a dohánygyártmány, valamint a teafélék személyes, illetőleg reprezentációs célra való beszerzése, továbbá a vendéglátóipari szolgáltatás ilyen

jellegű igénybevétele miatt fizették (az ásványvíz, a szikvíz, a teafélék előzetesen felszámított általános forgalmi adója levonható, ha azokat védőitalként használják),
- továbbá a személygépkocsi beszerzése (kivéve, ha a beszerzés továbbértékesítés céljából történt) miatt fizették.

A természetbeni juttatások végső fogyasztásnak minősülnek, így az azok beszerzésével kapcsolatos előzetesen felszámított általános forgalmi adó nem vonható le. Nem vonható le azon termékek, szolgáltatások előzetesen felszámított általános forgalmi adója sem, amelyet ellenérték nélkül egyéb, vállalkozáson kívüli célra közvetlenül használnak fel.

A beruházási célra történt beszerzések – jogszabály szerint – le nem vonható hányadát, továbbá az egyéb fejlesztési célú kifizetések előzetesen felszámított általános forgalmi adójának teljes összegét nem lehet itt elszámolni.

Előzetesen felszámított általános forgalmi adónak minősül az árbevételként elszámolásra kerülő vállalkozáson belüli teljesítmények (pl. saját vállalkozásban végzett beruházások, továbbá a kutatási-kísérleti fejlesztés eredményeként létrehozott állóeszközök árbevételként elszámolt teljesítményértéke) után fizetendő általános forgalmi adó is.

Az előzetesen felszámított általános forgalmi adó könyvviteli elszámolása

Mivel az előzetesen felszámított általános forgalmi adó alapvetően a beszerzésekhez kapcsolódik, az analitikus nyilvántartásokkal való kapcsolat biztosítása érdekében célszerű, ha a főkönyvi nyilvántartás is legalább ennek megfelelő bontású és a következők szerint részletezett:
- szállítói és egyéb beszerzések,
- beruházási ráfordítások,
- import beszerzések

előzetesen felszámított általános forgalmi adója, illetve
- arányosítással megosztandó előzetesen felszámított általános forgalmi adó,
- le nem vonható előzetesen felszámított általános forgalmi adó.

A korábbi előírások szerint ugyanebben a bontásban kellett a főkönyvi számlákat is alkalmazni, 1989. január 1-jétől azonban a kötelező megbontás a következő:

4661. *Beszerzések előzetesen felszámított általános forgalmi adója*

4662. *Arányosítással megosztandó előzetesen felszámított általános forgalmi adó*

A főkönyvi számlákhoz kapcsolódó nyilvántartásokkal mindenképpen biztosítani kell, hogy az előzetesen felszámított általános forgalmi adó tételesen ellenőrizhető legyen. Nem kötelező, de az előzetesen felszámított általános forgalmi adó összegszerűségének ellenőrzéséhez jól felhasználható, ha az előzetesen felszámított általános forgalmi adó alapja adókulcsonkénti megbontásban rendelkezésre áll. (Az adóalapok éves, negyedéves összegének a megfelelő adókulccsal való szorzata megadja az előzetesen felszámított általános forgalmi adó globális értékét. Ezt összehasonlítva a tételesen lekönyvelt éves, negyedéves adóösszeggel, ellenőrizhető ez utóbbi helyessége. Eltérés esetén arra figyelmeztet, hogy a szállító nem az előírások szerint számította fel az általános forgalmi adót, vagy az helytelenül került rögzítésre. A szállítói számlában rögzített adatokért ugyan a számla kiállítója a

felelős, de ez nem zárja ki azt, hogy a vevő ne kezdeményezze a számlán szereplő adó helyesbítését.)

Általános szabály, hogy az adóköteles és az adómentes értékesítés előzetesen felszámított általános forgalmi adóját tételesen el kell különíteni. Ha az adóköteles és az adómentes értékesítés előzetesen felszámított általános forgalmi adója tételesen nem különíthető el, tételesen nem osztható meg, akkor lehet az adóköteles és az adómentes értékesítés teljesítéséhez egyaránt felhasznált termékre vagy szolgáltatásra jutó, előzetesen felszámított általános forgalmi adót arányosítással megosztani.

Ha már a felmerüléskor (a számla alapján) egyértelműen vagy tételes megosztással megállapítható, hogy kizárólag adóköteles értékesítés teljesítéséhez szükséges (felhasznált, felhasználandó) termékre vagy szolgáltatásra jutó, előzetesen felszámított általános forgalmi adóról, adóhányadról van szó, akkor azt tételesen közvetlenül a 4661. számlára kell könyvelni.

Ha már a felmerüléskor (a számla alapján) egyértelműen vagy tételes megosztással megállapítható, hogy kizárólag adómentes értékesítés teljesítéséhez szükséges (felhasznált, felhasználandó) termékre vagy szolgáltatásra jutó, továbbá egyéb jogcímen le nem vonható előzetesen felszámított általános forgalmi adóról, adóhányadról van szó, akkor ezt az adót a 891. *Eredményt terhelő adók* számlán, illetve a megfelelő költségszámlán kell elszámolni. Ezeket a tételeket nem szabad a 4661. számlán könyvelni.

Ha az adóköteles és az adómentes értékesítés teljesítéséhez egyaránt szükséges (felhasznált, felhasználandó) termékre vagy szolgáltatásra jutó előzetesen felszámított általános forgalmi adó a felmerüléskor (a számla alapján) egyértelműen nem különíthető el, akkor azt elsődlegesen a 4662. számlára kell könyvelni, majd havonta arányosítással megosztani levonható és le nem vonható előzetesen felszámított általános forgalmi adóra a jogszabályban meghatározott módon, a későbbiekben ismertetésre kerülő módszerrel.

Az előzetesen felszámított általános forgalmi adót az eladók (a szállítók, az alvállalkozók, a bérbe adók stb.) a számlában külön tételben kötelesek feltüntetni. Számla nélkül az előzetesen felszámított általános forgalmi adót nem szabad könyvelni. Készpénzfizetés ellenében történő vásárláskor az egyszerűsített számlában feltüntetett adókulccsal a vevőnek kell az ellenérték alapján az előzetesen felszámított általános forgalmi adót kiszámítania és az egyszerűsített számlán kiszámított adót könyvelni. (Készpénzfizetés ellenében történő vásárlásnak minősül, ha a vevő készpénzt helyettesítő eszközzel [postai utalvánnyal, elszámolási utalvánnyal, könyvutalvánnyal, ajándékutalvánnyal, csekkel, hitellevéllel] fizet.) Felvásárlás esetén az adóalany által kiállított bizonylaton a felvásárló számítja ki az előzetesen felszámított általános forgalmi adót.

3.12.1. *Belföldön vásárolt készletek, igénybe vett belföldi szolgáltatások előzetesen felszámított általános forgalmi adójának elszámolása*

A belföldön vásárolt készletek (anyagok, fogyóeszközök, áruk) beszerzési ára az általános forgalmi adó nélküli vételárat – az esetleges engedményekkel csökkentett, felárakkal növelt árjegyzéki (számla szerinti) árat –, a külön felszámított szállítási és rakodási költségeket (beleértve minden átrakási költséget is), továbbá a beszerzés után fizetendő adókat, illetve a kapott visszatérítéseket (árkiegészítéseket, támogatásokat) foglalja magában. Belföldi szolgáltatásoknál az általános forgalmi adó nélküli díjat kell költségként elszámolni. A beszerzési ár, a szolgáltatás díjának tartalma meghatározza az általános forgalmi adó alapbizonylatait, az adóköteles,

illetve adómentes értékesítés teljesítéséhez történő felhasználás, igénybevétel pedig az általános forgalmi adó könyvelését.

A belföldön vásárolt anyagok, fogyóeszközök, áruk szállítói számláiban (ideértve a költségként azonnal elszámolásra kerülő termékek szállítóit is, de nem értve ide a beruházási szállítókat), továbbá a szolgáltatások és az alvállalkozók számláiban felszámított,

- a készpénzfizetés ellenében történő vásárlásnál az egyszerűsített számla alapján a vevő által kiszámított,
- a bérbevett eszközök bérleti díja számlájában a bérbeadó által felszámított,
- egyenértékű termékek, szolgáltatások cseréjénél az átadó által felszámított

általános forgalmi adót

- a 4661. *Beszerzések előzetesen felszámított általános forgalmi adója* számlára kell könyvelni, ha már a felmerüléskor (a számla alapján) megállapítható, hogy az kizárólag adóköteles értékesítés teljesítéséhez szükséges (felhasznált, felhasználandó) termékre, illetve szolgáltatásra jutó adó,
- a 891. *Eredményt terhelő adók* számlára kell könyvelni, ha már a felmerüléskor (a számla alapján) megállapítható, hogy az kizárólag adómentes értékesítés teljesítéséhez szükséges (felhasznált, felhasználandó) termékre, illetve szolgáltatásra jutó adó,
- a 4662. *Arányosítással megosztandó előzetesen felszámított általános forgalmi adó* számlára kell könyvelni, ha az az adóköteles és az adómentes értékesítés teljesítéséhez egyaránt beszerzett (felhasznált, felhasználandó) termékre, illetve igénybevett szolgáltatásra jutó adó a felmerüléskor (a számla alapján) egyértelműen (tételesen) nem különíthető el,
- anyagköltségként kell elszámolni (a megfelelő költséghelyen) a nem reprezentáció céljára és nem védőitalként beszerzett ásványvíz, szikvíz és üdítőital, valamint a teafélék értékére előzetesen felszámított (számlázott) általános forgalmi adót,
- bérköltségként (a megfelelő költséghelyen – költségviselőn), illetve a jövedelem-elszámolási számlán kell elszámolni a természetbeni juttatásként adott vásárolt termékek értékére jutó adót,
- anyagjellegű egyéb költségként kell elszámolni (a megfelelő költséghelyen) távolsági és helyi személytaxi szolgáltatás igénybevételi díja utáni adót (akkor is, ha az a számlában külön nincs feltüntetve),
- bérjellegű egyéb költségként kell elszámolni (a központi irányítás költségei között) a reprezentációként adott, a reprezentációs célokra felhasznált vásárolt termékekre és szolgáltatásokra (ideértve a kávé- és a kávékészítmények, a szeszes ital, az ásványvíz, a szikvíz és az üdítőital, a dohánygyártmány, valamint a teafélék reprezentációs célra való beszerzését, továbbá a vendéglátóipari szolgáltatás ilyen jellegű igénybevételét is) jutó adót.

Számla alapján költségként – az előbbiek szerint – csak akkor számolható el az előzetesen felszámított általános forgalmi adó, ha a felhasználás jogcíme már a felmerüléskor (a számla könyvelésekor) egyértelműen megállapítható, s a számlázott összeget készletrevétel nélkül költségként elszámolják. (Ha a vásárláskor először készletre veszik, mert a felhasználás csak később lesz, akkor a felhasználást belső számla alapján értékesítésként kell elszámolni, s a fizetendő általános forgalmi adót költségként elszámolni.)

A használt termék (ideértve az utasforgalomba behozott import terméket is) nem adóalanytól történő változatlan vagy kijavított, felújított, összeszerelt formában

továbbértékesítés célját szolgáló felvásárlása esetén a felvásárlási ár az előzetesen felszámított általános forgalmi adót is magában foglalja, amelyet a felvásárló a felvásárlásról kiállított bizonylatban feltüntetett érték alapján, a termékre érvényes adókulcs figyelembevételével állapít meg, majd könyvel – az adó jellegének megfelelően – a 4661., a 891., illetve a 4662. számlára.

Ez az előírás nem alkalmazható az eredeti rendeltetésének megfelelően már nem hasznosítható termékeknél (hulladéknál), továbbá a nem változatlan formában történő továbbértékesítés céljából felvásárolt nemesfémekre, drágakőre, ékszerre.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

Vásárolt anyagok, fogyóeszközök, áruk, alvállalkozói teljesítmények (a továbbiakban: vásárolt termékek) tényleges beszerzési árának könyvelése a szállító számlája alapján	T 21–23 27–29	– K 44
A vásárolt termékek előzetesen felszámított általános forgalmi adójának könyvelése a szállító számlája alapján,		
– ha kizárólag adóköteles,	T 4661	– K 44
– ha kizárólag adómentes értékesítés teljesítéséhez szükséges a termék,	T 891	– K 44
– ha adóköteles és adómentes értékesítés teljesítéséhez egyaránt szükséges a termék	T 4662	– K 44
Nem számlázott vásárolt termékek készletre vételekor előzetesen felszámított általános forgalmi adót nem szabad könyvelni		
Számlázott, de készletre vétel nélkül költségként elszámolt termékek és szolgáltatások tényleges beszerzési árának, díjának könyvelése a szállító számlája alapján,	T 6, 7 (51, 56)	– K 44
Számlázott, de készletre vétel nélkül költségként elszámolt vásárolt termékek és szolgáltatások előzetesen felszámított általános forgalmi adójának könyvelése a szállító számlája alapján,		
– ha kizárólag adóköteles,	T 4661	– K 44
– ha kizárólag adómentes értékesítés teljesítéséhez szükséges a termék, a szolgáltatás	T 891	– K 44
– ha adóköteles és adómentes értékesítés teljesítéséhez egyaránt szükséges a termék, a szolgáltatás	T 4662	– K 44
Készpénzfizetés ellenében történő vásárláskor a vásárolt termék, szolgáltatás általános forgalmi adót nem tartalmazó ellenértékének könyvelése az egyszerűsített számla alapján	T 21–23 27–29 6, 7 51, 56	– K 312
Készpénzfizetés ellenében történő vásárláskor a vásárolt termékek, szolgáltatások vételi árából kiszámított előzetesen felszámított általános forgalmi adó könyvelése az egyszerűsített számla alapján, ha a vásárolt termék, az igénybevett szolgáltatás		
– kizárólag adóköteles,	T 4661	– K 312
– kizárólag adómentes értékesítés teljesítéséhez szükséges,	T 891	– K 312
– adóköteles és adómentes értékesítés teljesítéséhez egyaránt szükséges	T 4662	– K 312
Használt termék (ideértve a bérfőzésből származó pálinkát is) nem adóalanytól történő felvásárláskor a felvásárlásról kiállított bizonylat szerint – általános forgalmi adót nem tartalmazó – ellenérték könyvelése	T 21–22 28–29	– K 312
Használt termék nem adóalanytól történő felvásárlásakor a felvásárlási árban lévő, a felvásárló által kiszámított, előzetesen felszámított általános forgalmi adó könyvelése, ha a használt termék		
– kizárólag adóköteles,	T 4661	– K 312

– kizárólag adómentes értékesítés teljesítéséhez szükséges,	T 891	– K 312
– adóköteles és adómentes értékesítés teljesítéséhez egyaránt szükséges	T 4662	– K 312
A nem reprezentáció céljára és nem védőitalként beszerzett ásványvíz, szikvíz és üdítőital, valamint teafélék számlázott értékének – beleértve az előzetesen felszámított általános forgalmi adót is – könyvelése a számla, az egyszerűsített számla alapján	T 61–67 (51)	– K 44 312
A védőitalként beszerzett ásványvíz, szikvíz és teafélék beszerzési árának könyvelése a szállító számlája, az egyszerűsített számla alapján	T 61–67 (51)	– K 44 312
A védőitalként beszerzett ásványvíz, szikvíz és teafélék előzetes felszámított általános forgalmi adójának könyvelése a szállító számlája, az egyszerűsített számla alapján, ha védőitalt kizárólag adóköteles értékesítés teljesítéséhez használják fel	4661	– K 44 312
Természetbeni juttatásként adott vásárolt termékek – általános forgalmi adót is magában foglaló – értékének könyvelése a számla, az egyszerűsített számla alapján, ha a természetbeni juttatást közvetlenül, készletre vétel nélkül elszámolják	T 6–7 (52)	– K 471
	és	
	T 471	– K 44 312
A távolsági és helyi személytaxi szolgáltatás általános forgalmi adót is tartalmazó igénybevételi díjának könyvelése a taxiszámla alapján	T 61–67 (561)	– K 312 44
A reprezentációs célokra vásárolt termékek, ilyen célra igénybe vett szolgáltatások számlázott – általános forgalmi adót is magában foglaló – értékének könyvelése a számla, az egyszerűsített számla alapján, ha az készletre vétel nélkül, közvetlenül felhasználásra kerül	T 66–67 (562)	– K 44 312

3.12.2. Importbeszerzések, importált szolgáltatások előzetesen felszámított általános forgalmi adójának elszámolása

Külföldi (import) beszerzéseknél és szolgáltatásoknál különbséget teszünk aszerint, hogy azok rubel, illetve nem rubelelszámolásúak.

Rubelelszámolású import-készletek (anyagok, fogyóeszközök, áruk) beszerzési árának megállapításánál a számlázott – az esetleges engedményekkel csökkentett, felárakkal növelt – vételárat határparitásos értéken, továbbá a rubel import utáni befizetést és az általános forgalmi adót nem tartalmazó bizományi díj összegét, valamint – a vállalkozó döntésének megfelelően – a belföldi útszakaszra külön felszámított, általános forgalmi adó nélküli szállítási és rakodási (átrakási) költséget kell figyelembe venni.

Rubelelszámolású import-készletek beszerzésénél az általános forgalmi adó alapja a rubel import utáni befizetéssel növelt határparitásos érték, amelyet a számla kézhezvételének, számla hiányában az ellenérték megfizetésének napján kell adóbefizetésként elszámolni.

Határparitásos érték: a szerződés szerinti értéknek, valamint a magyar határig felmerült költségeknek – az adófizetési kötelezettség keletkezésekor – a Magyar Nemzeti Bank hivatalos devizaeladási, illetve valutaeladási árfolyamának figyelembevételével forintra átszámított értéke.

A nem rubelelszámolású import-készletek beszerzési árának megállapításánál – az esetleges engedményekkel csökkentett, felárakkal növelt – vételárat, a magyar határig devizában (forintban) felmerült szállítási és rakodási (átrakási) költséget, biztosítási díjat, a vámköltséget (vámot, a vámkezelési díjat), továbbá az általános

forgalmi adó nélküli import bizományi díj és jutalék összegét, valamint – a vállalkozó döntésének megfelelően – a belföldi útszakaszra külön felszámított és általános forgalmi adót nem tartalmazó szállítási és rakodási (átrakási) költséget kell figyelembe venni.

A nem rubelelszámolású import-készletek előzetesen felszámított általános forgalmi adóját a vámmal és a vámkezelési díjjal növelt vámérték alapján a vámhatóság állapítja meg és veti ki.

Az importált szolgáltatásoknál, függetlenül attól, hogy az rubelelszámolású vagy nem rubelelszámolású, az előzetesen felszámított általános forgalmi adó alapja a szolgáltatás számlázott ellenértéke, amelyet a számla kézhezvételének, számla hiányában az ellenérték megfizetésének napján kell adóbefizetésként elszámolni.

Ha az adó alapjának meghatározásához szükséges érték külföldi fizetőeszközben került kifejezésre, akkor az adó alapjának meghatározásához az adóbefizetési kötelezettség keletkezésének időpontjában érvényes, hivatalos MNB devizaeladási, illetve valutaeladási árfolyamot kell alapul venni.

Az importbeszerzések beszerzési árába nem tartozik bele az árubehozatali engedély kérelem beadványi illetéke, a statisztikai illeték, a termeléskorszerűsítési támogatás beadványi illetéke, amelyet a felmerülés időszakában a központi irányítás költségei között kell elszámolni.

A rubelelszámolású – beruházásnak nem minősülő – import-beszerzések rubel import utáni befizetéssel növelt határparitásos értéke alapján fizetett,

- a nem rubelelszámolású – beruházásnak nem minősülő – import beszerzések vámköltséggel növelt vámértékére a vámhatóság által kivetett,
- az importált szolgáltatások számlázott (megfizetett) ellenértéke alapján fizetett

általános forgalmi adót

- a 4661. számlára kell könyvelni, ha már a felmerüléskor (az alapbizonylatot jelentő számla alapján) megállapítható, hogy az kizárólag adóköteles értékesítés teljesítéséhez,
- a 891. számlára kell könyvelni, ha már a felmerüléskor (a számla alapján) megállapítható, hogy az kizárólag adómentes értékesítés teljesítéséhez,
- a 4662. számlára kell könyvelni, ha az az adóköteles és az adómentes értékesítés teljesítéséhez egyaránt

szükséges (felhasznált, felhasználandó) termékre, illetve igénybevett szolgáltatásra jutó adó.

Az importbeszerzések, illetve az importált szolgáltatások között is lehetnek olyanok, amelyek előzetesen felszámított általános forgalmi adóját a költségek között kell elszámolni. Ez esetben – értelemszerűen – az előző pontban leírtak szerint kell eljárni.

Fontos megjegyezni, hogy a rubelelszámolású importbeszerzések, továbbá az importált szolgáltatások előzetesen felszámított általános forgalmi adóját csak az import utáni adófizetési kötelezettséget is tartalmazó elszámolás adóigazgatási jogszabályban előírt esedékességét követő napon lehet a 4661., illetve a 4662. számlára könyvelni. Ezért kell beiktatni a 342. *Fizetendő általános forgalmi adó elszámolási* számlát.

Ezen számla terhére a kizárólag adóköteles értékesítés teljesítéséhez szükséges, illetve az adóköteles és adómentes értékesítés teljesítéséhez egyaránt szükséges rubelelszámolású import termékbeszerzések, továbbá importált szolgáltatások után, valamint a nem rubelelszámolású import termékek beszerzésekor a vámhatóság által kiadott fizetendő általános forgalmi adót kell könyvelni az adófizetési kötelezettség

keletkezésekor, a számla javára pedig ezen bevallott adónak előzetesen felszámított általános forgalmi adókénti elszámolását kell könyvelni az import utáni adófizetési kötelezettséget is tartalmazó elszámolás adóigazgatási jogszabályban előírt esedékességét, illetve a vámhatóságon történt megfizetését követő napon.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

Nem rubelelszámolású import anyagok, fogyóeszközök, áruk		
– számlázott vételárnak, a magyar határig felmerült szállítási és rakodási költségének, biztosítási díjának	T 21–23 27–29	– K 44
– a vámhatóság által kivetett vámköltségnek	T 21–23 27–29	– K 465
a könyvelése a számlák, illetve a vámhatóság kivetése alapján		
A nem rubelelszámolású import anyagok, fogyóeszközök, áruk, vámköltséggel növelt vámértékére a vámhatóság által kivetett előzetesen felszámított általános forgalmi adó könyvelése a vámhatóság által küldött bizonylat alapján, ha az importbeszerzés – kizárólag adómentes értékesítés teljesítéséhez szükséges	T 891	– K 465
A nem rubelelszámolású import termékek beszerzésekor a vámhatóság által kivetett fizetendő általános forgalmi adó levonható, illetve arányosítással megosztandó összegének könyvelése a vámhatóság kivetése alapján	T 342	– K 465
A nem rubelelszámolású import termékek beszerzése után előzetesen felszámított általános forgalmi adó levonható, illetve arányosítással megosztandó összegének könyvelése a vámhatóságnak történt megfizetést követő napon	T 4661 4662	– K 342
Rubelelszámolású import anyagok, fogyóeszközök, áruk számlázott vételárának, a magyar határig felmerült szállítási és rakodási költségének könyvelése a számlák alapján	T 21–23 27–29	– K 44
A beszerzett import anyagok, fogyóeszközök, áruk után a rubel import utáni befizetés elszámolása és bevallása	T 21–23 27–29	– K 463–01
Rubelelszámolású import anyagok, áruk, fogyóeszközök rubel import utáni befizetéssel növelt határparitásos értéke alapján bevallott fizetendő általános forgalmi adó könyvelése a számla kézhezvételekor (számla hiányában az ellenérték megfizetésekor), ha az importbeszerzés – kizárólag adómentes értékesítés teljesítéséhez szükséges	T 891	– K 467
A rubelelszámolású import termékek, illetve import szolgáltatások után fizetendő általános forgalmi adó levonható, illetve arányosítással megosztandó összegének könyvelése az adófizetési kötelezettség keletkezésekor	T 342	– K 467
A rubelelszámolású import termékek, illetve import szolgáltatások után előzetesen felszámított általános forgalmi adó összegének könyvelése az adófizetési kötelezettséget is tartalmazó elszámolás adókiigazítás jogszabályban előírt esedékességét követő napon	T 4661 4662	– K 342
A beszerzett import anyagok, fogyóeszközök, áruk után a felszámított bizományi díj és jutalék könyvelése	T 21–22 23 27–29	– K 44
Az importtal kapcsolatosan felszámított bizományi díj és jutalék után a külkereskedelmi vállalkozó számlájában előzetesen felszámított általános forgalmi adó elszámolása, ha az importbeszerzés		
– kizárólag adóköteles,	T 4661	– K 44
– kizárólag adómentes értékesítés teljesítéséhez szükséges	T 891	– K 44
– adóköteles és adómentes értékesítés teljesítéséhez egyaránt szükséges	T 4662	– K 44

A beszerzett import anyagok, fogyóeszközök, áruk külön felszámított szállítási és rakodási (átrakási) költségének elszámolása a tényleges beszerzési árban	T 21–22 23 27-29	– K 44
Az import anyagok külön felszámított szállítási és rakodási (átrakási) költség szállítói számlája alapján az előzetesen felszámított általános forgalmi adó könyvelése, ha az importbeszerzés		
– kizárólag adóköteles,	T 4661	– K 44
– kizárólag adómentes értékesítés teljesítéséhez szükséges	T 891	– K 44
– adóköteles és adómentes értékesítés teljesítéséhez egyaránt szükséges	T 4662	– K 44
A beszerzett import anyagok, fogyóeszközök, áruk után kapott, igényelt vámvisszatérítés könyvelése	T 465	– K 21–23 27–29
A beszerzett import anyagok, fogyóeszközök, áruk után a nem rubel import támogatás elszámolása és a kiutalási igény könyvelése	T 361–01	– K 21–23 27–29
Importált szolgáltatásoknál a számlázott érték könyvelése a számla kézhezvételekor (számla hiányában az ellenérték megfizetésekor) a számla alapján, illetve a teljesítéskor	T 6–7 (56) 297	– K 44
Importált szolgáltatások számlázott ellenértéke alapján a bevallott fizetendő általános forgalmi adó könyvelése az előbbi tétellel egyidejűleg, ha az igénybevett import szolgáltatás		
– kizárólag adóköteles,	T 342	– K 467
– kizárólag adómentes értékesítés teljesítéséhez szükséges	T 891	– K 467
– adóköteles és adómentes értékesítés teljesítéséhez egyaránt szükséges	T 342	– K 467
Importált szolgáltatások (rubelelszámolásúnál és nem rubelelszámolásúnál is) fizetett általános forgalmi adójának elszámolása előzetesen felszámított általános forgalmi adóként az importált szolgáltatás utáni adófizetési kötelezettséget is tartalmazó elszámolásának adóigazgatási jogszabályban előírt esedékességét követő napon, ha az importált szolgáltatás		
– kizárólag adóköteles értékesítés teljesítéséhez szükséges	T 4661	– K 342
– adóköteles és adómentes értékesítés teljesítéséhez egyaránt szükséges	T 4662	– K 342

3.13. Göngyölegek előzetesen felszámított általános forgalmi adójának elszámolása

A göngyöleg VIII. fejezetben meghatározott fogalma nem termelési, hanem felhasználási célú megfogalmazás, az általános forgalmi adó szempontjából tehát:

- az eszközt (terméket) előállító vállalkozó ITJ-be sorolt terméket gyárt és aszerint értékesíti;
- a felhasználó (kibocsátó) rendeltetése alapján minősíti azt göngyöleggé.

Az általános forgalmi adóról szóló törvény az előzőekben hivatkozott fogalomnak megfelelően rendezi a göngyölegek kezelését:

- az előállító az ITJ-be besorolt terméket értékesít és a számlájában a terméknek megfelelő általános forgalmi adót érvényesíti a vevője felé;
- a vevő a göngyölegként felhasználásra vásárolt terméket göngyölegként

készletre veszi, a termékre előzetesen felszámított általános forgalmi adót nem igényelheti vissza, azt tételesen az eredmény terhére számolja el;

- a terméket göngyölegként számlázó vállalkozó értékesítéskor a göngyöleg betétdíját „0" adókulcsos árbevételként számolja el, a nyilvántartás szerinti értéknek az eladott áruk beszerzési értékeként történő elszámolásával;
- a göngyöleg betétdíját a visszaküldéskor – mint visszárut – ugyancsak „0" adókulcsos árbevételt és az eladott áruk beszerzési értékét csökkentő tételként számolja el.

Amennyiben a vállalkozó a vásárolt és az anyagok között nyilvántartásba vett termékeket (amelyek előzetesen felszámított általános forgalmi adóját az általános előírások szerint számolta el) göngyöleg céljára használja fel, akkor a vásárolt terméknek betétdíjas göngyöleg céljára történő felhasználását belső számla alapján értékesítésként kell elszámolni (a beszerzési árnak megfelelő összeget a Göngyölegek árkülönbözete számlával szemben, a betétdíjas árnak megfelelő összeget a Göngyölegek árkülönbözete számla és a Göngyölegek számla között), az árbevétel elszámolásával egyidejűleg a fizetendő általános forgalmi adót az eredmény terhére kell elszámolni.

A göngyölegek céljára előállított termékeket az árképzési szabályok szerint kialakított áron a 971. számla és a *Göngyölegek árkülönbözete* számla között, betétdíjas áron pedig a Göngyölegek árkülönbözete számla és a Göngyölegek számla között kell elszámolni, az árbevételként elszámolt érték után fizetendő általános forgalmi adót az eredmény terhére kell könyvelni.

A göngyölegek beszerzési áron, illetve az árképzési szabályok szerint kialakított áron és betétdíjas áron számított értéke közötti, a Göngyölegek árkülönbözete számlán kimutatott különbözetet minden negyedév végén a 899. *Egyéb ráfordítások,* illetve 999. *Egyéb bevételek* számlára kell átvezetni.

A vállalkozó saját exportjához vagy bizományosi szerződés keretében történő exportjához, ha betétdíjas áron nyilvántartott göngyöleg készletéből felhasznál göngyöleget, akkor a betétdíjas áron nyilvántartott göngyöleget anyaggá visszaminősítheti. Mivel beszerzési árat utólag megállapítani nagyon nehéz, nincs akadálya annak, hogy az importra kerülő göngyöleg betétdíjas áron számított értékének 80 százalékát anyaggá minősítsék, 20 százalékát pedig előzetesen felszámított általános forgalmi adóként számolják el a 4661. *Beszerzések előzetesen felszámított általános forgalmi adója* számlán. (Ezen minősítésnek az a feltétele, hogy éves átlagban a betétdíjas átlagár ne legyen magasabb az általános forgalmi adót is magában foglaló beszerzési árnál.)

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

Göngyöleg céljára vásárolt termékek készletre vétele beszerzési áron számla alapján (kapcsolódó tétel: T 237 – K 239, készletre vétel betétdíjas áron)	T 239	– K 44
A göngyöleg céljára vásárolt termékek előzetesen felszámított általános forgalmi adójának könyvelése az eredmény terhére, a készletrevétellel egyidejűleg, a szállító számlája alapján	T 891	– K 44
A korábbi készletre vett, vásárolt termékek göngyöleg céljára történő felhasználásakor		
– a beszerzési árnak megfelelő érték elszámolása belső számla alapján árbevételként (kapcsolódó tétel a nyilvántartás szerinti érték átvezetése: T 878 – K 21–22)	T 239	– K 978
– a betétdíjas árnak megfelelő értéken a göngyöleg készletre vétele	T 237	– K 239

– az árbevételként elszámolt érték után fizetendő általános forgalmi adó elszámolása az eredmény terhére a belső számla alapján	T 891	– K 467
A göngyöleg céljára előállított termékek készletre vétele az árképzési szabályok szerint kialakított áron, belső számla alapján (kapcsolódó tétel: T 871 – K 79, 26, a saját előállítású göngyöleg közvetlen önköltségének átvezetése)	T 239	– K 971
A göngyöleg céljára előállított termékek készletre vételi értéke (az árképzési szabályok szerint kialakított ára) után fizetendő általános forgalmi adó könyvelése, belső számla alapján, az előbbi tétellel egyidejűleg)	T 891	– K 467
A göngyöleg céljára előállított termékek készletre vétele betétdíjas áron (a T 239 – K 971 könyvelési tétellel egyidejűleg)	T 237	– K 239
A göngyölegek árkülönbözetének elszámolása negyedévenként	T 899	– K 239
		vagy
	T 239	– K 999
A göngyölegkibocsátónál a vevőnek áruval elküldött göngyölegek könyvelése betétdíjas áron (kapcsolódó tétel: T 878 – K 237)	T 33	– K 978
A göngyölegkibocsátónál a vevőtől visszaérkezett göngyölegek könyvelése a visszavételi áron (kapcsolódó tétel betétdíjas áron: T 237 – K 878)	T 978	– K 33
A betétdíjas áron nyilvántartott göngyöleg visszaminősítése anyaggá		
– a betétdíjas áron (100%-on)	T 239	– K 237
– a betétdíjas ár 80%-án	T 21–22	– K 239
– a betétdíjas ár 20%-ának elszámolása előzetesen felszámított általános forgalmi adóként	T 4661	– K 891
A szállítótól érkezett göngyölegek betétdíjon számlázott értékének könyvelése az átvevőnél	T 237	– K 44
A szállítónak visszaküldött göngyölegek betétdíjon számított értékének könyvelése az átvevőnél	T 44	– K 237

3.14. A beruházások előzetesen felszámított általános forgalmi adójának elszámolása

Az általános alapelv az, hogy az általános forgalmi adó a beruházások értékében nem jelenhet meg, így azt beruházási költségként elszámolni nem szabad. Az is alapelv, hogy az adóköteles értékesítéshez történt beszerzések előzetesen felszámított általános forgalmi adója a fizetendő adóból levonható, illetve visszaigényelhető. Ez alól kivétel a beruházási beszerzéseket terhelő általános forgalmi adó, amelynek összegéből csak a törvény végrehajtási rendelete szerint meghatározott hányad vonható le, s a tárgyévben le nem vonható hányadot pedig az adózott eredmény terhére kell – a 481. *Beruházások le nem vonható általános forgalmi adója* számlán – elszámolni. Az adómentes értékesítéshez történt beruházási beszerzések, továbbá a személygépkocsi beszerzések előzetesen felszámított általános forgalmi adójából az adózott eredmény terhére történt elszámolása után megmaradt összeget az eredmény terhére – a 891. *Eredményt terhelő adók* számlán – kell elszámolni.

A számlázott beruházási költségeknél (ideértve a megbízásos beruházások lebonyolítói által számlázott beruházási költségeket is) előzetesen felszámított, kivetett, illetve bevallott általános forgalmi adóval, a saját vállalkozásban végzett beruházásoknál (ideértve a kutatási-kísérleti fejlesztés eredményeként létrehozott, előállított állóeszközöket is, továbbá a beruházó-megrendelő által a kivitelezőnek

térítés nélkül átadott megrendelői szolgáltatásokat is) fizetendő általános forgalmi adóval egyező összegű előzetesen felszámított általános forgalmi adóval találkozunk.

Az általános forgalmi adó bizonylata a számla. Az adóköteles értékesítés érdekében végzett, azt szolgáló beruházási célú beszerzések (számlázott beruházási ráfordítások) előzetesen – a beruházási szállító által – felszámított általános forgalmi adóját először meg kell osztani a törvény végrehajtási rendeletében meghatározott százalékkal levonható és le nem vonható hányadokra. A levonható összeg a tárgyhavi fizetendő adóból levonható, illetve ha a levonható adó több mint a fizetendő adó, a különbözet visszaigényelhető. A le nem vonható hányadot pedig az adózott eredmény terhére kell elszámolni. A megosztást és a könyvelést a beruházási szállító számlájának beérkezésekor (a beérkezés hónapjában) kell elvégezni.

Nem rubelelszámolású – adóköteles értékesítés érdekében szükséges – import beruházásoknál a vámköltséggel növelt vámérték alapján a vámhatóság veti ki az előzetesen felszámított általános forgalmi adót. A vámhatóság kivetésében lévő előzetesen felszámított általános forgalmi adót először meg kell osztani – az előbbiek szerint – levonható és le nem vonható hányadokra. A le nem vonható hányadot a kivetés hónapjában kell az adózott eredmény terhére elszámolni, a levonható hányadot pedig az adónak a vámhatóság részére történő megfizetése napjától lehet a fizetendő adóból levonni, illetve visszaigényelni.

A rubelelszámolású – adóköteles értékesítés érdekében szükséges – import beruházási szolgáltatásnál a fizetendő általános forgalmi adót a beruházónak kell megállapítania és bevallania. A bevallott általános forgalmi adót kell – az előbbiek szerint – levonható és le nem vonható hányadokra megosztani. A le nem vonható hányadot a bevallás hónapjában az adózott eredmény terhére kell elszámolni, a levonható hányadot pedig az import beruházási szolgáltatás utáni adófizetési kötelezettséget is tartalmazó elszámolások adóigazgatási jogszabályban előírt esedékességét követő napon lehet a fizetendő adóból levonni, illletve visszaigényelni.

Rubelelszámolású – adóköteles értékesítés érdekében szükséges – import beruházási célú beszerzések, szolgáltatás igénybevételek esetén a fizetendő általános forgalmi adót a beruházónak kell a számla kézhez vételekor (számla hiányában az ellenérték megfizetésekor) rubel import utáni befizetéssel növelt határparitásos érték alapján megállapítania és bevallania. A bevallott általános forgalmi adót kell – az előbbiek szerint – levonható és le nem vonható hányadokra megosztani. A le nem vonható hányadot a bevallás hónapjában az adózott eredmény terhére kell elszámolni, a levonható hányadot pedig a rubelelszámolású importbeszerzés utáni adófizetési kötelezettséget is tartalmazó elszámolások adóigazgatási jogszabályban előírt esedékességét követő napon lehet a fizetendő adóból levonni, illetve visszaigényelni.

Import beruházási célú beszerzéseknél a bizományi díjat és annak általános forgalmi adóját a külkereskedelmi vállalkozó számlája, a belföldi útszakaszra felszámított szállítási és rakodási költséget és annak általános forgalmi adóját a szállító (fuvarozó) vállalkozó számlája tartalmazza. Ezen előzetesen felszámított általános forgalmi adó megosztására, elszámolására is az előzőekben leírtak érvényesek.

A saját vállalkozásban – adóköteles értékesítés érdekében – végzett beruházások teljesítményértéke után fizetendő általános forgalmi adót a beruházónak belső számla alapján kell megállapítania és bevallania, majd – a már leírtak szerint – levonható és le nem vonható hányadokra megosztania. A le nem vonható hányadot az elszámolás hónapjában az adózott eredmény terhére kell elszámolni, a levonható hányadot az elszámolás hónapjában a fizetendő adóból le lehet vonni, illetve vissza lehet igényelni.

Adómentes értékesítés érdekében szükséges beruházási célú beszerzéseknél,

szolgáltatásoknál is a leírtak szerint kell eljárni azzal az eltéréssel, hogy a levonható hányadot a fizetendő adóból nem lehet visszaigényelni, azt az eredmény terhére kell elszámolni.

Az általános forgalmi adóról szóló törvény előírásai alapján az adóköteles és az adómentes értékesítés érdekében szükséges beruházási célú beszerzések, szolgáltatások előzetesen felszámított általános forgalmi adóját is tételesen el kell különíteni. Ha az adóköteles és az adómentes értékesítés teljesítéséhez egyaránt szükséges beruházási célú beszerzések, szolgáltatások előzetesen felszámított általános forgalmi adója a felmerüléskor (a számla alapján) egyértelműen (tételesen) nem különíthető el, a jogszabály alapján levonható hányadnak megfelelő összeget arányosítással megosztandó előzetesen felszámított általános forgalmi adóként kell kezelni.

A megbízásos beruházások lebonyolítói a megbízásos beruházásokhoz kapcsolódó, a megbízó pénzeszközei terhére kiegyenlített előzetesen felszámított általános forgalmi adót a 4661. *Beszerzések előzetesen felszámított általános forgalmi adója* számlára könyvelik, majd a megbízó felé történő továbbszámlázáskor fizetendő általános forgalmi adót számolnak el a 467. *Fizetendő általános forgalmi adó* számlán.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

Vállalkozásba adott beruházások (ideértve a megbízásos beruházásokat is) számlázott szállítói teljesítményeinek (beleértve a lebonyolító által elszámolt vámköltséget, a beruházás értékébe beszámító adókat, a telekigénybevételi díjat, a lebonyolítási díjat is) könyvelése a beruházási szállító (a lebonyolító) számlája alapján	T 19	– K 445
Vállalkozásba adott beruházások számlázott ráfordításai előzetesen (a beruházási szállító, lebonyolító által) felszámított általános forgalmi adójából		
– a le nem vonható hányadnak megfelelő összeg	T 481	– K 445
– a levonható hányadnak megfelelő összeg könyvelése a beruházási szállító, a lebonyolító számlája alapján, ha a beruházás		
= kizárólag adóköteles	T 4661	– K 445
= kizárólag adómentes	T 891	– K 445
értékesítés teljesítéséhez szükséges		
= adóköteles és adómentes értékesítés teljesítéséhez egyaránt szükséges	T 4662	– K 445
Beruházásnak minősülő nem rubelelszámolású import beszerzéseknél		
– az import-termék számla szerinti árának, a magyar határig felmerült szállítási és rakodási költségének, biztosítási díjának	T 19	– K 445
– a vámérték alapján kivetett vámköltségnek (a vámnak és vámkezelési díjnak) a könyvelése a szállítói számlák, a vámhatóság kivetése alapján	T 19	– K 465
Beruházásnak minősülő nem rubelelszámolású import beszerzéseknél a vámköltséggel növelt vámértékre a vámhatóság által kivetett előzetesen felszámított általános forgalmi adóból		
– a le nem vonható hányadnak megfelelő összeg	T 481	– K 465
– a levonható hányadnak megfelelő összeg könyvelése a vámhatóság által küldött bizonylat alapján, ha a beruházás		
= kizárólag adóköteles	T 342	– K 465
= kizárólag adómentes	T 891	– K 465

értékesítés teljesítéséhez szükseges		
= adóköteles és adómentes értékesítés teljesítéséhez egyaránt szükséges	T 342	– K 465
Beruházásnak minősülő nem rubelelszámolású import beszerzésének előzetesen felszámított általános forgalmi adójának megfizetését követő napon a fizetett általános forgalmi adó levonásba helyezése, ha a beruházás		
– kizárólag adóköteles értékesítés teljesítéséhez szükséges az adóköteles és adómentes értékesítés teljesítéséhez egyaránt szükséges	T 4661	– K 342
Beruházásnak minősülő rubelelszámolású import beszerzéseknél		
– az import-termék számla szerinti árának, a magyar határig felmerült szállítási és rakodási költségének	T 19	– K 445
– az import-termék után elszámolt import utáni befizetésnek, illetve elszámolt import támogatásnak	T 19 T 361–01	– K 463–01 illetve – K 19
a könyvelése a szállító számlája, illetve az adóbevallás alapján		
Beruházásnak minősülő rubelelszámolású import beszerzéseknél a rubel import utáni befizetéssel növelt határparitásos érték alapján bevallott általános forgalmi adóból		
– a le nem vonható hányadnak megfelelő összeg	T 481	– K 467
– a levonható hányadnak megfelelő összeg könyvelése a számla kézhezvételekor (számla hiányában az ellenérték megfizetésekor), ha a beruházás		
= kizárólag adóköteles	T 342	– K 467
= kizárólag adómentes	T 891	– K 467
értékesítés teljesítéséhez szükséges		
= adóköteles és adómentes értékesítés teljesítéséhez egyaránt szükséges	T 342	– K 467
A rubelelszámolású import beruházás bevallott általános forgalmi adójából a levonható hányad elszámolása előzetesen felszámított általános forgalmi adóként az import utáni adófizetési kötelezettséget is tartalmazó elszámolásának adóigazgatási jogszabályban előírt esedékességét követő napon, ha a beruházás		
– kizárólag adóköteles értékesítés teljesítéséhez szükséges	T 4661	– K 342
– az adóköteles és adómentes értékesítés teljesítéséhez egyaránt szükséges	T 4662	– K 342
Beruházásnak minősülő import beszerzéseknél		
– a bizományi díjnak és jutaléknak	T 19	– K 445
– az ezek után előzetesen felszámított általános forgalmi adóból		
= le nem vonható hányadnak megfelelő összeg	T 481	– K 445
= a levonható hányadnak megfelelő összeg könyvelése a külkereskedelmi vállalkozó számlája alapján, ha a beruházás		
– kizárólag adóköteles	T 4661	– K 445
– kizárólag adómentes	T 891	– K 445
értékesítés teljesítéséhez szükséges		
– adóköteles és adómentes értékesítés teljesítéséhez egyaránt szükséges	T 4662	– K 445
Beruházásnak minősülő import beszerzésnél a belföldi útszakaszra külön felszámított szállítási és rakodási költségek könyvelése a számlázott összegben	T 19	– K 445

Beruházásnak minősülő import beszerzésnél a belföldi útszakaszra külön felszámított szállítási és rakodási költségek után előzetesen felszámított általános forgalmi adóból		
– a le nem vonható hányadnak megfelelő összeg	T 481	– K 445
– a levonható hányadnak megfelelő összeg könyvelése a fuvarozó számlája alapján, ha a beruházás		
= kizárólag adóköteles	T 4661	– K 445
= kizárólag adómentes	T 891	– K 445
értékesítés teljesítéséhez szükséges		
= adóköteles és adómentes értékesítés teljesítéséhez egyaránt szükséges	T 4662	– K 445
Importált beruházási szolgáltatásoknál a számlázott érték könyvelése a számla kézhezvételekor (számla hiányában az ellenérték megfizetésekor) a számla alapján, illetve a műszaki teljesítéskor	T 19	– K 445
Importált beruházási szolgáltatások számlázott ellenértéke alapján a bevallott általános forgalmi adóból		
– a le nem vonható hányadnak megfelelő összeg	T 481	– K 467
– a levonható hányadnak megfelelő összeg könyvelése a számla kézhezvételekor (az ellenérték megfizetésekor), ha a beruházási szolgáltatás		
= kizárólag adóköteles	T 342	– K 467
= kizárólag adómentes	T 891	– K 467
értékesítés teljesítéséhez szükséges		
= adóköteles és adómentes értékesítés teljesítéséhez egyaránt szükséges	T 342	– K 467
Az importált beruházási szolgáltatás bevallott általános forgalmi adójából a levonható hányad elszámolása előzetesen felszámított általános forgalmi adóként az import utáni adófizetési kötelezettséget is tartalmazó elszámolásának adóigazgatási jogszabályban előírt esedékességét követő napon, ha a beruházási szolgáltatás		
– kizárólag adóköteles értékesítés teljesítéséhez szükséges	T 4661	– K 342
– adóköteles és adómentes értékesítés teljesítéséhez egyaránt szükséges	T 4662	– K 342
A saját vállalkozásban végzett beruházások (ideértve a beruházó által a kivitelezőnek térítés nélkül biztosított megrendelői szolgáltatásokat is) teljesítményértékének könyvelése belső számla alapján (Kapcsolódó tétel a közvetlen önköltség átvezetése: T 81–87 – K 71–77, 26)	T 19	– K 91–97
A saját vállalkozásban végzett beruházások teljesítményértéke után fizetendő általános forgalmi adóból		
– a le nem vonható hányadnak megfelelő összeg	T 481	– K 467
– a levonható hányadnak megfelelő összeg könyvelése a belső számla alapján, ha a beruházás		
= kizárólag adóköteles	T 4661	– K 467
= kizárólag adómentes	T 891	– K 467
értékesítés teljesítéséhez szükséges		
= adóköteles és adómentes értékesítés teljesítéséhez egyaránt szükséges	T 4662	– K 467
A kutatási-kísérleti fejlesztés eredményeként létrehozott, a kutatás-kísérlet során előállított állóeszközöknél a vonatkozó előírások szerint meghatározásra kerülő értékének könyvelése belső számla alapján (Kapcsolódó tétel a közvetlen önköltség átvezetése: T 81–87 – K 683)	T 19	– K 91–97

A kísérlet tárgyként, eszközeként előállított állóeszközök nettó értékének könyvelése a végleges termelésbe állítás időpontjában, belső számla alapján (Kapcsolódó tétel a nettó értékének megfelelő közvetlen önköltség átvezetése: T 81–87 – K 683)		
A kutatási-kísérleti fejlesztés során létrehozott, előállított állóeszközök számított értéke, a kísérlet tárgyaként, eszközeként előállított állóeszközök nettó értéke után a belső számlán felszámított fizetendő általános forgalmi adóból		
– a le nem vonható hányadnak megfelelő összeg	T 481	– K 467
– a levonható hányadnak megfelelő összeg (feltételezve, hogy adóköteles értékesítés teljesítéséhez használják fel) könyvelése	T 4661	– K 467
A kísérlet tárgyaként, eszközeként beszerzett állóeszközök nettó értékének könyvelése a végleges termelésbe állítás időpontjában, belső számla alapján	19	– K 9952
A kísérlet tárgyaként, eszközeként beszerzett állóeszközök nettó értéke utáni előzetesen felszámított általános forgalmi adó helyesbítésből		
– a le nem vonható hányadnak megfelelő összeg könyvelése a belső számla alapján	T 481	– K 4662
– a levonható hányadot nem kell könyvelni, ha az aktivált állóeszközöket adóköteles értékesítés teljesítéséhez használják fel		
Többletként talált, fellelt vagy újítás eredményeként létrehozott állóeszközök nettó értékének könyvelése belső számla alapján	T 19	– K 996
Többletként talált, fellelt vagy újítás eredményeként létrehozott állóeszközök nettó értéke utáni előzetesen felszámított általános forgalmi adó helyesbítéséből		
– a le nem vonható hányadnak megfelelő összeg,	T 481	– K 4662
– a levonható hányadnak megfelelő összeg könyvelése a belső számla alapján, ha az állóeszköz		
= kizárólag adóköteles értékesítés, továbbá adóköteles és adómentes értékesítés teljesítéséhez egyaránt szükséges, akkor könyvelni nem kell,		
= kizárólag adómentes értékesítés teljesítéséhez szükséges	T 891	– K 4662
Személygépkocsi – saját célra történő – beszerzése kapcsán az előzetesen felszámított általános forgalmi adóból		
– a le nem vonható hányadnak megfelelő összeg,	T 481	– K 445 465 467
– a fennmaradó összeg elszámolása a szállító számlája, a vámhatóság kivetése, esetleg belső számla alapján	T 891	– K 445 465 467

3.15. Az előzetesen felszámított általános forgalmi adó megosztása

A törvény előírása szerint, ha az adóalany adóköteles és adómentes értékesítést egyaránt végez, az adóköteles és adómentes értékesítés levonható és le nem vonható, előzetesen felszámított általános forgalmi adójának összegét köteles elkülöníteni, illetve a végrehajtási rendelet szerint arányosan megosztani.

Az adóalany az adóköteles és az adómentes értékesítés teljesítéséhez egyaránt kapcsolódó vásárolt termékekre (belföldi és importbeszerzésekre, beruházási javakra, illetve szolgáltatásokra) jutó, tételesen nem, csak arányosítással megosztható előzetesen felszámított általános forgalmi adót elsődlegesen a 4662. Arányosítással

megosztandó előzetesen felszámított általános forgalmi adó számlára könyveli, majd a végrehajtási rendeletben meghatározott számítási módszerrel megosztja levonható, illetve le nem vonható része.

A beruházási ráfordítások előzetesen felszámított általános forgalmi adójából itt csak a jogszabály alapján levonható hányadnak megfelelő összeg számolható el.

Az arányosítás céljára a következő képletek használhatók:

$L = A_E \times L_H$, valamint $N = A_E - L$, ahol

A_E = az arányosításba bevont előzetesen felszámított általános forgalmi adó összege forintban, a 4662. számláról

L = az arányosításba bevont előzetesen felszámított általános forgalmi adó összegéből a levonható rész forintban

N = az arányosításba bevont előzetesen felszámított általános forgalmi adó összegéből a le nem vonható rész forintban

L_H = levonási hányad, amely annak a hányadosnak az eredménye, amelynek

– számlájában az adóköteles értékesítés adó nélküli ellenértékének forintban számított összege,

– nevezőjében pedig a számlálóban szereplő, valamint az adómentes értékesítés ellenértékének, ellenérték hiányában vagy ha az ellenérték nem éri el az adómentes értékesítés teljesítése után elszámolt önköltséget, közvetlen önköltségének az együttes összege szerepel (együtt adómentes értékesítés ellenértéke).

Képletbe foglalva:

$$L_H = \frac{E_k}{E_k + E_m}$$, ahol

E_k = az adóköteles értékesítés adó nélküli ellenértéke

E_m = az adómentes értékesítés ellenértéke

A levonási hányad meghatározása szempontjából az adómentes értékesítéshez kapcsolódó költségvetési támogatás ellenértéknek minősül.

A levonási hányadot négy tizedesjegy pontossággal kell kiszámítani.

Az adóalany – választása szerint – az arányosításba bevont előzetesen felszámított forgalmi adó összegét

a) a tárgyévi adatok alapján göngyölítve kiszámított levonási hányad alkalmazásával, vagy

b) évközben a tárgyévet megelőző évre vonatkozó levonási hányad alkalmazásával köteles megosztani (ideiglenes megosztás).

A b) eset választása esetén a tárgyév végén az adóalany köteles:

– a tárgyévi adatok alapján a tárgyévre vonatkozó levonási hányadot meghatározni és ha a kapott eredmény eltér az ideiglenes megosztáskor alkalmazott levonási hányadtól,

– az arányosításba bevont, előzetesen felszámított általános forgalmi adó összegét – a tárgyévre vonatkozó adatok felhasználásával – újból megosztani (végleges megosztás), és az ideiglenes és végleges megosztás közötti különbözetet pótlólag elszámolni.

Az adóalany a választott módszertől évközben nem térhet el.

Az előzetesen felszámított általános forgalmi adó megosztásához:

– az adóköteles értékesítés árbevételét (E_k),

– az adómentes értékesítés árbevételét, illetve az adómentes értékesítés árbevételét meghaladó közvetlen önköltséget (E_m),
– az arányosításba bevont előzetesen felszámított általános forgalmi adó összegét a 4662. számláról (A_E)

folyamatosan külön-külön, a tárgyév elejétől kezdődően, göngyölítve gyűjteni kell. Mivel az adóhatósággal az elszámolás havonta történik, így a megosztást is – az a) módszer választása mellett – havonta kell elvégezni. A megosztás szerint a levonható részt lehet a 467. *Fizetendő általános forgalmi adó* számlán kimutatott általános forgalmi adóból levonni, a le nem vonható részt pedig az eredmény terhére kell elszámolni. Tekintettel arra, hogy az adóköteles, illetve az adómentes értékesítés árbevételének aránya, összetétele havonta változhat, előfordulhat, egyik hónapban az eredmény terhére, a másik hónapban az eredmény javára kell a le nem vonható hányadot elszámolni.

4. Fizetendő általános forgalmi adó

Adóköteles értékesítés az a termékértékesítés, teljesített szolgáltatás (beleértve a belső számla alapján elszámolt értékesítést is), amikor az értékesítésért, a teljesített szolgáltatásért, az importért, az importált szolgáltatásért járó ellenérték (az adóalap) törvényben meghatározott százalékát általános forgalmi adóként meg kell fizetni.

Az egyes termékek és szolgáltatások belföldi értékesítése, valamint importálása esetén fizetendő általános forgalmi adó mértékét a törvény melléklete állapítja meg. Az általános forgalmi adó mértéke az adóalap 25%-a, 15%-a, illetve 0%-a. Ezért igen fontos az adóalap pontos meghatározása.

A termék vagy szolgáltatás exportálása, illetve a termék betétdíjas göngyölegként történő belföldi értékesítése esetén az adó mértéke 0%.

Részteljesítés esetén az általános forgalmi adó mértéke azonos a megrendelt termék vagy szolgáltatás adójának mértékével.

Lakásépítés esetén az adóalany akkor adózik „0" adókulccsal, ha

a) készlakást értékesít,

b) megrendelés alapján – legfeljebb a közműbekötési, a műszaki tervezési, a beruházáslebonyolítási munkák elvégzése nélkül – kizárólag a maga vásárolta anyagok és szolgáltatások felhasználásával készlakás felépítésére vállalkozik,

c) készlakás felépítésére kötött, de nem teljesített szerződés után vállalkozik a b) pontban meghatározott – az előbbi feltételekkel – lakásépítés befejezésére.

Az adómentes értékesítés körét (tárgyi adómentesség) a törvény melléklete határozza meg. A tárgyi adómentesség körébe olyan tevékenységek szerepelnek, amelyek jellemzően társadalmi közös fogyasztásként valósulnak meg, azaz azok a tevékenységek, amelyeket végső fogyasztásnak minősít a törvény. Leggyakrabban előforduló adómentes értékesítések, tevékenységek a vállalkozói gyakorlatban:

– szociális intézmények, kulturális intézmények, sportlétesítmények, gyermekintézmények üzemeltetése, működtetése,
– egészségügyi (üzemi orvosi), oktatási tevékenység (az ipari tanulók oktatása is),
– a szolgálati lakások, lakótelepek üzemeltetése, bérbeadása,
– a pénzügyi szolgáltatások stb.

Az alanyi adómentességet a törvény gyakorlati szempontok alapján szabályozza, egyrészt értékhatártól, másrészt az adóhatóság engedélyétől teszik függővé (pl. akkor, ha az adóalany minden termékét vagy szolgáltatását a törvény melléklete szerinti adómentes szolgáltatáshoz értékesíti).

Mind a tárgyi, mind az alanyi adómentesség annyit jelent, hogy az adóalany az értékesítéskor nem számíthat fel általános forgalmi adót (az értékesítésről kiállított számlájában az adó elkülönítetten nem szerepelhet), és a beszerzéseit, vásárlásait, igénybe vett szolgáltatásait terhelő előzetesen felszámított általános forgalmi adót sem vonhatja le. Így az előzetesen felszámított általános forgalmi adó az adómentes vállalkozót, mint végső fogyasztót terheli. Ebből következően, az adómentes tevékenység (értékesítés) érdekében beszerzett termékek, igénybe vett szolgáltatások általános forgalmi adója az adómentes értékesítés ellenértékében, árbevételében kell, hogy megtérüljön.

Az árbevétel, mint a fizetendő általános forgalmi adó alapja

Az adóalap könyvviteli meghatározása során abból célszerű kiindulni, hogy az árbevétel minden hasznos tevékenység ellenértékének pénzben kifejezett összege, továbbá az árbevétel általános forgalmi adót nem tartalmazhat.

Árbevételként kell elszámolni a teljesítés időszakában, a vevőknek kiállított (elküldött) számlákkal vagy a kapott – általános forgalmi adót nem tartalmazó – ellenértékkel egyezően az értékesített termékek, termények, állatok, áruk, állóeszközök, beruházások, anyagok, fogyó- és gyártóeszközök, göngyölegek, továbbá a teljesített szolgáltatások érvényes árképzési előírások szerint kialakított áron számított értékét. Teljesítés alatt a szállítási szerződésben meghatározott feltételek szerinti teljesítést kell érteni, függetlenül attól, hogy a vevő a termék vagy szolgáltatás ellenértékét kiegyenlítette-e vagy sem.

Általános forgalmi adót is magában foglaló eladási áron történő kiskereskedelmi, vendéglátóipari értékesítés esetén először a készpénzbevételt (az eladási áron számított összeget) kell árbevételként könyvelni, majd az így elszámolt összeget elszámolási időszakonként csökkenteni kell az eladási árban érvényesített általános forgalmi adó összegével.

Nem szabad árbevételként elszámolni a vevő által adott előlegeket.

Az árbevétel tevékenységenkénti, továbbá belföldi-export csoportosításán túlmenően – a főkönyvi számlákon vagy az analitikus nyilvántartások keretében – elkülönítetten kell kimutatni (ha az előzetesen felszámított általános forgalmi adót arányosítással osztja meg az adóalany):

- az adóköteles termékek, szolgáltatások árbevételét,
- az adómentes termékek, szolgáltatások árbevételét, illetve
- azokat az árbevételeket, amelyeket az általános forgalmi adó számításánál figyelmen kívül kell hagyni.

Az elszámolt árbevétel összegét az értékesítést követően minőségi kifogás vagy egyéb ok miatt utólag adott és számlázott engedménnyel csökkenteni, a pótlólagosan számlázott felár összegével növelni kell. Az elszámolt árbevétel helyesbítését mindig az érvényesítés időszakában, a helyesbítésről külön készült számla alapján, azon a főkönyvi számlán kell könyvelni, amelyiken a vállalkozó a helyesbítendő árbevételt eredetileg elszámolta.

Általános forgalmi adót is magában foglaló eladási áron történő értékesítés, kiskereskedelmi vendéglátóipari értékesítés esetén először az általános forgalmi adót is magában foglaló eladási ár (készpénzbevétel, illetve számlázott összeg) kerül könyvelésre. Ezt azonban elszámolási időszakonként (általában havonta) csökkenteni kell az eladási árban érvényesített, különleges eljárással vagy egyéb módon meghatározott általános forgalmi adó összegével.

Ezzel a könyveléssel biztosítható, hogy általános forgalmi adót is magában foglaló eladási áron történő értékesítés esetén sem tartalmaz az árbevétel általános forgalmi adót.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

Eladási áron történő értékesítés esetén a készpénzbevétel, illetve a vevőnek kiállított számla alapján a számlázott teljes összeg könyvelése	T 312 33	– K 91–97
Az eladási áron történő értékesítésnél a különleges eljárással megállapított általános forgalmi adó könyvelése elszámolási időszakonként	T 91–97	– K 467

Árbevételként számoljuk el a saját vállalkozásban végzett beruházások teljesítményértékét*, ideértve a beruházó-megrendelő által a kivitelezőnek térítés nélkül átadott megrendelői szolgáltatások forgalmi értékét, bérleti díját, ennek hiányában az árképzési szabályok szerint kalkulált árát, továbbá a kutatási-kísérleti fejlesztés eredményeként létrehozott, a kutatás-kísérlet során előállított állóeszközöknek a vonatkozó előírások szerint meghatározott értékét, belső számla alapján.

Az itt felsorolt, és árbevételként elszámolt összegekre a törvény szerinti adókulccsal az általános forgalmi adót is fel kell számítani, azt a belső számlának tartalmaznia kell. Az így felszámított fizetendő általános forgalmi adót a beruházások előzetesen felszámított általános forgalmi adójaként kell kezelni, azaz a le nem vonható hányadnak megfelelő összeget a 481. *Beruházások le nem vonható általános forgalmi adója* számlára kell könyvelni, a levonható hányadot pedig annak függvényében kell elszámolni, hogy az kizárólag adóköteles, vagy kizárólag adómentes értékesítés teljesítéséhez szükséges vagy adóköteles és adómentes értékesítés teljesítéséhez egyaránt szükséges.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A saját vállalkozásban végzett beruházások teljesítményértékének könyvelése belső számla alapján (Kapcsolódó tétel a közvetlen önköltség átvezetése: T 81–87 – K 71–77, 26)	T 19	– K 91–97
A beruházó-megrendelő által a kivitelezőnek térítés nélkül átadott megrendelői szolgáltatások (a beruházáshoz térítés nélkül rendelkezésre bocsátott vásárolt anyagok saját előállítású termékek, gépek, járművek, épületek) forgalmi értékének, bérleti díjának, kalkulált árának könyvelése belső számla alapján (Kapcsolódó tételek a beszerzési ár, a közvetlen önköltség, egyéb költség átvezetése: T 81–87 – K 21–22, 25–26, 61–65, 71–77)	T 19	– K 91–97

---

* 12/1985. (IV. 13.) PM-rendelettel módosított 46/1979. (XI. 1.) PM-rendelet

A saját vállalkozásban végzett beruházások (ideértve a térítés nélkül biztosított megrendelői szolgáltatásokat is) teljesítményértéke után fizetendő általános forgalmi adóból		
– a le nem vonható hányadnak megfelelő összeg,	T 481	– K 467
– a levonható hányadnak megfelelő összeg könyvelése a belső számla alapján, ha a beruházás		
= kizárólag adóköteles,	T 4661	– K 467
= kizárólag adómentes értékesítés teljesítéséhez szükséges,	T 891	– K 467
= adóköteles és adómentes értékesítés teljesítéséhez egyaránt szükséges	T 4662	– K 467
A kutatási-kísérleti fejlesztés eredményeként létrehozott, a kutatási-kísérlet során előállított állóeszközök forgalmi értékének, az árképzési, a vonatkozó előírások szerint kialakított árának könyvelése belső számla alapján (Kapcsolódó tétel a közvetlen önköltség átvezetése: T 81–87 – K 683)	T 19	– K 91–97
A kísérlet tárgyaként, eszközeként előállított állóeszközök nettó értékének könyvelése a végleges termelésbe állítás időpontjában, belső számla alapján (Kapcsolódó tétel a nettó értéknek megfelelő közvetlen önköltség átvezetése: T 81–87 – K 683)		
A kutatási-kísérleti fejlesztés során létrehozott, előállított állóeszközök számított értéke, a kísérlet tárgyaként, eszközeként előállított állóeszközök nettó értéke után a belső számlán felszámított fizetendő általános forgalmi adóból		
– a le nem vonható hányadnak megfelelő összeg,	T 481	– K 467
– a levonható hányadnak megfelelő összeg (feltételezve, hogy adóköteles értékesítés teljesítéséhez használják fel) könyvelése	T 4661	– K 467

Árbevételként kell elszámolni, de az általános forgalmi adó alapjának meghatározásánál figyelmen kívül kell hagyni.

- a szerződéses rendszerben üzemeltetett bolti kiskereskedelmi és vendéglátó üzletek,
- az átalányelszámolásos rendszerben működő részlegek,
- a gazdálkodó szervezetek szerződéses üzemeltetésű részlegei tevékenységének szerződés (megállapodás) szerinti ellenértékét,
- a beruházási célú fővállalkozások belső alvállalkozói teljesítményeinek az árképzési szabályok szerint kalkulált áron számított értékét,
- a munkaidőn kívül, térítés nélkül végzett munka külön jogszabály szerint meghatározott értékét,
- a saját kiskereskedelmi boltba, vendéglátó egységbe kiszállított félkész és késztermékeknek az árképzési szabályok szerint kalkulált áron számított értékét,
- apportként gazdasági társaságba bevitt saját termelésű készletek értékét.

Az árbevételkénti elszámolást egyrészt az indokolja, hogy a szerződéses részlegek önálló alanyai az általános forgalmi adónak (itt tervezett összeget számolunk el árbevételként), másrészt a vállalkozáson belüli adó halmozódást is el kívántuk kerülni. Az átalányelszámolásos rendszerben működő részlegeknél a szövetkezet úgy adóalany, hogy az adóhatósághoz az átalányelszámolásos részlegek által közölt és befizetett általános forgalmi adót továbbítja (mintha saját tevékenysége lenne).

A beruházási célú fővállalkozások elszámolásánál a vállalkozó választhatja azt a megoldást, hogy a fővállalkozási szerződés teljesítésében közreműködő belső ipari,

építőipari, egyéb szolgáltatást végző részlegeinek teljesítményeit belső alvállalkozói teljesítményként veszi figyelembe. Ez esetben a beruházási célú fővállalkozások belső alvállalkozói teljesítményeinek termelői áron számított értékét a fővállalkozói árbevétel elszámolásával egyidejűleg a közreműködő belső alvállalkozók végzett tevékenységének megfelelően kell árbevételként elszámolni. A fővállalkozói árbevétel után az általános forgalmi adót el kell számolni. Ha a belső alvállalkozói árbevételek után is elszámolnánk az általános forgalmi adót, az halmozódáshoz vezetne.

A saját kiskereskedelmi boltba, vendéglátó egységbe kiszállított félkész- és késztermékeket a vonatkozó árképzési előírások szerint meghatározott értéken kell az ipari tevékenység árbevételeként a boltba, a vendéglátó egységbe történő kiszállításkor elszámolni. A saját kiskereskedelmi boltba, vendéglátó egységbe történő kiszállítás után az általános forgalmi adót nem lehet felszámítani és könyvelni, árbevételként azonban el kell azt számolni, az általános forgalmi adó alapjának meghatározásánál azonban figyelmen kívül kell hagyni.

A munkaidőn kívül, térítés nélkül végzett társadalmi munka külön jogszabályban meghatározott ellenértékét árbevételként kell elszámolni. Ez azonban olyan árbevétel, amelyet az általános forgalmi adó alapjának meghatározásakor figyelmen kívül kell hagyni, mert arra általános forgalmi adót nem lehet felszámítani.

Árbevételként kell elszámolni a gazdasági társaságba apportként került saját termelésű készletek értékét, az általános forgalmi adó alapjának meghatározásánál azonban figyelmen kívül kell hagyni.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A saját kiskereskedelmi boltba, vendéglátó egységbe kiszállított félkész és késztermékek árképzési előírások szerint meghatározott értékének elszámolása árbevételként, belső számla alapján, a kiskereskedelmi boltba, a vendéglátó egységbe történő kiszállításkor (Kapcsolódó tétel: T 81–87 – K 25–26, a félkész és késztermékek közvetlen önköltsége átvezetése) Az árbevételhez általános forgalmi adó nem kapcsolódik	T 298	– K 91–97
Beruházási célú fővállalkozások belső alvállalkozói teljesítményeinek elszámolása árbevételként és a fővállalkozás alvállalkozói teljesítményeként (Kapcsolódó tétel: T 81–87 – K 71–77, a belső alvállalkozói teljesítmények közvetlen önköltségének átvezetése és a fővállalkozói árbevétel elszámolása: T 33 – K 972).	T 297 T 872	– K 91–97 és – K 297
Csak a fővállalkozói árbevétel elszámolásához kapcsolódik fizetendő általános forgalmi adó: T 33 – K 467		
Társadalmi munkában végzett jóléti beruházás teljesítményértékének elszámolása árbevételként, belső számla alapján (Kapcsolódó tételek: T 71–77 – K 477, T 81–87 – K 71–77, T 477 – K 484)	T 19	– K 91–97
Gazdasági társaságnak apportként átadott saját termelésű készletek értékének könyvelése (Kapcsolódó tétel: T 81–87 – K 25, 26, 71–77)	T 39	– K 91–97

A térítési díjak árbevételkénti elszámolása

A saját üzemeltetésű (csoportos) személyszállítás, munkásszállítás igénybe vétele miatt a munkavállalók, idegen vállalkozások dolgozói által – a vonatkozó jogszabály szerint meghatározott – fizetett térítési díjat árbevételként kell elszámolni.

A személyszállítás, munkásszállítás adókulcsa „0". Így a térítési díjat teljes összegében árbevételként számoljuk el.

A vállalati szolgálati lakások, lakótelepek bérleti díját, lakbérét árbevételként számoljuk el teljes összegben, hiszen a lakás és egyéb bérleményszolgáltatás adómentes tevékenységnek minősül.

A saját üzemeltetésű munkahelyi (üzemi) étkeztetés, illetve a szervezett (kedvezményes) saját üzemeltetésű üdültetés igénybe vétele miatt fizetett térítéseket belkereskedelmi, illetve az egyéb tevékenység árbevételeként kell elszámolni. Ezen tevékenységek adóköteles értékesítésnek minősülnek, de a térítési díj teljes összegében árbevétel, mert ezen értékesítések „0" adókulcsúak.

Árbevételként kell elszámolni a saját üzemeltetésű üdülő nem rendeltetésszerű hasznosítása, bérbe adása esetén a bérbe vevő felé leszámlázott összeget is. Az üdülő ilyen módon történő hasznosítása már nem tartozik a szervezett üdültetés fogalomkörébe, az általában kereskedelmi szálláshely szolgáltatásnak minősül, adókulcsa pedig 15%.

A saját üzemeltetésű szociális, kulturális, sport- és gyermekintézmények igénybe vevői által fizetett térítések (ideértve a szülők, más vállalkozók térítéseit is) összegét a 97. *Alaptevékenységen kívüli tevékenység* számlacsoport megfelelő számláján kell elszámolni. A térítések adót nem tartalmaznak, hiszen a szociális, kulturális, sport- és gyermekintézmény szolgáltatások adómentes tevékenységnek minősülnek.

Ide sorolandó térítések az ezen intézmények, létesítmények rendeltetésszerű és egyéb hasznosításából, bérbe adásából származó bevételek, bérleti díjak, ezen intézmények igénybevétele miatt a más vállalkozók által térített összegek is, amelyeket a leszámlázott összegben szintén árbevételként kell elszámolni.

A szociális, kulturális, gyermekintézmények és a sportlétesítmények nem rendeltetésszerű hasznosítása, bérbe adása is adómentes tevékenységnek minősül, s így az ebből származó bevételeket nem kell elkülönítetten nyilvántartani.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK: (a számlaösszefüggésekhez kapcsolódó tételt nem írtunk, azok részletesen megtalálhatók a szociális és kulturális költségek és árbevételek elszámolásánál)

A saját üzemeltetésű munkásszállás igénybevétele miatt a munkavállalók, idegen vállalkozók, azok dolgozói által fizetett térítési díj elszámolása árbevételként a pénztárba történő befizetéskor, a dolgozóktól történő levonáskor, kiszámlázáskor (az adókulcs 0%)	T 312 471 33	– K 978
A vállalati szolgálati lakások bérleti díjának, lakbérének előírása, árbevételkénti elszámolása havonta (adómentes)	T 33	– K 978
A saját üzemeltetésű munkahelyi (üzemi) étkeztetés igénybevétele miatt a munkavállalók, idegen vállalkozások dolgozói, más vállalkozók által fizetett térítési díj elszámolása árbevételként a pénztárba történő befizetéskor, a dolgozóktól történő levonáskor, kiszámlázáskor	T 312 471 33	– K 975
Saját üzemeltetésű üdülők igénybevétele miatt a munkavállalók, idegen vállalkozások dolgozói, más vállalkozók által fizetett térítési díj elszámolása árbevételként a pénztárba történő befizetéskor, a dolgozóktól történő levonáskor, kiszámlázáskor	T 312 471 33	– K 978
A vállalkozó saját üdülőjében más vállalkozások dolgozói részére szervezett tanfolyamok étkezési költségeinek, szállásköltségeinek, előadói terem bérleti díjának elszámolása az üdülőt rendelkezésre bocsátó vállalkozónál a számlázott összegben	T 33	– K 978

A kiszámlázott összeg után esetleg fizetendő általános forgalmi adó könyvelése a számla alapján	T 33	– K 467
Egyéb nem rendeltetésszerűen hasznosított, bérbe adott üdülő bérleti díjának, az üdülőben nyújtott vendéglátási, szállodai szolgáltatás ellenértékének könyvelése a kiszámlázott összegben	T 33	– K 975 978
A saját üzemeltetésű üdülő nem rendeltetésszerű hasznosítása, bérbe adása esetén a kiszámlázott összeg után fizetendő általános forgalmi adó könyvelése a számla alapján	T 33	– K 467
Saját üzemeltetésű szociális, kulturális, sport- és gyermekintézmények igénybevétele miatt a munkavállalók, idegen vállalkozások dolgozói, más vállalkozók által fizetett térítési díj elszámolása árbevételként a pénztárba történő befizetéskor, a dolgozótól történő levonáskor, kiszámlázáskor (adómentes)	T 312 471 33	– K 978
Saját üzemeltetésű szociális, kulturális, sport- és gyermekintézmények nem rendeltetésszerű hasznosításából, bérbe adásából származó bevételek elszámolása árbevételként a kiszámított összegben (adómentes)	T 33	– K 978

A kártérítések árbevételkénti elszámolása

A készletekkel kapcsolatos leltárhiányok, leértékelések, selejtezések miatt az alkalmazottakra a kártérítési határozat alapján kiszabott kártérítések összegét eddig árbevételként számoltuk el. Mivel a készletek között szereplő termékek többségének az adókulcsa eltér a „0"-tól, a kártérítés összegének csak az általános forgalmi adóval csökkentett összegét lehet árbevételként elszámolni úgy, hogy a kártérítési határozat alapján kiszabott, a kártérítés teljes összegét elszámoljuk árbevételként, s elszámolási időszakonként csökkentjük az árbevételként elszámolt összeget a kártérítési határozat szerinti termékek általános forgalmi adó összegével.

A hiányzó, a káresemény vagy gondatlan kezelés következtében megsemmisült, a selejtezett állóeszközök, beruházások miatt a felelősökre, kártérítési határozat alapján kiszabott kártérítések összegét az egyéb tevékenység árbevételeként mutatjuk ki, az általános forgalmi adóval csökkentett összegben. Megjegyezzük: a vásárolt készletek, állóeszközök, beruházások leértékeléséért, selejtezéséért, hiányáért, megsemmisüléséért más vállalkozók (pl. MÁV) vagy a biztosító intézetek által fizetett kártérítéseket nem szabad árbevételként elszámolni, azokat a 994. *Káresemények miatti bevételek* számla javára kell könyvelni. Ezen kártérítések nem tartalmaznak fedezetet az általános forgalmi adóra.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

Vásárolt készletek hiányáért, leértékeléséért, selejtezéséért a felelős személyre kiszabott kártérítés összegének könyvelése, belső számla alapján (kapcsolódó tétel: T 878 – K 892, 894, 896)	T 352	– K 978
A vásárolt készletek raktári hiányáért, leértékeléséért, selejtezéséért kiszabott kártérítésre felszámított, illetve a kártérítés összegében lévő általános forgalmi adó elszámolása, a belső számla alapján	T 978	– K 467
Saját előállítású termékek raktári hiányáért, leértékeléséért, selejtezéséért a felelős személyre kiszabott kártérítés összegének könyvelése, belső számla alapján (kapcsolódó tétel: T 81–87 – K 25–26, 882)	T 352	– K 91–97
A saját előállítású termékek raktári hiányáért, leértékeléséért, selejtezéséért kiszabott kártérítésre felszámított, illetve a kártérítés összegében levő általános forgalmi adó elszámolása a belső számla alapján	T 91–97	– K 467

A hiányzó, a káresemény vagy gondatlan kezelés következtében megsemmisült, selejtezett állóeszközök miatt a felelős személyre kiszabott kártérítés összegének könyvelése, belső számla alapján	T 352	– K 978
Az állóeszközök hiányáért, megsemmisüléséért, selejtezéséért kiszabott kártérítésre felszámított, illetve a kártérítés összegében lévő általános forgalmi adó elszámolása, belső számla alapján	T 978	– K 467
A hiányzó, a káresemény vagy gondatlan kezelés következtében megsemmisült, selejtezett beruházások miatt a felelős személyre kiszabott kártérítés összegének könyvelése, belső számla alapján (kapcsolódó tétel a beruházás nyilvántartás szerinti értékének kivezetése: T 878 – K 19, 894, 896)	T 352	– K 978
A beruházások hiányáért, megsemmisüléséért, selejtezéséért kiszabott kártérítésre felszámított, illetve a kártérítés összegében lévő általános forgalmi adó elszámolása belső számla alapján	T 978	– K 467

Természetbeni juttatások árbevételkénti elszámolása

A saját előállítású termékekben, szolgáltatásokban adott természetbeni juttatások árbevételkénti elszámolásakor árbevételként elszámolni csak az általános forgalmi adót nem tartalmazó összeget lehet. A természetbeni juttatások általános forgalmi adója a természetbeni juttatást igénybevevők bérköltségében kerül elszámolásra.

A vásárolt termékkel rendezett természetbeni juttatások és azok általános forgalmi adója a szállítókkal szemben közvetlenül könyvelhető bérköltségként. Ha azonban vásárolt termékeket először készletre veszik, s csak ezt követően használják fel természetbeni juttatás céljára, akkor a természetbeni juttatásként felhasznált vásárolt termék beszerzési értékét is árbevételként kell elszámolni, s az árbevételhez kapcsolódó általános forgalmi adóval a természetbeni juttatást igénybe vevőt is meg kell terhelni.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

Természetbeni juttatásként adott saját előállítású termékek elszámolása árbevételként, belső számla alapján (kapcsolódó tételek: a természetbeni juttatás elszámolása bérköltségként: T 6–7 (52) – K 471 és a saját előállítású termék közvetlen önköltségének átvezetése: T 81–87 – K 24–26)	T 471	– K 91–97
A természetbeni juttatásként adott saját előállítású termékek értékére jogszabály szerint felszámított általános forgalmi adó könyvelése, belső számla alapján (kapcsolódó tétel az adó elszámolása bérköltségként: T 6-7 (52) – K 471)	T 471	– K 467
Természetbeni juttatásként adott vásárolt és készletre vett termékek beszerzési értékének elszámolása árbevételként, belső számla alapján (kapcsolódó tételek: a természetbeni juttatás elszámolása bérköltségként: T 6–7 (52) – K 471, és a vásárolt termék beszerzési értékének átvezetése: T 878 – K 21–22)	T 471	– K 978
A természetbeni juttatásként adott vásárolt és készletre vett termékek értékére felszámított általános forgalmi adó elszámolása belső számla alapján (kapcsolódó tételek: az adó elszámolása bérköltségként: T 6–7 (52) – K 471)	T 471	– K 467

Reprezentáció céljára felhasznált termékek és szolgáltatások árbevételkénti elszámolása

A reprezentáció céljára felhasznált saját előállítású termékek és szolgáltatások

árbevételkénti elszámolása annyiban tér el a korábbiaktól, hogy az elszámolt árbevétel után az általános forgalmi adót is fel kell számítani és azt reprezentációs költségként el kell számolni.

Nem lehet árbevételként elszámolni a reprezentáció céljára vásárolt és készletre nem vett termékek értékét, azt az előzetesen felszámított adóval együtt közvetlenül a reprezentációs költségeket terheli. Ha a reprezentáció céljára vásárolt terméket készletre veszik, vagy a készleten lévő vásárolt terméket használják fel reprezentációs célokra, akkor a felhasználáskor a vásárolt termék beszerzési értékét is árbevételként el kell számolni, az általános forgalmi adót pedig az általános előírások szerint fel kell számítani a reprezentációs költségeket növelő tételként.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

Reprezentációként adott saját előállítású termékek, szolgáltatások elszámolása árbevételként, belső számla alapján (kapcsolódó tétel a közvetlen önköltség átvezetése: T 81–87 – K 24-26)	T 66–67 (562)	– K 91–97
A reprezentációként adott saját előállítású termékek, szolgáltatások értéke után jogszabály szerint fizetendő általános forgalmi adó könyvelése, belső számla alapján	T 66–67 (562)	– K 467
Reprezentációként adott vásárolt és készletre vett termékek beszerzési értékének elszámolása árbevételként és reprezentációs költségként, belső számla alapján (kapcsolódó tétel a vásárolt termékek beszerzési értékének átvezetése: T 878 – K 21–22)	T 66–67 (562)	– K 978
A reprezentációként adott vásárolt és készletre vett termékek értéke után fizetendő általános forgalmi adó elszámolása belső számla alapján	T 66–67 (562)	– K 467

Állóeszközök, beruházások értékesítésének árbevételkénti elszámolása

Árbevételként kell elszámolni az állóeszközök, a beruházások értékesítésének – általános forgalmi adó nélküli – ellenértékét a kiszámlázott összegben. Az állóeszközök, a beruházások eladási ára (árbevételként elszámolt értékére) az általános forgalmi adót a törvény mellékletében előírtak szerint fel kell számítani.

Az állóeszközök, beruházások értékesítésekor az értékesített állóeszközök bruttó értékét (a beruházások nyilvántartás szerinti értékét) és elszámolt értékcsökkenését az egyéb tevékenység elszámolt önköltsége számlán kell az árbevétel elszámolásával egyidejüleg elszámolni.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

Értékesített beruházások, állóeszközök eladási árának könyvelése árbevételként az értékesítésről kiállított számla alapján (kapcsolódó tétel a beruházások nyilvántartási értékének kivezetése: T 878 – K 19, illetve az állóeszközök bruttó értékének és elszámolt értékcsökkenésének kivezetése: T 878 – K 11–13, 15, 17 és T 18 – K 878)	T 33	– K 978
Értékesített beruházások, állóeszközök árbevétele után – jogszabály szerint felszámított – fizetendő általános forgalmi adó könyvelése, az értékesítésről kiállított számla alapján	T 33	– K 467

A saját vállalkozáson belüli adómentes szolgáltatáshoz felhasznált termékek és szolgáltatások árbevételkénti elszámolása.

A törvény előírása szerint: értékesítés a terméknek vagy a szolgáltatásnak a saját vállalkozáson belüli adómentes szolgáltatáshoz történő felhasználása, kivéve, ha az

adóalany olyan vásárolt terméket vagy szolgáltatást használ fel, amelynek előzetesen felszámított adóját nem vonta le.

Ez azt jelenti, hogy a vállalkozó a vállalkozáson belüli adómentes tevékenységhez: az egészségügyi szolgáltatáshoz (üzemorvosi rendelőhöz), az oktatáshoz, a szociális, kulturális, sport- és gyermekintézmények, a vállalati, szolgálati lakások, lakótelepek üzemeltetéséhez, fenntartásához saját előállítású terméket vagy szolgáltatást (pl. javítást, karbantartást, szállítást stb.) használ fel, illetve vesz igénybe, akkor a felhasznált saját előállítású termékek és igénybe vett szolgáltatások forgalmi értékét, az érvényes árképzési előírások szerint kalkulált áron számított értékét – a tevékenységnek megfelelő – árbevételként kell elszámolni belső számla alapján, s utána a fizetendő általános forgalmi adót is fel kell számítani és az eredmény terhére elszámolni.

A hivatkozott előírás azt is jelenti, ha a másoktól vásárolt termékek, igénybe vett szolgáltatások előzetesen felszámított általános forgalmi adóját a fizetendő adóból a vállalkozó levonta, mert a beszerzéskor, az igénybevételkor még nem tudta, hogy milyen szolgáltatáshoz fogja azt felhasználni, igénybe venni, akkor a tényleges felhasználáskor, igénybevételkor számolja el – értékesítés formájában – az adómentes szolgáltatás költségei között, a fizetendő általános forgalmi adót pedig az eredmény terhére.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK: (kapcsolódó tételek lásd a szociális és kulturális költségek és árbevételek elszámolásánál)

A saját üzemeltetésű szociális, kulturális, sport- és gyermekintézmények működtetéséhez felhasznált saját előállítású termékek, igénybe vett belső szolgáltatások értékének elszámolása árbevételként, belső számla alapján, legalább negyedévenként	T 65 (51, 56)	– K 91–97
A saját üzemeltetésű szociális, kulturális, sport- és gyermekintézmények működtetéséhez felhasznált saját előállítású termékek, igénybe vett belső szolgáltatások értéke után fizetendő általános forgalmi adó könyvelése, belső számla alapján, legalább negyedévenként	T 891	– K 467
Saját eszközökkel végzett sportcélú szállítás forgalmi értékének elszámolása árbevételként, belső számla alapján	T 65 (561)	– K 974
Saját eszközökkel végzett sportcélú áruszállítás forgalmi értéke alapján fizetendő általános forgalmi adó könyvelése, belső számla alapján	T 891	– K 467
A saját üzemeltetésű szociális, kulturális, sport- és gyermekintézmények saját vállalkozásban végzett állóeszköz-fenntartása teljesítményértékének (forgalmi értékének) könyvelése, legalább a felmerülés negyedévében, belső számla alapján	T 65 (561)	– K 91–97
A saját üzemeltetésű szociális, kulturális, sport- és gyermekintézmények saját vállalkozásban végzett állóeszköz-fenntartása teljesítményértéke után fizetendő általános forgalmi adó elszámolása, belső számla alapján, legalább negyedévenként	T 891	– K 467
Ha a saját üzemeltetésű szociális, kulturális, sport- és gyermekintézmények működtetéséhez a vásárolt terméket készletre vétel után használják fel, és annak előzetesen felszámított általános forgalmi adóját levonták, akkor annak értékét árbevételként kell elszámolni, belső számla alapján	T 65 (51)	– K 978

Ha a saját üzemeltetésű szociális, kulturális, sport- és gyermekintézmények működtetéséhez a vásárolt terméket készletre vétel után használják fel, és annak előzetesen felszámított általános forgalmi adóját levonták, akkor az árbevételként elszámolt összeg után fizetendő általános forgalmi adó könyvelése, belső számla alapján	T 891	– K 467
A saját üzemeltetésű egészségügyi szolgáltatás, az oktatás, a vállalati, szolgálati lakások, a lakótelepek működtetéséhez biztosított saját előállítású termékek forgalmi értékének könyvelése, belső számla alapján, legalább negyedévenként	T 65 (51)	– K 91–97
A saját üzemeltetésű egészségügyi szolgáltatás, az oktatás, a vállalati szolgálati lakások, a lakótelepek működtetéséhez biztosított saját előállítású termék forgalmi értéke után fizetendő általános forgalmi adó könyvelése, belső számla alapján	T 891	– K 467
Ha a saját üzemeltetésű egészségügyi szolgáltatás, oktatás, vállalati, szolgálati lakások, lakótelepek működtetéséhez a vásárolt terméket készletre vétel után használják fel, és annak előzetesen felszámított általános forgalmi adóját levonták, akkor annak értékét árbevételként kell elszámolni, belső számla alapján	T 65 (51)	– K 978
Ha a saját üzemeltetésű egészségügyi szolgáltatás, oktatás, vállalati, szolgálati lakások, lakótelepek működtetéséhez a vásárolt terméket készletre vétel után használják fel, és annak előzetesen felszámított általános forgalmi adóját levonták, akkor az árbevételként elszámolt összeg utáni fizetendő általános forgalmi adó könyvelése, belső számla alapján	T 891	– K 467
A saját üzemeltetésű egészségügyi szolgáltatás, oktatás, vállalati, szolgálati lakások, lakótelepek állóeszközeinek saját vállalkozásban végzett állóeszköz-fenntartása teljesítményértékének (forgalmi értékének) könyvelése, legalább a felmerülés negyedévében, belső számla alapján	T 65 (561)	– K 91–97
A saját üzemeltetésű egészségügyi szolgáltatás, oktatás, vállalati szolgálati lakások, lakótelepek állóeszközeinek saját vállalkozásban végzett állóeszköz-fenntartása teljesítményértéke után fizetendő általános forgalmi adó elszámolása belső számla alapján, legalább negyedévenként	T 891	– K 467

Ipari javító és karbantartó szolgáltatások árbevétele

A törvény végrehajtási rendelete szerint a gépipari termékek javítása, bútor- és kárpitosipari termékek javítása, ékszerek és nemesfémből készült használati tárgyak javítása, hangszerjavítás, valamint játék- és sportszerjavítás esetén

- elkülönítetten kell az adó alapjaként meghatározni a szolgáltatás díját, valamint a szolgáltatás teljesítéséhez felhasznált anyagok közvetlen önköltségét, és az adót külön-külön, a szolgáltatásra és a termékre előírt mérték szerint kell megállapítani,
- ha az ellenérték átalánydíj, akkor ez az adó alapja.

A leírtakból következik, hogy az ipari javító és karbantartó szolgáltatás ipari tevékenységként elszámolt árbevétele két részből tevődik össze: egyrészt a szolgáltatás díjából, másrészt a szolgáltatáshoz felhasznált anyagok közvetlen önköltségéből (ez esetben a felhasznált anyagokat külön tételben kell ugyan könyvelni, de ez nem tekintendő anyageladásnak).

Az adóalap meghatározása az importnál

Importált termék a törvény alkalmazásánál a külkereskedelmi áruforgalomban

belföldre behozott termék, ideértve az olyan szolgáltatás is, amelynek ellenértéke része a termék vámértékének, illetve határparitásos értékének, kivéve

- a behozatali előjegyzésben vámkezelt,
- a belföldi tértiáru kivételével az ellenérték nélkül behozott,
- a kiviteli előjegyzésből változatlan állapotban visszahozott belföldi eredetű,
- a szállító vállalkozó, a posta és a vámáruraktár kezelésében megsemmisült,
- a vámhivatal felügyelete mellett kérelemre megsemmisített,
- az állam javára ellenszolgáltatás nélkül felajánlott és elfogadott

terméket.

Importált terméknek minősül a külkereskedelmi áruforgalmon kívül behozott vagy belföldön értékesített termék is, ha jogszabály így rendelkezik.

Importált szolgáltatás a külföldi által belföldön teljesített olyan szolgáltatás, amelynek ellenértéke nem része a külkereskedelmi áruforgalomban belföldre behozott termék vámértékének, illetve határparitásos értékének.

Az importált szolgáltatás minősítésénél különös jelentősége van a teljesítés helyének. A törvény melléklete külön-külön csoportokba sorolja a szolgáltatásokat.

Eszerint vannak olyan szolgáltatások, ahol

- teljesítési helynek azt a helyet kell tekinteni, ahol a szolgáltatást ténylegesen végzik,
- teljesítési helynek (ideértve az építési-szerelési munkákat is) azt kell tekinteni, ahol az ingatlan (építmény) található,
- teljesítési helynek azt a helyet kell tekinteni, ahol a szolgáltatás igénybe vevőjének székhelye vagy telephelye található, székhely vagy telephely hiányában, ahol lakhelye vagy szokásos tartózkodási helye van.

Az import beszerzések, az importált szolgáltatások értéke után is általános forgalmi adót kell felszámítani és fizetni.

Termék importálása esetén a fizetendő általános forgalmi adó alapja:

- nem rubelelszámolású behozatalnál a vámmal és a vámkezelési díjjal növelt vámérték,
- rubelelszámolású behozatalnál az elszámolt árkülönbözetekkel módosított határparitásos érték.

Az általános forgalmi adó-fizetési kötelezettség

- nem rubelelszámolású termék importálása (behozatala) esetén a vámkezelés,
- rubelelszámolású termék importálása, importált szolgáltatások (függetlenül a relációtól) esetén a számla kézhezvételének, számla hiányában az ellenérték megfizetésének, illetve, ha a fizetés a termék beérkezésének időpontját megelőzi, a termék rendeltetési helyére való megérkezése

napján keletkezik.

Import esetén az általános forgalmi adót az első belföldi tulajdonosnak (kezelőnek), illetve a szolgáltatás igénybe vevőjének kell megfizetnie.

Importált termékeknél és szolgáltatásoknál a belföldi termékekkel, szolgáltatásokkal azonos mértékű a fizetendő adó, amelyet a törvény melléklete tartalmaz.

A törvény végrehajtási rendelete rögzíti azt is, mi minősül nem rubelelszámolású, illetve rubelelszámolású importnak. Eszerint

- nem rubelelszámolású importnak minősül minden konvertibilis vagy a vámfizetés szempontjából konvertibilisnek minősülő elszámolású behozatal, a Kínai Népköztársaságból kliring svájci frankban történő behozatal kivételével,
- rubelelszámolású importnak minősül államközi megállapodás alapján bármely országból, valamint államközi megállapodáson kívül az Albán, a

Bolgár, a Lengyel, a Mongol Népköztársaságból, a Koreai, a Német, a Vietnami Demokratikus Köztársaságból, a Csehszlovák Szocialista Köztársaságból, a Kubai Köztársaságból, a Román Szocialista Köztársaságból, a Szovjet Szocialista Köztársaságból rubelelszámolásban, valamint a Kínai Népköztársaságból kliring svájci frank elszámolásban történő behozatal.

A nem rubelelszámolású import adóztatása kivetéssel valósul meg. Az – előzetesen felszámítottnak minősülő – általános forgalmi adót a vámmal együtt, de attól elkülönítve az adóhatóság (az illetékes vámszervezet) határozatban állapítja meg, s közli az első belföldi tulajdonossal írásban.

Az első belföldi tulajdonos az import után a vámkezelésre illetékes vámszerv által kivetett előzetesen felszámított általános forgalmi adót a kivetéskor köteles nyilvántartásba venni.

A rubelelszámolású import termékek és az import szolgáltatások fizetendő általános forgalmi adóját nem a vámhatóság állapítja meg és veti ki az első belföldi tulajdonosra, azt az első belföldi tulajdonosnak önadóztatás formájában kell megfizetnie.

A rubelelszámolású import termékek és az importált szolgáltatások fizetendő általános forgalmi adóját nyilvántartásba kell foglalni azért is, mert azt csak az adófizetési kötelezettséget is tartalmazó elszámolás adóigazgatási jogszabályban előírt esedékességet követő napon lehet előzetesen felszámított általános forgalmi adóként elszámolni (természetesen akkor, ha azt az egyéb feltételek lehetővé teszik).

A rubelelszámolású import termékek és az importált szolgáltatások fizetendő általános forgalmi adójáról célszerű olyan analitikus nyilvántartást vezetni, amelyből megállapítható az általános forgalmi adó alapja is, adókulcsonkénti megbontásban.

A fizetendő általános forgalmi adó könyvviteli elszámolása

Mivel a fizetendő általános forgalmi adó alapvetően az értékesítéshez és az importhoz kapcsolódik, az analitikus nyilvántartásokkal való kapcsolat biztosítása érdekében célszerű, ha a főkönyvi nyilvántartás is legalább ennek megfelelő bontású, legalább a következők szerint részletezett:

- vevők által,
- import után,
- egyéb címen,
- belső számlák alapján

fizetendő általános forgalmi adó.

A korábbi előírások szerint így kellett a főkönyvi számlákat is megbontani, 1989. január 1-jétől a vállalkozó (az adóalany) dönt a számlák megbontásáról, illetve az analitikus nyilvántartás vezetéséről. Mindenképpen kell biztosítani, hogy a fizetendő általános forgalmi adó tételesen ellenőrizhető legyen.

Ehhez viszont célszerű, ha a fizetendő általános forgalmi adó alapja adókulcsonkénti megbontásban rendelkezésre álljon. Az adóalapok havi összegének a megfelelő adókulccsal való szorzata megadja a fizetendő általános forgalmi adó értékét. Ennek a tételesen lekönyvelt adóval való összehasonlításával globálisan ellenőrizhető a számlákban felszámított általános forgalmi adó. Eltérés esetén a hiba azonnal javítható, szükség esetén a számla helyesbíthető (vagy nincs, vagy csak minimális az önellenőrzési pótlék).

5. Általános forgalmi adó pénzügyi elszámolása

Az általános forgalmi adóra vonatkozó, külön jogszabályban meghatározott időszakonként

– a fizetendő általános forgalmi adó, illetve

– az előzetesen felszámított és levonható általános forgalmi adó

különbözetével a költségvetéssel (az adóhatósággal) el kell számolni.

Ha a 466. számlákra az elszámolási időszakban (hónapban) könyvelt előzetesen felszámított általános forgalmi adó meghaladja az ugyanezen időszakban (hónapban) a 467. számlára könyvelt fizetendő általános forgalmi adó összegét, akkor a különbözet a költségvetésből visszaigényelhető, s a pénzügyi teljesítéskor a 468. számla javára könyvelni az elszámolási betétszámlával szemben.

Ha a 466. számlákra az elszámolási időszakban (hónapban) könyvelt előzetesen felszámított általános forgalmi adó kisebb, mint az ugyanezen időszakban (hónapban) a 467. számlára könyvelt fizetendő általános forgalmi adó, akkor a különbözetet a költségvetésbe be kell fizetni, s a pénzügyi teljesítéskor kell a 468. számla terhére könyvelni az elszámolási betétszámlával szemben.

A pénzügyi rendezést követően a tárgyhónapi elszámolásoknak, a 466–468. számláknak összevontan nem lehet egyenlege.

Az általános forgalmi adó tényleges nettó összegét havonta a tárgyhónapot követő hó 20-áig kell megfizetni, illetve ettől az időponttól lehet visszaigényelni.

Annak a vállalkozónak, aki az általános forgalmi adót átalány formájában fizeti és adójának összegét az adóév végén módosítja, az adókülönbözetet az éves adóbevallásra előírt időpontig kell megfizetni. Így járhat el az általános forgalmi adó törvény 5. számú mellékletében foglalt átlagadókulccsal adózó is.

Azok a vállalkozók, akik rendszeresen általános forgalmi adó visszaigénylésére jogosultak, kérhetik az adóhatóságtól, hogy az általános forgalmi adó összegét 15 naponként igényelhessék vissza.

Az adóévet megelőző évet érintő (pl. a számla csak január 30-án érkezik), de január 20-ig be nem fizetett, illetve vissza nem igényelt adót a február havi nettó kötelezettséggel együtt kell befizetni, illetve visszaigényelni, de az adóbevallásban az előző év adatai között kell szerepeltetni.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉS:

A 466. és a 467. számlák egyenlegének pénzügyi rendezése a költségvetéssel, könyvelése a bankbizonylat alapján	T 311	– K 468
		vagy
	T 468	– K 311

6. A „közvetített szolgáltatás" elszámolása

Közvetített szolgáltatásról akkor beszélünk, amikor a vállalkozó (az adóalany) a saját nevében, harmadik személy által is igénybe vett szolgáltatást rendelt meg. Ez esetben a szolgáltatás egésze tekintetében annak igénybe vevőjének, a harmadik személy részére teljesített szolgáltatás tekintetében pedig annak nyújtójának minősül. Gyakran előfordul, hogy a vállalkozó a nevére leszámlázott szolgáltatásokat (pl. felmerült üzemeltetési költségeket: áramdíjat, fűtési díjat, telefonköltséget, helyiség bérleti díjat, takarítási, fenntartási költséget) részben vagy egészen más vállalkozóra áthárítja.

A továbbhárított összegről, a „közvetített szolgáltatás" értékéről és az azt

terhelő általános forgalmi adóról az általános előírásoknak megfelelően elkészített számlát kell kiállítani, amelyre fel kell írni: „közvetített szolgáltatás". (A „közvetített szolgáltatás" a számla kiállítója szempontjából fontos, mert az ilyen számlán levő szolgáltatás árbevételként elszámolt értékéhez kapcsolódó önköltséget az Eredménykimutatás „d" oszlopába kell beírni). Ez esetben a következők szerint kell eljárni:

- a leszámlázott szolgáltatás értékéből a vállalkozót terhelő összeget készletre kell venni, illetve el kell számolni költségként az általános előírások szerint, míg a más vállalkozóra továbbhárításra kerülő összeget az alvállalkozói teljesítmények között kell készletre venni,
- a leszámlázott szolgáltatás értékére előzetesen felszámított – a szolgáltató által számlázott – általános forgalmi adónak a vállalkozót terhelő hányadát az általános előírások szerint kell a 466. számlán, illetve a 891. számlán elszámolni, míg a más vállalkozóra továbbhárításra kerülő összeg előzetesen felszámított általános forgalmi adóját a 4661. *Beszerzések előzetesen felszámított általános forgalmi adója* számlára kell könyvelni,
- a „közvetített szolgáltatás" számlázott értékét a szolgáltatásnak megfelelő számlán árbevételként, a fizetendő általános forgalmi adót pedig a felszámított összegben a 467. számlán kell elszámolni, az alvállalkozói teljesítmények között készletre vett összeget pedig közvetlenül kell az árbevételnek megfelelő önköltség számlára átvezetni.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A harmadik személy által is igénybe vett szolgáltatások esetén a szolgáltató által leszámlázott szolgáltatás – általános forgalmi adó nélküli – értékéből			
– a vállalkozót terhelő összeg	T 21–23 27–29 6–7 (51–56)	–	K 44
– a más vállalkozóra továbbhárításra kerülő összeg könyvelése a szolgáltatást végző számlája alapján	T 297	–	K 44
A harmadik személy által is igénybevett szolgáltatás esetén a szolgáltató által leszámlázott szolgáltatás előzetesen felszámított általános forgalmi adójából			
– a vállalatot terhelő hányad elszámolása az általános előírások szerint,	T 4661 891 4662	–	K 44
– a más vállalkozóra továbbhárításra kerülő adóhányad könyvelése	T 4661	–	K 44
A „közvetített szolgáltatás" közvetítő általi továbbszámlázásakor			
– a számlázott – általános forgalmi adó nélküli – összeg,	T 33	–	K 91–97
– a számlázott összeg után fizetendő általános forgalmi adó,	T 33	–	K 467
– a továbbszámlázott összeghez kapcsolódó önköltség könyvelése a kibocsátott számlából	T 81–87	–	K 297

7. Költségtérítések általános forgalmi adója

A költségtérítéses rendszerű üzemeltetésben résztvevő dolgozó (pl. gépkocsivezető) a vállalkozóval – akivel a megállapodást kötötte – munkaviszonyban áll, pl. a gépkocsi üzemeltetéséből árbevétele nem származik, saját nevében nem értékesít, nem végez szolgáltatást, ezért az általános forgalmi adónak nem alanya. Így, ha pl. a gépkocsi üzemeltetése érdekében a költségtérítés összegének terhére saját nevében anyagot, alkatrészt vásárol, vagy szolgáltatást vesz igénybe, a felmerült általános forgalmi adót nem igényelheti vissza.

A költségtérítéses rendszerű üzemeltetésre azonban az a jellemző, hogy a kisebb javítási, karbantartási munkákat maga a dolgozó végzi el, – így itt az elvégzett szolgáltatás után általános forgalmi adó fizetési kötelezettség nem merül fel –, a nagyobb munkákat pedig a vállalkozó saját üzemében.

A saját üzemben az üzem saját gépjárművein végzett fenntartási, javítási munkák, az ahhoz felhasznált anyagok nem minősülnek értékesítésnek, ezért azt a költségtérítéses rendszerű üzemeltetésben részt vevő dolgozó felé nem kell leszámlázni és a felmerült költségek után sem kell általános forgalmi adót felszámítani.

Az előbbiekből következően a költségtérítéses rendszerű üzemeltetésnél a vállalkozónál felmerült költségeket a közvetlen önköltség szintjén ki kell mutatni, majd azzal a gépkocsivezető költségnormáját csökkenteni kell, azaz a gépkocsivezető a csökkentett költségnormának megfelelő összeget kap.

Hasonló a helyzet akkor is, ha a javítást ugyan a gépkocsivezető végzi el, de az alkatrészt a vállalkozó biztosítja, az alkatrész nyilvántartás szerinti – általános forgalmi adót nem tartalmazó – értékével ez esetben is csökkenteni kell a dolgozót megillető költségnormát. (A saját gépkocsihoz saját tulajdonú alkatrész biztosítás nem minősül értékesítésnek.)

Ha a gépkocsi javítását idegen vállalkozó végzi és a számlát a dolgozó nevére állítja ki, akkor annak az általános forgalmi adót tartalmazó értékét is a dolgozónak kell kifizetnie a részére biztosított költségnormából. Az általános forgalmi adót a dolgozó nem igényelheti vissza, mert nem adóalany, de a vállalkozó sem igényelhet vissza, mivel a vállalkozónál a gépkocsi üzemeltetési költségei között a költségtérítés összege szerepel és nem a költségtérítés terhére beszerzett anyagokkal, szolgáltatásokkal kapcsolatos tényleges kiadások. (Megjegyezzük, amennyiben az idegen vállalkozó a gépjármű javításáról a számlát nem a dolgozó, hanem a dolgozót foglalkoztató vállalkozó részére állítja ki, akkor csorbát szenved az az elv, mely szerint a költségtérítéses üzemeltetési formában a gépkocsivezetőnek kell a gépkocsi üzemeltetéséről gondokodnia a rendelkezésre bocsátott költségnorma fejében. Ez esetben költségtérítses üzemeltetésről nem beszélhetünk!)

A törvény végrehajtási rendelete úgy fogalmazza ezt meg, hogy nem minősül előzetesen felszámított általános forgalmi adónak a beszerzést terhelő adó, ha az adóalany (az adott esetben a költségtérítéses üzemeltetést végeztető vállalkozó) a ténylegesen felmerült, bizonylattal igazolt beszerzései helyett átalányt számol el kölségként.

8. Az adómegállapítás különleges esetei

A vállalkozók bolti kiskereskedelmi és vendéglátóipari értékesítési forgalma általában több adókulcsba tartozó termékből tevődik össze. A fizetendő adó megállapításához tehát az értékesítési forgalmat adókulcsonként kellene gyűjteni. A vál-

lalkozók adminisztrációja, összevont forintelszámolás és technikai felszereltsége ezt ma még nem igen teszi lehetővé; nincsenek többregiszteres pénztárgépek. (A vállalkozó a tényleges adóalap megállapítása érdekében ugyan választhat olyan megoldást, hogy egy-egy üzletében csak egyféle adókulcs alá tartozó terméket forgalmaz, ez azonban az esetek többségében nagymértékben megkötné a boltok profilját.)

Az általános forgalmi adóról szóló törvény számol a bolti kiskereskedelmi és vendéglátóipari tevékenység ilyen adottságaival és ezért a fizetendő adó összegének megállapítására különleges módot engedélyez.

A törvényben szabályozott különleges mód természetesen csak a bolti kiskereskedelmi és vendéglátóipari nyíltárusítású helyen történő értékesítés után fizetendő adó megállapítására vonatkozik. Ebből az következik, hogy ezt a módot

- mindenki (minden vállalkozó) alkalmazhatja, akinek (amelynek) a törvény végrehajtási rendeletében meghatározott bolti kiskereskedelmi és vendéglátóipari tevékenysége van,
- a bolti kiskereskedelmi és vendéglátóipari besorolású vállalkozó is csak az ilyen tevékenysége, azaz az ilyen értékesítése után fizetendő adó megállapítására alkalmazhatja.

A törvény az adómegállapítás különleges módjának három formáját ismeri el:

- a bolti kiskereskedelmi értékesítsé esetén a beszerzést terhelő adók megoszlása szerint,
- a vendéglátóipari értékesítés esetén az üzlet besorolása alapján megállapított kulcs szerint,
- egyszerűsített módon, átalányösszegben

kiszámított adófizetési kötelezettséget.

8.1. A beszerzést terhelő adók megoszlása szerint számított adófizetési kötelezettség

A bolti kiskereskedelmi értékesítés esetére a törvény lehetővé teszi, hogy a fizetendő adót a beszerzéseket terhelő adók megoszlása alapján állapítsák meg. Beszerzés alatt természetesen csak az ilyen jellegű értékesítési célú beszerzést kell érteni.

A számítási módszer lényege: feltételezzük, hogy az értékesítés összetétele megegyezik a beszerzés összetételével.

A beszerzést terhelő adók megoszlását a vállalkozók szervezési adottságaikhoz igazodóan

- a beszerzések adókulcsonkénti részarányának számításával,

vagy

- a beszerzések átlagos adókulcsának számításával

állapítják meg.

Az adókötelezettség kiszámítása a beszerzések adókulcsonkénti részarányával:

A beszerzés adókulcsonkénti részarányával történő számításnál a beszerzést adókulcsonként kell gyűjteni. Mivel a termékre csak két kulcs (a „0" és a „25"%-os) van, elegendő a 25%-os kulcs részarányát kiszámítani és vetíteni az értékesítésra. A fizetendő adó ebből megállapítható.

Az ehhez alkalmazható képlet:

$$A = \frac{R}{100} \times E \times 0{,}2$$

ahol:

A = a fizetendő adó összege forintban

R = a 25%-os adókulcs alá eső beszerzési részaránya, az összes beszerzés százalékában

E = az összes értékesített ellenértéke forintban

0,2 = a 25%-os adótartalom felülről számított tizedes száma (úgynevezett: kisebbített szorzó)

A számítást két lépcsőben kell elvégezni:

- az értékesítési célú termékbeszerzéseket terhelő, előzetesen felszámított általános forgalmi adó összegének kulcsonknti nyilvántartásából meg kell állapítani a 25%-os adó alá eső beszerzés részarányát, majd
- a képlet segítségével ki kell számítani a fizetendő adó összegét.

Az adókötelezettség kiszámítása a beszerzések átlagos adókulcsával

A beszerzések átlagos adókulcsával számított adókötelezettség kiszámítása két lépcsőben történik a következők szerint:

a) $$\frac{\text{beszerzések adójának összege} \times 100}{\text{beszerzések adó nélküli összege} + \text{beszerzések adója}}$$ = beszerzést terhelő adó átlagkulcsa%-ban

b) $$\frac{\text{értékesítési forgalom} \times \text{beszerzést terhelő adó átlagkulcsa \%-ban}}{100}$$ = értékesítési forgalom után fizetendő adó összege

A fizetendő adó főkönyvi elszámolása

A fizetendő adó összegét, mint az adóhatósággal szembeni tartozást az árbevétel számlával szemben kell könyvelni. Erre azért van szükség, mert a kiskereskedelemben az árbevétel elsődlegesen tartalmazza az eladási árban érvényesített adó összegét is, de a népgazdaság egész területén árbevételként az adó nélküli összeget számoljuk el.

Az alkalmazott számításnál figyelembe veendő tényezők

Az adó számításánál beszerzés alatt a terhelésekkel és jóváírásokkal módosított összes beszerzést kell érteni.

A beszerzés fogalma

Beszerzés alatt a szállítási szerződésben vagy szállítói megállapodásban rögzített teljesítés szerint a szállító számlájában feltüntetett összeget kell érteni.

Ez abból a törvényi rendelkezésből következik, hogy a vállakozó attól a naptól kezdődően jogosult az előzetesen felszámított adó levonására, amelyet a kiállított számlán teljesítés időpontjaként feltüntettek.

Ebből következik, hogy a számításnál a beszerzés összegébe beleszámít az úton lévő áru számlázott értéke és adója, de nem vehető figyelembe a nem számlázott szállítás (a beérkezett, de még le nem számlázott szállítás), mivel arról még számla nincs.

A szállító visszárut (a szállítónak visszaküdlött árut) mindig abban az időszakban kell figyelembe venni, amikor a visszáruzás és annak okmányolsáa (számla-helyesbítés) megtörtént, függetlenül attól, hogy melyik időszaki beérkezésből származik.

A beszerzés összegében a göngyöleget is figyelembe kell venni. A göngyöleg adókulcsa „0"%. Az áruval együtt beérkező göngyöleg a beszerzést növeli, a szállítónak visszaküldött göngyöleg a beszerzés összegét csökkenti.

A belső halmozás figyelembe vétele

Az összes beszerzésbe beletartozik a vállalkozáson belüli – belső árbevételként elszámolandó – bolti kiszállítás is (pl. nagykereskedelmi egységből, ipari üzemből boltba történő kiszállítás).

A számításnál azonban ez technikai jellegű tétel, mivel a belső árbevételként elszámolandó bolti kiszállítás nem jelent adófizetési kötelezettséget. A beszerzés részarányának helyes megállapításához azonban ez is hozzátartozik.

Technikailag tehát a belső kiszállításról kiállított számának is meg kell állapítani az adótartalmát és a beszerzés összetételének számításánál figyelembe venni. Technikai jellegéből következően a beszerzés gyűjtésénél ezt elkülönítetten kell szerepeltetni, mert ehhez tényleges adó nem kapcsolódik.

A számítás technikája

A beszerzés aránya szerint meghatározandó adófizetési kötelezettség – mint már említettük – azon a feltételezésen alapszik, hogy a beszerzés és értékesítés összetétele azonos. Ez a valóságban azonban ilyen pontosan nem létezik. Éppen ezért a számítást az év végéig göngyölített adatokkal kell elvégezni.

Az adókulcsok egész számban kifejezett százalék-számok lesznek. Ezek az egész számok azonban a számításnál tört számokká változnak. Fontos tehát a pontosság meghatározása: a számítást legalább két tizedes pontosságig kell elvégezni. Ettől pontosabb számítás választásánál a következetességre kell figyelemmel lenni.

A törvény és végrehajtási rendelete szerint a számításokat boltonként külön-külön is el lehet végezni (boltonkénti számítás). Ez esetben azonban ügyelni kell arra, hogy a számításnál a boltok közötti belső átadást (boltközi forgalom) is figyelembe vegyék: az átvevő boltnál beszerzést növelő tényezőként, az átadó boltnál beszerzést csökkentő tényezőként.

8.2. Vendéglátóipari értékesítés után fizetendő adó megállapítása

A vállalkozók a vendéglátóipari tevékenység keretében is több adókulccsal találkoznak: a tevékenység egésze, mint vendéglátóipari szolgáltatás a normál kulcs szerint adózik ugyan, de vannak „0"-kulcsos tevékenységek is, mint például: előfizetéses ételforgalom.

Az adókötelezettség megállapításához tehát a vendéglátóipari tevékenységben is fel kell bontani az értékesítést, hogy a tényleges adófieztési kötelezettség megállapít-

ható legyen. Ennek a követelménynek azonban ugyancsak szervezési (szervezeti) és technikai követelményei vannak, amellyel nem minden vállalkozó rendelkezik. A törvény ezért a vendéglátóipari tevékenység esetére is ad különleges lehetőséget.

A különleges lehetőség lényege, hogy amennyiben a vállalkozó nem tudja biztosítani értékesítésének a törvényben meghatározott tevékenységek adókulcsonként elkülönített kimutatását, akkor választhatja az üzlettípusonkénti összevont forgalomra megállapított adókulcs szerinti adózást.

Üzlettípusonkénti adózás

Azon vállalkozóknak, amelyek adottságaik szerint nem tudják értékesítési forgalmukat a törvényben meghatározottak szerint elkülöníteni, üzleteiket három csoportba kell sorolni és az arra az üzletre megállapított adókulcs szerint adózni. A három üzlettípus a következő:

- alkoholt nem értékesítő vendéglátóipari egységek,
- melegkonyhás vendéglátóipari egységek,
- egyéb vendéglátóipari egységek.

Ezekre az üzlettípusokra a törvény taxatív, de átlagos kulcsot állapít meg külön-külön.

Az üzlettípusonkénti értékesítés összegéből is biztosítani kell azonban az üzlet által bonyolított előfizetéses ételforgalom elkülönítését, mert az üzlettípustól függetlenül „0" -kulcsos.

A törvényben üzelettípusonként meghatározott átlag adókulcsokat az értékesíti forgalom – tehát az adót is magában foglaló – után kell számítani. Az úgynevezett kisebbített % alkalmazására tehát nincs lehetőség.

8.3. Egyszerűsített módon, átalányösszegű adófizetési kötelezettség

Az a vállalkozó, amelynek bolti kiskereskedelmi vagy vendéglátóipari értékesítésből származó bevétele évenként a 4 millió Ft-ot nem haladja meg, átalányösszegű adófizetést vállalhat.

Az átalány-fizetés mind a bolti kiskereskedelmi, mind a vendéglátóipari értékesítésre bolt (üzlet) típusonként határozza meg az átalány összegét.

Az átalányösszegű adófizetést azért nevezhetjük egyszerűsített módonvaló adókötelezettségnek, mert az átalány szerinti adókulcsok tartalmazzák az előzetesen felszámított (a beszezréskor kifizetett) adó különbözetét is.

Az átalányösszegű adózás esetén előzetesen felszámított adó visszatérítése címén nincs helye levonásnak.

Az adó-átalány összege itt is az adóval növelt értékesítés összegére vonatkozik, tehát a kisebbített % alkalmazására itt sincs lehetőség.

9. Nem az adóhatósággal rendelkező befizetési kötelezettségek könyvviteli elszámolása

A nem az adóhatóságon, illetve a Vám- és Pénzügyőrségen keresztül rendezendő, az állami költségvetést érintő befizetéseket a 469. *Egyéb passzív elszámolások az állami költségvetéssel* számlán kell könyvelni. A számlán kell elszámolni a telekhasználati díjat, valamint a telekigénybevételi díjat.*

Telekhasználati díjat az állami telekért (akár beépített, akár nem) kell fizetnie a vállalkozónak. Mértéke területcsoportonként (lakóterület, ipar stb.) négyzetméter arányos. A telekigénybevételi díjat határidő nélküli használatra kártanalítási kötelezettség nélkül kiutalt állami telekért kell fizetni. Mértéke a telekhasználat díj függvényében változó. Az adózó kérelmére a helyi tanács vb a telekhasználati díjat mérsékelheti, illetve elengedheti.

A telekigénybevételi díj befizetése határozat alapján, a telekhasználati díj befizetése a telek fekvése szerint illetékes elsőfokú építésügyi hatóság által igazolt adatok alapján, az adózó számítása szerint az illetékes tanács költségvetési elszámolási számlájára történik.

A 469. Egyéb passzív elszámolások az állami költségvetéssel számlán kell továbbá könyvelni a nem a költségvetésbe fizetendő nyereségadót, házadót is.

Itt kell elszámolni az állami kezesség** címen fennálló tartozás összegét, amely akkor keletkezik, amikor a vállalkozó az állami kezesség mellett folyósított bankhitel esedékes részét nem tudja visszafizetni és a pénzintézetnél a törlesztést a költségvetés rendezi.

---

* Az állami telkek használati és igénybevételi díjáról szóló 50/1975. (XI. 22.) PM–ÉVN–ÁH számú együttes rendelet
Módosítások: 4/1977. (I. 28.) PM–ÉVM–ÁH együttes rendelet
19/1979. (XI. 1.) PM–ÉVM–ÁH együttes rendelet
29/1981. (XII. 27.) PM–ÉVM–ÁH együttes rendelet
37/1982. (VIII. 2.) PM–ÉVM–ÁH együttes rendelet
52/1983. (XII. 10.) PM–ÉVM–ÁH együttes rendelet
67/1988. (XII. 26.) PM–ÉVM–ÁH együttes rendelet

** Ptk. 1959. évi IV. törvény 272.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

Az állami kezesség mellett folyósított hitel esedékes része költségvetésből történő kiegyenlítésének könyvelése	T 45	–	K 469
A költségvetésből kiegyenlített hitelek visszafizetésének könyvelése	T 469	–	K 311
A telekhasználati díj befizetésének előírása	T 688 (565)	–	K 469
Beruházáshoz kapcsolódóan fizetendő telekgigénybevételi díj előírása	T 19	–	K 469
A telekhasználati, illetve telekigénybevételi díj átalásának könyvelése	T 469	–	K 311
Egyéb, nem a vállalkozás pénzügyi-gazdasági ellenőrzésére illetékes adóhatósággal elszámolt adók bevallásának könyvelése	T 66–67 (565)	–	K 469
A pénzügyi rendezés könyvelése	T 469	–	K 311

10. Vám- és Pénzügyőrséggel kapcsolatos elszámolások*

A Vám- és Pénzügyőrséggel (továbbiakban: vámhatóság) kell a vállalkozóknak elszámolni az állami költségvetéssel szembeni vámkezeléssel kapcsolatos eljáráshoz, illetve a nem rubel elszámolású importbeszerzéshez, beruházáshoz kapcsolódó befizetési kötelezettségeit.

A vámkezeléssel kapcsolatos eljárás a vámvizsgálatból, a vámfizetési kötelezettség megállapításából, a vám kiszabásából és beszedéséből áll.

---

* A vámjog részletes szabályainak megállapításáról és a vámeljárás szabályairól szóló 39/1976. (XI. 10.) PM–KKM együttes rendelet
Módosítások: 30/1977. (XI. 19.) PM–KKM együttes rendelet
1/1978. (I. 14.) PM–KKM együttes rendelet
9/1978. (VI. 4.) PM–KKM együttes rendelet
5/1979. (V. 16./PM–KKM együttes rendelet
15/1980. (VI. 16.) PM–KKM együttes rendelet
57/1980. (XII. 27.) PM–KKM együttes rendelet
18/1980. (VII. 25.) PM–KKM együttes rendelet
12/1981. (VI. 20.) PM–KKM együttes rendelet
22/1981. (VIII. 6.) PM–KKM együttes rendelet
59/1981. (XII. 17.) PM–KKM együttes rendelet
12/1981. (IV. 20.) PM–KKM együttes rendelet
64/1982. (XI. 6.) PM–KKM együttes rendelet
6/1983. (II. 9.) PM–KKM együttes rendelet
57/1983. (XII. 19.) PM–KKM együttes rendelet
56/1984. (XII. 1.) PM–KKM együttes rendelet
26/1984. (XII. 8.) PM–KKM együttes rendelet
15/1985. (VI. 26.) PM–KKM együttes rendelet
41/1985. (XII. 17.) PM–KKM együttes rendelet
21/1986. (VII. 27.) PM–KKM együttes rendelet
8/1987. (III. 19.) PM–KKM együttes rendelet
29/1987. (VI. 28.) PM–KKM együttes rendelet
99/1987. (XII. 30.) PM–KKM együttes rendelet
11/1988. (IV. 1.) PM–KKM együttes rendelet
68/1988. (XII. 26.) PM–KKM együttes rendelet
17/1989. (VI. 1.) PM–KKM együttes rendelet

Vámfizetésre kötelezett az, aki
- a vámárut maga vagy megbízottja útján a belföldi forgalom számára vámkezelteti,
- a vámárut jogellenesen belföldi fogalomba hozza, vagy az ilyen forgalomba hozatalt elősegíti,
- olyan vámárut szerez meg, amelyről tudja, vagy kellő gondosság mellett tudnia kellett volna, hogy azt vám terheli.

A vámfizetési kötelezettség a vámot és a vámkezelési díjat foglalja magában. A vámmal együtt kiszabásra kerülő más jogcímeken a vámhatóságnak fizetendő összegeket az általános rend szerint kell elszámolni.

A Kereskedelmi Vámtartifa vámtételei szerint kiszabásra kerülő vám alapja a vámáru értéke. A vámértékbe be kell számítani a vámárut a magyar államhatárig terhelő szállítási, ki- és berakási, anyagmozgatási, továbbá biztosítási költséget is.

A kiszabott vámot a vámhatóság közvetlenül a kiszabás után írásbeli határozatban közli. A vám esedékessége az a nap, amikor a vám öszegét magában foglaló határozatot a vámfizetésre kötelezett részére kézbesítik.

A vám helyesbítése a vám fizetésére kötelezett kérelme alapján történhet, amennyiben a behozott vámárunak a vámértéke nem felelt meg a vámkezelésben fennállott valóságos vámértéknek.

A vám visszatérítésére akkor kerülhet sor, ha
- a vámkezelt árut külföldre kiszállították az eredeti küldő számára (külföldi tértiáru), vagy ha
- a vámfizetésre kötelezett a jogszabályban előírt módon igazolja a térítés jogosságát (pl. igazolást nyújt arról, hogy vámmentességre jogosult stb.).

A vámkezelési díjat a vámárunak a behozatali előjegyzésekor, vagy a belföldi forgalom számára való vámkezeléskor a vámmal együtt szabják ki (ez általában a vámérték 2%-a). A vámkezelési díjat vissza kell fizeteni, ha a vámot visszatérítették, vagy igazolják a vámkezelési díj fizetése alóli mentességet.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A vámköltség kivetésének könyvelése	T 19 21–23 28–29 66–67 (565)	–	K 465
A vám visszatérítésének könyvelése	T 465	–	K 19 21–23 28–29
A vám- és pénzügyőrségi elszámolások pénzügyi rendezésének könyvelése	T 465	–	K 311

A nem rubel elszámolású külkereskedelmi áruforgalomban importált termék általános forgalmi adóját a vámhatóság veti ki.

Az általános forgalmi adó alapját képező vámértéket, vámot és vámkezelési díjat együtt állapítják meg, de az általános forgalmi adót a vámtól elkülönítve határozzák meg.

A kivetett általános forgalmi adót a vámhatóság havonta összesíti, legkésőbb a tárgyhónapot követő 20. napjáig közli az adózóval (első belföldi tulajdonossal).

Az általános forgalmi adót a termék első belföldi tulajdonosa a kisazbott adót közlő vámfizetési értesítőn meghatározott határnapig köteles megfizetni.

Az általános forgalmi adóra részletfizetés vagy fizetéshalasztás nem engedélyezhető.

Ha a vámkezeléskor a megáliapított adóalap nem felelt meg a tényleges adóalapnak (vámérték mennyiségi, minőségi okok, téves számlázás stb.), akkor az általános forgalmi adót kérelemre vagy hivatalból helyesbíteni, módosítani kell.

Az általános forgalmi adóról szóló 1987. évi V. törvény egyes rendelkezésének végrehajtására kiadott 36/1989. (VI. 30.) MT rendelettel módosított 81/1988. (XII. 12.) MT-rendelet alapján a vállalkozó az általános forgalmi adót a Vám- és Pénzügyőrség illetékes szerve által készített adó megfizetését követő napon jogosult előzetesen felszámított adóként elszámolni.

Mivel a fentiek miatt az általános forgalmi-adó befizetési kötelezettségének és a visszaigénylési jogosultságnak az időpontja eltér, a két időpont közötti időszakra az általános forgalmi adót a 342. *Előzetesen felszámított általános forgalmi adó* elszámolási számlán kell kimutatni.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A nem rubel import termékek után fizetendő általános forgalmi adó levonható, illetve arányosítással megosztandó összegének könyvelése a vámhatóság kivetése alapján	T 342	– K 465
Beruházásnak minősülő nem rubel import esetén az előzetesen felszámított általános forgalmi adóból a le nem vonható, illetve fennmaradó összeg könyvelése	T 481 891	– K 465
A pénzügyi rendezés könyvelése	T 465	– K 311
A nem rubel import termékek után előzetesen felszámított általános forgalmi adó összegének könyvelése a kiszabott adó általános megfizetését követő napon	T 4661 4662	– K 342

XII. fejezet

A GAZDÁLKODÓ SZERVEZET KERETÉBEN MŰKÖDŐ EGYSÉGEKKEL KAPCSOLATOS ELSZÁMOLÁSOK

1. Az átalányelszámolásos rendszerben való üzemelő részlegek könyvviteli elszámolása

A szövetkezetek átalányelszámolásos rendszerben működő – termelő vagy szolgáltató tevékenységet végző – részlegeivel kapcsolatos könyvviteli elszámolásoknál – az érvényben lévő rendelet* előírásai alapján – a következők szerint kell eljárni:

– Az átalányelszámolásos rendszerben működő részleg dolgozójával kötött megállapodásban rögzített árbevételt, a költségnemenként rögzített költségeket, valamint a fizetendő átalány összegét legalább negyedévenként kell a szövetkezetnek könyvvitelében kimutatnia.

Minden átalányelszámolásos rendszerben dolgozó részleggel összefüggésben a 371. *Átalányelszámolásos részlegek elszámolási* számla keretén belül külön számlán kell könyvelni a szerződésben foglalt árbevétel, költség és a befizetendő átalány összegét, s külön számlán kell kimutatni az átalány elszámolását, illetve a részleggel kapcsolatos pénzügyi és egyéb elszámolásokat (a továbbiakban e két számlát 371/1, illetve 371/2. számlaszámmal jelöljük). A számlákhoz kapcsolódóan olyan személy szerinti analitikus nyilvántartást kell vezetni, amelyből a személyi jövedelemadó megállapításához szükséges jövedelem és árbevétel egyértelműen megállapítható legyen. A 371/1. számlának negyedév végén egyenlege nem lehet. A pénzügyi és egyéb elszámolások könyvviteli rögzítésére vezetett 371/2. számlán negyedév végén akkor lehet egyenleg, ha például a részleg a szövetkezettől vásárolt anyag ellenértékét a szövetkezet pénztárába még nem fizette be.

– A dolgozó szabadsága, keresőképtelenséget okozó betegsége, illetőleg egyéb igazolt, huzamos (15 napot meghaladó) távolléte esetén, valamint ha a tervezett árbevétel elérését más objektív körülmény akadályozza, a befizetendő átalány összege időarányosan csökkenthető.

---

* 12/1989. (VI. 12.) PM-rendelet

Az időarányosan csökkentett összeget úgy kell kiszámítani, hogy a hónap egy munkanapjára eső átalány összegét meg kell szorozni a ténylegesen ledolgozott napok számával (azaz a befizetendő átalány összege osztva a hónap munkanapjainak számával, szorozva a ténylegesen ledolgozott munkanapok számával).

A dolgozóval kötött megállapodás módosítása esetén a módosítást követő hónap első napjától kell az új megállapodásnak megfelelően az árbevétel, a költségek – munkabérnél figyelemmel a munkaügyi jogszabályok előírásaira – és a befizetendő átalány összegét könyvelni.

– Az általános forgalmi adó és az árkiegészítés alanya a szövetkezet.

Az árkiegészítést, illetve az általános forgalmi adót a szövetkezet köteles a költségvetéssel elszámolni.

Következésképpen a szövetkezet köteles gondoskodni arról, hogy a részleg olyan analitikus nyilvántartást vezessen, hogy abból az árkiegészítés alapjául szolgáló árbevétel, továbbá az előzetesen felszámított, illetve a fizetendő általános forgalmi adó alapja és összege kulcsonként megállapítható legyen.

Az árkiegészítés esetén a szerződésben foglalt árbevétel alacsonyabb lehet, mint a részleg megállapodás szerinti költsége.

Az analitikus nyilvántartásnak adatot kell szolgáltatnia az esetleg igénybe vehető vállalkozási nyereségadó kedvezmény számításához is.

A fizetendő általános forgalmi adót a részleg a tényleges értékesítési árbevétele (tehát nem a külön megállapodásban rögzített árbevétele) után fizeti be a szövetkezetnek. Az előzetesen felszámított általános forgalmi adó visszaigénylése a szövetkezettől mindazon beérkezett vásárlások (szolgáltatások) számlái alapján történik, amely ellenértékét a részleg fizette ki.

Tekintettel arra, hogy az általános forgalmi adó alanya a szövetkezet, az adó elszámolására a számlán feltüntetett teljesítés időpontjának hónapjában (és nem a pénztár vagy naplófőkönyvben bevételként vagy kiadásként elszámolt pénzügyi teljesítéskor) kerül sor.

Az általános forgalmi adó szövetkezet-részleg közötti elszámolásánál a „Pénztárkönyv", illetve a „Naplófőkönyv" ilyen címen nevesített rovata (oszlopa) használható fel.

Az előzetesen felszámított és a fizetendő általános forgalmi adó különbözetét a szövetkezet és a részleg pénzügyileg rendezni tartozik.

A szövetkezet az átalányelszámolásos részleggel kapcsolatos általános forgalmi adó elszámolásait a többi elszámolástól elkülönítve a 371–3 főkönyvi számlán könyveli. A számla terhére a részleg elszámolása alapján az adóhatóságnak fizetendő adó és a részleg javára megtérített összeget, a számla javára az előzetesen felszámított általános forgalmi adó, valamint a részleg által befizetett adó összegét kell könyvelni.

A dolgozót illető munkabér után a társadalombiztosítási járulékot, a nyugdíjjárulékot, a személyi jövedelemadó előleg összegét a szövetkezet köteles az illetékes szervek részére átutalni.

Év végén a dolgozóval kötött megállapodásban rögzített árbevétel és a tényleges árbevétel közötti esetleges különbözet összegével módosítani – növelni vagy csökkenteni – kell a 91-97. *Árbevételek* számlacsoportokban elszámolt összeget, a 371–2. számlán könyvelt befizetendő átalány növelése vagy csökkentése mellett.

A költségeket legalább negyedévenként el kell számolni a megállapodásban foglaltak szerint. A könyvelési bizonylatoknak a költségeket a következő bontás szerint kell tartalmaznia:

a) Anyagköltség .....

b) Munkabérköltség .....
ebből:
nyugdíjjárulék .....

szem. jöv. adó előleg .....

c) Társadalombiztosítási járulék .....

d) Egyéb költségek: .....
da) szövetkezet által fedezett működési
költség .....

db) dolgozó által fedezett működési
költség .....

e) Összes költség (a–d tételek) _____

f) Fedezeti összeghez való hozzájárulás .....

g) Összesen (e+f sor) _____

h) Árkiegészítés .....

i) Egy hónapra (egy évre) meghatározott
árbevétel .....

A szövetkezet által fedezett működési költség címén azokat a költségeket kell szerepeltetni, amelyeket a megállapodás szerint a szövetkezet fizet [pl. a szövetkezet, mint címzett (kezelő, tulajdonos) által fizetett telefondíj, helyiség-bérleti díj, egyéb bérleti díjak stb.].

A dolgozó által fedezett működési költségek közé azok a költségek tartoznak, amelyeket a megállapodás szerint a dolgozó tartozik viselni, és amely költségek a szövetkezettel való elszámolásnál figyelembevételre kerülnek (pl. a dolgozó részére járó szerszámhasználati díj, munkaruhaköltség, közlekedési költség, gépek javítása, karbantartása stb.).

A fedezeti összeghez való hozzájárulás magában foglalja mind a szövetkezet nyereségéhez való hozzájárulás, mind pedig a szövetkezet általános költségei (beleértve az értékcsökkenési leírás összegét is) részbeni fedezetére szolgáló összeget.

Az összes költség és a fedezeti összeghez való hozzájárulás együttes összegének meg kell egyezni az egy hónapra (egy évre) meghatározott árbevétel összegével.

Amennyiben a szövetkezet a tevékenysége (termelés, szolgáltatás) után árkiegészítésben részesül, úgy az összes költség és a fedezeti összeghez való hozzájárulás együttes összege meghaladhatja az árbevétel összegét. A különbözet az elszámolás h) pontjában mínusz (–) előjellel szerepel azzal, hogy a különbözet összege nem lehet több az árkiegészítés címen kapott összegnél.

A megállapodásban kikötött árbevétel általános forgalmi adót nem tartalmazhat.

A fizetendő átalány összegét az előző pontban felsorolt tételek alapján a következők szerint kell meghatározni:

a) társadalombiztosítási járulék	.....
b) szövetkezet által fedezett működési költség	.....
c) fedezeti összeghez való hozzájárulás	.....
d) befizetendő átalány (a–c tételek)	.....

Az átalány összegén kívül a részleg köteles havonta a külön megállapodásban rögzített munkabér után esedékes nyugdíjjárulékot és személyi jövedelemadó előleget a szövetkezet részére külön tételben befizetni.

A részleg a külön megállapodásban rögzített munkabérnek megfelelő összeget a kifizetéskor nettó összegben számolja el, és ugyanitt kerül elszámolásra a szövetkezethez történő befizetéskor a bérek alapján számított nyugdíjjárulék és személyi jövedelemadó előleg összege is. A nettó bérek és az átutalt nyugdíjjárulék és személyi jövedelemadó előleg együttes összege egyező a külön megállapodás szerinti bruttó bérrel.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

a) *A hónap (negyedév) végén a megállapodásban foglalt havi árbevétel összegét, a költségeket és a befizetendő átalány összegét, valamint a részleg befizetéseit kell könyvelni:*

A megállapodásban rögzített:			
– árbevétel összegének könyvelése (általános forgalmi adót fizetni nem kell)	T 371–1	–	K 91–97
– anyagköltség könyvelése	T 51 (7)	–	K 371–1
– a bruttó bérköltség könyvelése (kapcsolódó tétel: a nyugdíjjárulékkal, a személyi jövedelemadó előleggel csökkentett nettó munkabér összegének könyvelése (T 471 – K 371–1)	T 52 (7)	–	K 471
A dolgozót terhelő működési költség könyvelése	T 56 (7)	–	K 371–1
A részleg által fizetendő átalány, a külön tételként átutalt nyugdíjjárulék és a személyi jövedelemadó előleg összegének könyvelése	T 371–2	–	K 371–1
A dolgozó befizetésének könyvelése, a megállapodásban vállalt jogcímek szerint.	T 312	–	K 371–1

b) *A folyamatos könyvelés keretében kell könyvelni a következő tételeket:*

A munkabérek utáni társadalombiztosítási járulék könyvelése	T 53 (7)	–	K 473
A munkabérből a társadalombiztosítási szervezetet megillető nyugdíjjárulék könyvelése	T 471	–	K 473
A munkabérből levont személyi jövedelemadó előleg könyvelése	T 471	–	K 462
Az állóeszközök értékcsökkenési leírásának könyvelése	T 55 (7)	–	K 18
A szövetkezetet terhelő egyéb költség könyvelése	T 56 (7)	–	K 2, 3
A szövetkezetet értékesítéskor megillető, árbevételbe beszámító árkiegészítés könyvelése	T 361–03 361–04	–	K 91–97
A részleg számára értékesített anyag könyvelése	T 371–2 és T 878 (88)	– –	K 978, 467 K 21

	és T 312	–	K 371–2
A részleg elszámolása alapján az árbevétel után fizetendő általános forgalmi adó összegének könyvelése	T 371–03	–	K 467
A részleg elszámolása alapján az előzetesen felszámított általános forgalmi adó könyvelése	T 466	–	K 371–03
Általános forgalmi adó elszámolása a részleggel:			
– részleg által a szövetkezet részére befizetett adó elszámolása a pénzügyi teljesítéskor	T 311 312	–	K 371–03
– részleg javára megtérített adó elszámolása a pénzügyi teljesítéskor	T 371–03	–	K 311, 312
c) *Az éves zárlat során kell könyvelni a megállapodásban rögzített árbevétel és a tényleges árbevétel közötti különbözet összegét:*			
Többlet esetén könyvelés	T 371–2	–	K 91–97
	és T 563	–	K 371–2
Hiány esetén könyvelés	T 91–97	–	K 371–2
	és T 371–2	–	K 563

2. Bérbeadott kereskedelmi egységek üzemeltetésével kapcsolatos könyvviteli elszámolások

A belkereskedelmi tevékenységet folytató jogi személyek (továbbiakban: vállalkozó) a bérleti rendszerben üzemeltetett kiskereskedelmi és vendéglátóipari üzletekre vonatkozó könyvviteli elszámolásainál – az üzemeltetésre vonatkozó rendelet* alapján – a következők szerint kell eljárni:

2.1. A bérbeadott üzlettel kapcsolatos könyvviteli elszámolások

a) A vállalkozónak – az üzlet működéséhez szükséges és szerződés szerint – a bérlőnek használatra átadott állóeszközöket továbbra is az 1. *Állóeszközök és beruházások* számlaosztály keretén belül abban a számlacsoportban kell nyilvántartani, ahová jellegüknek megfelelően tartoznak (a használatra átadott állóeszközök az analitikus nyilvántartás keretében is elkülöníthetők).

A használatra átadott állóeszközök után az értékcsökkenést és az értékcsökkenési leírást, továbbá ezen – rendeltetésszerű használat következtében elhasználódott – állóeszközök pótlását, a lecserélt állóeszközök hasznosítását (értékesítését, selejtezését), a használatra átadott állóeszközök hiányát az általános előírások szerint kell elszámolni.

A használatra átadott állóeszközök leltározására és értékelésére a mérlegrendelet** előírásait kell alkalmazni.

b) A bérlő rendelkezésére bocsátott és általa leltár szerint átvett fogyóeszközök értékét a vállalkozó továbbra is a 23. *Fogyóeszközök* számlacsoportban tartja nyilván.

---

* 33/1983. (IX. 22.) MT-rendelet
** 62/1988. (XII. 24.) PM-rendelet

A bérlő a rendelkezésre bocsátott, de általa meg nem vásárolt fogyóeszközök használatáért használati díjat fizet, vagy a bérleti díj tartalmazza azt.

c) A bérlő által megvásárolt bérbeadott felszerelési, berendezési tárgyak értékesítését

– állóeszköz esetén az állóeszközök értékesítésére vonatkozó előírások szerint,
– fogyóeszköz esetében anyageladás árbevételeként

kell elszámolni.

d) A bérleti jogviszony megszűnésekor visszavásárolt állóeszközök elszámolására a használt állóeszközök beszerzésére vonatkozó előírások érvényesek.

2.2. A bérbeadott üzlet bérlői elszámoltatására szolgáló számlák

Az üzletek bérlői részére a 389. *Aktív és passzív pénzügyi elszámolások* számlán belül külön számlát kell megnyitni 389–1. *Bérbeadott üzletek elszámolási számlája* elnevezéssel.

Több üzlet bérbeadása esetén a vállalkozó dönt arról, hogy a főkönyvi számlát bérlőnként vezeti-e, vagy csak az analitikus nyilvántartásban különíti el.

A bérlőként vezetett főkönyvi vagy analitikus számlák megnevezésében a bérlő nevére és az üzlet számára hivatkozni kell.

A Bérbeadott üzletek elszámolási számláján kell elszámolni

– a bérlő és a vállalkozó között az üzlet bérletéből adódó elszámolási kapcsolatot (pl. bérleti díj, a bérlet jogviszony megszűnésekor a bérlő által létesített hasznos beruházások ellenértékének elszámolását stb.),
– a készpénzben befizetett óvadék összegét.

Az egyéb óvadékot vagy biztosítékot (kezesség, jelzálogjog) a 0. *Nyilvántartási számlák* számlaosztályban kell – bérlőnként – nyilvántartásba venni.

A nyilvántartási számlákat úgy kell vezetni, hogy abból a kötelezettség jellege (kezesség, jelzálog) és azok szerződésben foglalt értéke is szerepeljen.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A bérleti díj befizetésének könyvelése	T 312	– K 389–1
A bérlő által készpénzben befizetett óvadék összegének könyvelése		
A bérleti díj előírásának könyvelése	T 389–1	– K 978
Állóeszköz értékesítésének könyvelése számla alapján (kapcsolódó tétel: T 331 – K 467, az általános forgalmi adó)	T 331	– K 978
Eladott fogyóeszköz kivezetésének könyvelése 50%-os elszámolóáron	T 878	– K 23
Az értékesítésre jutó árkülönbözet könyvelése	T 878	– K 239
		vagy
	T 239	– K 878
Fogyóeszköz eladás könyvelése eladási áron	T 33	– K 978
A bérlő által létesített és a bérleti jogviszony megszűnésekor a bérbeadó által elismert hasznos beruházások ellenértékének elszámolása	T 19	– K 389–1

1988. június l-jétől KSH számú közlemény* módosította egyes tevékenységek SZTJ besorolását. Tulajdonformától függetlenül a 714–1 SZTJ szám alá kell besorolni a lakóépülethez kapcsolódó egyéb helyiségek bérbeadását. Ez a bérleti üzemeltetésbe adott üzeletekre is vonatkozik az üzemeltetésre vonatkozó rendelet ** alapján.

A módosított besorolásból és az általános forgalmi adóról szóló törvény 1. számú mellékletéből következik, hogy a lakóépülethez kapcsolódó üzletek bérleti üzemeltetésbe adása után kapott bérleti díj 1988. június 1-jétől általános forgalmi adómentes. A lakóépületekhez nem kapcsolódó üzletek bérbeadása változatlanul a 712–11 SZTJ szám alá tartozik. Kapott bérleti díjuk után 25 %-os általános forgalmi adót kell felszámítani.

1988. május 31-ig – a Kereskedelmi Közlöny 1988. évi 1. számában megjelent KeM-állásfoglalásnak megfelelően – valamennyi bérleti üzemeltetésbe adott üzletért kapott bérleti díj után 25%-os általános forgalmi adót kellett fizetni. Amennyiben a lakóépületekhez kapcsolódó üzletek bérleti üzemeltetésbe adásáért kapott bérleti díj után az adó felszámítása nem történt meg, azt pótlólag rendezni nem kell.

Az üzletben lévő álló- és forgóeszközök bérbeadása – mint részszolgáltatás – után is az üzlethelyiség bérleti díjára vonatkozó adókötelezettség az irányadó, amennyiben ennek ellenértéke az üzlethelyiség bérleti díjának részét képezi, és elkülönítetten nem kerül felszámításra.

A bérbeadó köteles a bérleti díjról számlát kiállítani, a bérleti szerződés a számlát nem helyettesíti, csak akkor ha rendelkezik az általános forgalmi adóról szóló törvényben – a számlára vonatkozóan – előírt tartalommal.

A felek megállapodhatnak azonban negyedévi számlázásban is.

3. Szakcsoportokkal kapcsolatos könyvviteli elszámolások

Az ipari és szolgáltató szövetkezeti szakcsoportok, valamint a mezőgazdasági szakcsoportok meghatározott vállalkozások keretében működtethető, meghatározott önkormányzati és gazdasági önállósággal rendelkező elszámolási szervezetek.

A szakcsoport önálló elszámolásának megfelelően önálló adóalany, így költségvetési kapcsolatait, az adók fizetésével kapcsolatos feladatait is önállóan végzi.

A szakcsoport könyvvezetési nyilvántartását a könyvvitel rendjéről szóló 52/1988. (XII. 24.) PM-rendelet 2. §-ban foglaltak szerint szervezi meg.

A vállalkozások keretében működő szakcsoporttal kapcsolatos könyvviteli nyilvántartási kötelezettség szabályai a következők:

– A vállalkozásnak a keretében működő szakcsoport használatába átengedett eszközöket a vállalkozó egyéb eszközeitől elkülönítve, szakcsoportonként külön-külön kell kimutatni az eszköz jellegének megfelelő számlákon. Elkülönítésük főkönyvi számlákon vagy analitikus nyilvántartás keretében lehetséges.

---

* 9007/1988. (SK 5)
** 33/1983. (IX. 22.) MT r.

– A szakcsoport használatába átengedett pénzeszközök kimutatására, valamint a szakcsoporttal kapcsolatban a vállalkozónál jelentkező egyéb pénzügyi elszámolások lebonyolítására a 339. *Adósok* számla keretében szakcsoportonként külön-külön számlát kell nyitni.

Ezen a számlán kell kimutatni a vállalkozás keretében működő szakcsoportnak a vállalkozónál jelentkező pénzügyi elszámolásait.

– A szakcsoport használatába átengedett állóeszközök értékcsökkenési leírását a vállalkozónak az 1988. évi IX. törvény előírásai szerint el kell számolnia.

A vállalkozókra vonatkozó általános előírások érvényesek a szakcsoport használatába átengedett fogyóeszköz-, gyártóeszköz- és göngyölegkészlet értékének nyilvántartására és felhasználásuk elszámolására.

A használati díj, egyéb térítés, meghatározott szolgáltatás vagy a szakcsoport tevékenységéből származó nyereség meghatározott része (ellenszolgáltatás) ellenében átengedett eszközök költségeit a 778. *Egyéb tevékenységek költségei* számlán, az ilyen címen kapott bevételt a 978. *Egyéb tevékenységek árbevételét* számlán kell elszámolni.

Térítés nélküli használatra átengedés esetén az átengedett eszközök költségeit a 689. *Egyéb elkülönített költségek* számla terhére kell elszámolni és időszakonként a 881. *Fel nem osztott költségek* számlára átvezetni.

– A vállalkozás a keretében működő szakcsoport részére történő értékesítést árbevételként, a szakcsoporttól való vásárlást beszerzésként számolja el.

Ha a vállalkozás a keretében működő szakcsoportnak anyagot vagy részben már megmunkált, saját termelésű készletként kimutatott terméket ad át számlázás nélkül abból a célból, hogy az az átadott anyagon, illetve terméken további műveletet vagy műveleteket végezzen, a vállalkozó azt a bérmunkára vonatkozó előírások szerint számolja el.

A vállalkozó a szakcsoporttól igénybe vett és számlázott szolgáltatást a költségnem-számadásban az 561. *Anyagjellegű egyéb költségek* számlára, a költséghely-költségviselő elszámolásban a szolgáltatás jellegének megfelelő számlára számolja el.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A szakcsoport használatába átengedett pénzeszköz könyvelése	T 339	– K 311
Átutalás könyvelése a szakcsoport megbízása alapján		
A szakcsoport részére, de a vállalkozó elszámolási betétszámlájára érkező átutalás könyvelése	T 311	– K 339
A szakcsoporti tagok által a vállalkozó pénztárába befizetett vagyoni hozzájárulás könyvelése	T 312	– K 339
A szakcsoport használatába átengedett állóeszközök értékcsökkenési leírásának könyvelése	T 778 vagy 689 (55)	– K 18
A szakcsoport használatába átengedett új fogyóeszközök kiadásának könyvelése	T 2313 778 vagy 689 (51)	– K 2311
A szakcsoport használatába átengedett új gyártóeszköz könyvelése	T 2353	– K 2351
A szakcsoport használatába átengedett gyártóeszköz költségkénti elszámolása (idő- vagy teljesítményarányosan)	T 778	– K 2353

	vagy 689 (51)		
A szakcsoport használatába ellenszolgáltatás ellenében átengedett eszközök után elszámolt költségek átvezetése	T 878	–	K 778
Szakcsoporttól az átengedett eszközök ellenében történő ellenszolgáltatás árbevételkénti elszámolása	T 339	–	K 978

4. A vállalkozások egyes részlegei szerződéses üzemeltetésének könyvviteli elszámolása

A vállalkozások egyes részlegeinek szerződéses üzemeltetéséről szóló rendeletek* hatálya alá tartozó vállalkozások ipari termelést, fogyasztási és egyéb szolgáltatást, termelőeszközkereskedést, valamint hulladékgyűjtést végző részlegeinek szerződéses rendszerben való üzemeltetésével (továbbiakban: szerződéses részleg) kapcsolatos könyvviteli elszámolásoknál a következők szerint kell eljárni:

4.1. A szerződéses részleggel kapcsolatban könyvviteli előírások

A részlegvezetőnek – a részleg működéséhez szükséges és szerződés szerint – használatra átadott állóeszközöket a vállalkozónak továbbra is az 1. *Állóeszközök* számlaosztály azon számlacsoportjában kell nyilvántartani, ahová jellegüknek megfelelően tartoznak és az állóeszközökre vonatkozó általános előírások szerint kell számolni az értékcsökkenési leírást, selejtezést, értékesítést, hiányt.

A használatra átadott állóeszközök megóvásának, karbantartásának és szükséges javításának költségei a szerződéses részleg vezetőjét (továbbiakban: részlegvezető) terhelik. Ha a részlegvezető helyett a vállalkozó végez, végeztet el munkákat, és arra fedezetet a szerződésben rögzített díj nem nyújt, az így végzett tevékenységet a vállalkozónak ki kell számláznia, költségeit pedig az általános előírások szerint kell elszámolnia.

Ha a leltározáskor vagy a szerződés megszűnésekor a használatra átvett állóeszköz hiányzik, a részlegvezető által megtérítendő összeget az általános előírások szerint kell elszámolni.

Ha a szerződéses üzemeltetésű részleg helyiség bérleti díját a szerződésben rögzített díj magába foglalja és a helyiséget a vállalkozó is bérli, annak összegét a szerződéshez csatolt belső bizonylat is tartalmazza, akkor azt a vállalkozó elszámolhatja a szerződéses részlegek üzemi általános költségeként, de a szerződéses üzemeltetésű részleg közvetlen, illetve hálózati költségként is. Minden más esetben a díjban helyiség bérleti díj címén térülő összeget a vállalati általános költségekhez és nyereséghez való hozzájárulásnak kell tekinteni.

A részlegvezető rendelkezésre bocsátott, de általa meg nem vásárolt készleteket a vállalatnak továbbra is a 2. *Készletek* számlaosztály azon csoportjában kell

---

* 30/1981. (IX. 14.) MT-rendelet
24/1981. (IX. 14.) PM–MÜM-rendelet

elkülönítetten nyilvántartani, ahová jellegüknek megfelelően tartoznak. (Az elkülönítés az analitikus nyilvántartás keretében is elvégezhető.)

A rendelkezésre bocsátott készleteket leltározni nem kell, a mérlegben – a készletek megvásárlásáig, illetve visszavételéig – az átadás-átvétel szerinti értékben kell nyilvántartani.

A részlegvezető a meg nem vásárolt készletek használatáért használati díjat fizet a szerződésben rögzített összegben.

A részlegvezető a szerződés megszűnésekor a rendelkezésre bocsátott készletek értékével köteles elszámolni. Amennyiben a rendeltetésszerűen használható, illetve értékesíthető készletek értéke a részleg megszűnésekor kevesebb, mint a rendelkezésre bocsátott készletek értéke (ezen belül a fogyó- és gyártóeszközök, göngyölegek elhasználódásával csökkentett értéken), a különbözetet a részlegvezető köteles eladási áron megtéríteni, a vállalkozó pedig értékesítésként elszámolni.

Ha a részlegvezető részére a szükséges anyagot (alkatrészt), árut a vállalkozó saját készletéből biztosítja, akkor ezen anyagok, alkatrészek átadását értékesítésként kell elszámolni.

Ha a részlegvezető más gazdálkodó szervezettől nem készpénzért vásárolt anyag, alkatrész stb. ellenértékét – a vezető igazolása alapján – a vállalkozó egyenlíti ki, akkor ezen anyagokat, alkatrészeket stb. nem kell készletre vennie, de ezek ellenértékével a részlegvezető díj- és egyéb befizetés elszámolási számláját meg kell terhelni.

A szerződéses részleg bérköltsége

- a részlegvezető társadalombiztosítási és nyugdíjjárulék alapját képező – szerződésben megállapított – keresetéből,
- a részlegben foglalkoztatott dolgozók vállalkozó által számfejtett munkabéréből

tevődik össze.

A szerződésben rögzíteni kell a bérköltség tervezett összegét.

A szerződéses részleg dolgozóinak nettó munkabérét a vállalkozó bérszámfejtése alapján a részlegvezető fizeti ki a vállalkozó nevében, s őt terhelik a munkabérből levont tételek, továbbá bérköltség utáni társadalombiztosítási járulék összege is. Ezek figyelembevételével az elszámolás a következő:

A tényleges bérköltséget az általános előírások szerint kell a szerződéses üzemeltetésű részleg közvetlen költségeként elszámolni. A tervezett és a tényleges bérköltség közötti különbözetet pedig bérjellegű egyéb költségként kell elszámolni.

A szerződéses részleg tényleges bérköltsége után fizetendő társadalombiztosítási járulékot az általános előírások szerint kell a szerződéses üzemeltetésű részleg költségei között elszámolni.

A munkabérből levont tételek közül a részlegvezető és a részlegben foglalkoztatott dolgozók által fizetendő nyugdíjjárulék összegét a vállalkozó havonta a bérelszámolás során megállapítja, a bérjegyzék alapján lekönyveli.

A társadalombiztosítási járulék és a nyugdíjjárulék fedezetét a szerződésben rögzített befizetendő díj magában foglalja.

A munkabért terhelő egyéb levonásokat a vállalkozó által közölt összegben köteles a részlegvezető befizetni. Az egyéb levonások (havonként változhatnak) függetlenek a szerződésben rögzített befizetendő díjtól. Ezért az egyéb levonások előírásszerű könyvelése mellett azt a részlegvezető befizetési kötelezettségeként is elő kell írni.

Amennyiben a részlegvezető a szerződéses üzemeltetésű részleg dolgozóinak a munkabért a bérfizetésre előírt határidőben nem fizeti ki, a munkabért a dolgozónak a vállalkozó köteles megfizetni és az ebből eredő követelését a részlegvezetővel

szemben érvényesítheti. Ezt a befizetési kötelezettséget a részlegvezető díj és egyéb befizetés elszámolási számláján kell előírni.

A vállalkozó a szerződésben kezességet vállal a részleg által – működése körében – okozott kár megtérítéséért. A vállalkozó az így fizetett kártérítéseket a 897. *Bírságok, büntetések* számlán köteles elszámolni.

A közjegyzőt megillető díjat a vállalkozó a 66–67. *Központi irányítás költségei* számlacsoportban mutatja ki.

Ha a szerződéses részleg a vállalkozó helyett garanciális javításokat végez, akkor a részlegvezető garanciális javításról szóló számláit a vállalkozó a 684. *Garanciális javítási költségek* számlán köteles kimutatni.

4.2. A szerződéses részlegvezető elszámoltatására szolgáló számlák

A részlegvezetők elszámoltatására a 372. *Szerződéses üzemeltetés elszámolási* számlán belül külön-külön számlát kell megnyitni, amelyet – analitikus nyilvántartás vagy főkönyvi könyvelés keretében – legalább az alábbi bontásban kell tagolni:

372–1 ..... szerződéses részlegvezető óvadék (előleg) elszámolási számlája
372–2 ..... szerződéses részlegvezető díj és egyéb befizetés elszámolási számlája
372–3 ..... szerződéses részlegvezető költség- és árbevétel-elszámolási számlája

A számlák (alszámlák) megnevezésének olyannak kell lennie, hogy annak alapján a részleg és a részlegvezető azonosítható legyen. A számlák jelölésére betű vagy számjelzés is használható.

Az óvadékot (a készpénzben befizetett óvadék kivételével) vagy a szerződést biztosító egyéb mellékkötelezettséget a 0. számlaosztályban részlegvezetőnként kell nyilvántartásba venni. A részlegvezető nevét tartalmazó nyilvántartási számlákat úgy kell vezetni, hogy azon a kötelezettség jellege (jelzálog, zárolt takarékbetét stb.) és azok szerződésben foglalt értéke is szerepeljen.

A felsorolt számlák (analitikus nyilvántartások) tartalma:

A főkönyvi számlák egyenlegét az analitikus nyilvántartásokkal negyedévenként egyeztetni kell.

372–1 ..... szerződéses részlegvezető óvadék (előleg) elszámolási számlája

A számla terhére a szerződésben a részlegvezetővel szemben fennálló követelések biztosítására letétbe helyezett előleg, készpénzben elfogadott óvadék visszafizetését (elvesztését), továbbá a részlegvezetővel szembeni vállalati követelések (díj, egyéb) előlegből, óvadékból való rendezését,

a számla javára a letétbe helyezett előlegeket, a részlegvezető által készpénzben befizetett óvadék összegét

kell könyvelni.

A számla Követel egyenlege a letétbe helyezett és még el nem számolt (vissza nem fizetett) előleg, illetve a fennálló óvadék összegét mutatja.

A kijelölt részlegnek a szerződéses üzemeltetésre történő átadására meghirdetett versenytárgyalást megelőzően a vállalatnál letétbe helyezett előlegeket a 311. *Elszámolási* betétszámlára kell befizetni a 372–1 számlával szemben. A szerződés

megkötésekor az előleget be kell számítani: vagy a fizetendő díjba (át kell vezetni a 372–2 számlára), vagy az óvadékba (könyvelni nem kell), vagy vissza kell fizetni.

Ha a versenytárgyaláson legkedvezőbb ajánlatot tevő a szerződést 15 napon belül nem köti meg, az előleget elveszti. Ez esetben az előleget a 999. *Egyéb bevételek* számlára kell átvezetni.

372–2 ..... szerződéses részlegvezető díj és egyéb befizetés elszámolási számlája

A számla terhére havonként a szerződésben rögzített (tervezett), a részlegvezetőt terhelő díjbefizetési kötelezettséget, részlegvezető helyett végzett állóeszközfenntartás költségeit, a nem rendeltetésszerű használat vagy a karbantartás elmulasztása miatt előállított értékcsökkenés megtérítendő összegét, a részlegvezetőnek eladott készletek, a más gazdálkodó szervezettől beszerzett és a vállalat által kiegyenlített anyag, alkatrész stb. beszerzések ellenértékét, a rendelkezésre bocsátott készletek használati díját, a bérköltséget terhelő egyéb levonásokat, a részlegvezető helyett – a bérfizetési kötelezettség elmulasztásakor – az alkalmazottak részére kifizetett nettó bért, illetve a részlegvezetőt, a részlegben foglalkoztatott dolgozókat megillető családi pótlék, táppénz stb. kifizetéseket,

a számla javára pedig a részlegvezető díj és egyéb befizetéseit, illetve a részlegvezetőt, és a részlegben foglalkoztatott dolgozókat megillető családi pótlék, táppénz stb. elszámolását kell könyvelni.

A számla Tartozik egyenlege a részlegvezető díj és egyéb befizetési kötelezettsége miatti vállalati követelést mutatja.

372–3 ..... szerződéses részlegvezető költség- és árbevétel-elszámolási számlája

A számla terhére havonként a szerződésben rögzített (tervezett) éves árbevételnek a havi ütemezés szerinti összegét, tevékenységenként részletezve, illetve külön a fogyasztási szolgáltató tevékenység árbevételét,

A számla javára havonta a szerződés szerinti díjbefizetési kötelezettséget, a részlegben foglalkoztatott alkalmazottak tényleges nettó munkabérét, a részlegvezető társadalombiztosítási és nyugdíjjárulék alapját képező keresete nyugdíjjárulékkal csökkentett összegét, valamint a tervezett és tényleges bérköltség különbözetét, a munkabérből levont egyéb tételeket, továbbá – legalább negyedévenként a szerződésben vagy a szerződéshez kapcsolódó belső bizonylaton részletezett – a szerződéses részleg működésével, tevékenységével összefüggő – a részlegvezetőt terhelő – anyagköltség, anyagjellegű egyéb költség, bérjellegű egyéb költség, nem anyagjellegű szolgáltatás vállalat által tervezett összegét
kell könyvelni.

A számlának az elszámolási időszak (negyedév) végén egyenlege nem lehet.

A részlegvezető a részleg tevékenységéből elért bevételekről és kiadásokról pénztárkönyvet köteles vezetni úgy, hogy a személyi jövedelemadó és az általános forgalmi adó fizetési kötelezettségének eleget tudjon tenni.

A vállalat egyéb nyilvántartás vezetését is előírhatja.

4.3. A szerződéses üzemeltetésű részlegvezető árbevételének és költségeinek (önköltségének) kimutatására szolgáló számlák

Szükséges, hogy a szerződéses rendszerben üzemeltetett részlegek költségei – az előzőekben meghatározott módon – az 5. *Költségnemek* számlaosztály számláin is megjelenjenek. Ezen túlmenően a szerződéses részleg árbevételét, költségeit, illetve

önköltségét a 97., a 77., illetve 87. számlacsoportok (a tevékenységnek megfelelő) elkülönített számláján is ki kell mutatni az egységes ágazati számlakeret előírásai szerint. (Természetesen a 65. számlacsoportban megnyithatók a szerződéses üzemeltetésű részlegek üzemi általános költségszámlái is. A költségek egyszerűbb elszámolásáról szóló előírások értelemszerűen itt is alkalmazhatók.)

A tevékenységnek megfelelő, a 97. számlacsoport elkülönített számláján (számláin) az árbevételt havonként a szerződésben rögzített (tervezett) összegben kell könyvelni a 372–3. számlával szemben.

A tevékenységnek megfelelő, a 77. számlacsoport elkülönített számláján (számláin) havonként, illetve negyedévenként kell könyvelni a szerződés szerinti árbevételt terhelő költségeket, amelyet a negyedév végén át kell vezetni a 87. számlacsoport megfelelő, elkülönített számlájára.

A szerződéses részlegekkel kapcsolatos költségek és a tevékenységenként részletezett árbevétel könyveléséhez el kell készíteni a szerződéshez kapcsolódó belső bizonylatot.

A szerződéses részleg tevékenységenkénti árbevételét a vállalkozó a részleg – szerződéses üzemeltetésre történő átadása előtti – tényleges árbevétel adataiból kiindulóan, azok figyelembevételével tervezi meg. Az árbevételbe beletartozik mindazon (a részlegvezetőt terhelő) tevékenységnek az ellenértéke, amelyet a vállalkozó a részlegvezető helyett végez el és arra fedezetet a (szerződésben rögzített) befizetendő díj nyújt. A vállalkozóhoz befizetendő díj meghatározásánál a jogszabályban foglaltak a mérvadók. Tekintettel azonban arra, hogy az árbevétel, a befizetendő díj tényleges nagysága a versenytárgyaláson dől el, a szerződésben rögzítésre kerülő éves árbevétel és a vállalkozóhoz befizetendő díj évi összege (vagy az egyik, vagy a másik, vagy mindkettő) a tervezettől eltérhet.

A szerződéses részleg tevékenységével, működésével összefüggő (nagyrészt a részlegvezetőnél felmerülő) költségek éves összegét legalább a következő költségnemenkénti bontásban meg kell tervezni és belső bizonylaton rögzíteni:

51. Anyagköltség
    — ezen belül: közvetlen
    közvetett
    energiaköltség
52. Bérköltség
531. Társadalombiztosítási járulék
55. Értékcsökkenési leírás (az ANJ szerinti kulcsokkal)
    561. Anyagjellegű egyéb költség
        — ezen belül: belföldi utazási és kiküldetési költség
    562. Bérjellegű egyéb költség
    563. Nem anyagjellegű szolgáltatások

Negyedévenként kell könyvelni az 51., az 55., az 561., az 562., az 563. negyedéves tervezett összegét, tényleges összegben havonta az 52. bérköltséget és az 531. társadalombiztosítási járulékot. Ezen kívül negyedévenként könyvelni kell a tervezett és tényleges bérköltség különbségét bérjellegű egyéb költségként (562.).

A 372–3. számla Tartozik oldalára a szerződéses üzemeltetésű részleg árbevételét, Követel oldalára pedig ezen árbevételből fedezendő költségeket és a vállalati általános költségekhez és a nyereséghez való hozzájárulás összegét könyveljük.

A Követel oldalon a szerződés szerinti díjbefizetési kötelezettség lekönyvelésével már a költségek egy része (a társadalombiztosítási járulék, a használatra átvett állóeszközök értékcsökkenés leírása, a más szervezeteknek fizetett helyiségbérleti díj, a bérköltségből a nyugdíjjárulékkal egyező összeg) és a különbségként fennmaradó, a vállalati általános költségekhez és nyereséghez való hozzájárulás összege megjelenik.

A kifizetésre kerülő nettó bér (beleértve a részlegvezető nyugdíjjárulékkal csökkentett keresetét is) lekönyvelésével, a munkabérből levont tételek előírásával teljes lesz a 372–3. számlán a bérköltségnek megfelelő összeg.

Az 51., az 561., az 562., az 563. tervezett negyedéves összegének, a tervezett és tényleges bérköltség különbségének bérjellegű egyéb költségként való lekönyvelésével a 372–3. számlának egyenlege nem lehet.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

a) *Letétbe helyezett előleg, fizetett óvadék könyvelése*

A letétbe helyezett előleg könyvelése	T 311 312	–	K 372–1
A készpénzben fizetett óvadék könyvelése			
A letétbe helyezett előleg visszafizetése	T 372–1	–	K 311 312
A letétbe helyezett, de szerződéskötés hiányában elvesztett előleg	T 372–1	–	K 999
Az óvadék visszafizetése	T 372–1	–	K 311 312
A részlegvezetővel szembeni vállalkozói követelések (befizetendő díj, egyéb követelés) óvadékból való rendezése	T 372–1	–	K 372–2

b) *A szerződés szerinti díj és árbevétel könyvelése*

A részlegvezető szerződésben rögzített díjbefizetési kötelezettségének előírása havonta	T 372–2	–	K 372–3
A szerződés szerinti díj és a részlegvezetőt terhelő egyéb befizetési kötelezettségek pénzügyi rendezése	T 311 312 372–1	–	K 372–2
A részleg szerződésben rögzített árbevételének (havi ütemezés szerinti) könyvelése tevékenységként, elkülönítetten a fogyasztási szolgáltató tevékenység árbevétele	T 372–3	–	K 91–97

c) *A használatra átadott állóeszközökkel kapcsolatos tételek könyvelése*

Használatra átadott állóeszközök értékcsökkenési leírásának könyvelése (mely a befizetendő díjban térül meg)	T 61–67 71–77 (55)	–	K 18
A használatra átadott állóeszközökön a vállalkozó által végzett, illetve végeztetett, de a részlegvezetőt terhelő, külön tételben kiszámlázott tevékenység értékének előírása a részlegvezető befizetési kötelezettségeként	T 372–2	–	K 91–97 44
A szerződéses részleg helyiség bérlet díjának könyvelése, ha az a befizetendő díjban megtérül	T 61–67	–	K 44

	71–77 (563)	
Ha a nem rendeltetésszerű használat vagy a karbantartás elmulasztása miatt a használatra átadott állóeszközt ki kell selejtezni		
– az értékcsökkenés miatt megtérítendő összeg előírása	T 372–2	– K 992
– a hulladékanyag készletre vétele	T 21	– K 992
A nem rendeltetésszerű használat vagy karbantartás elmulasztása miatt felmerült javítási, helyreállítási költségek megtérítendő összegének előírása (amennyiben az állóeszközt nem kell kiselejtezni)	T 372–2	– K 994

d) *Készletekkel kapcsolatos tételek könyvelése*

A részlegvezetőnek eladott (a szerződés megszűnésekor hiányzó) készletek könyvelése eladási áron (kapcsolódó tétel nyilvántartási áron: T 81-87 – K 21–22, 23, 25, 26)	T 372–2	– K 91–97
A részlegvezető rendelkezésére bocsátott készletek külön felszámított rendelkezésre bocsátási díjának, használati díjának könyvelése belkereskedelmi tevékenység árbevételeként	T 372–2	– K 975
Más gazdálkodó szervezettől nem készpénzért beszerzett és a vállalkozó által kiegyenlített anyag, alkatrész stb. beszerzés ellenértékének előírása	T 372–2	– K 441

e) *A bérköltség, a munkabért terhelő levonások, a társadalombiztosítási járulék könyvelése*

A részlegvezető bérköltségnek minősülő keresetének, a részlegben foglalkoztatott dolgozók bruttó munkabérének könyvelése, havonta, a tényleges összegben	T 71–77 (52)	– K 471
A tervezett és a tényleges bérköltség közötti különbözet könyvelése negyedévenként	T 71–77 (562)	– K 372–3
A ténylegesen kifizethető alkalmazotti nettó munkabérnek, továbbá a részlegvezető társadalombiztosítási és nyugdíjjárulékának alapján képező keresete nyugdíjjárulékkal, személyi jövedelemadó előleggel csökkentett összegének könyvelése a bérfelosztással egyidejűleg	T 471	– 372–3
A részlegvezető és a részlegben foglalkoztatott dolgozók által fizetett (levont) nyugdíjjárulék könyvvelése havonta	T 471	– K 473
A munkabért terhelő adók, egyéb levonások könyvelése havonta, és ezzel egyidejűleg	T 471	– K 462
– az egyéb levonások összegének előírása befizetési kötelezettségként	T 372–2	– K 372–3
A részlegvezetőt terhelő, a tényleges bérköltség után fizetendő társadalombiztosítási járulék elszámolása havonta	T 71–77 (531)	– K 473
A szerződéses részlegben foglalkoztatott dolgozók nettó munkabérének kifizetése a vállalkozónál, ha a részlegvezető bérfizetési kötelezettségének nem tesz eleget	T 372–2	– K 312

f) *A részlegvezetőt terhelő, közvetlenül a részlegvezetőnél felmerült termelési, működési, üzemeltetési költségek tervezett összegének könyvelése negyedévenként*

Közvetett és közvetlen anyagköltség	T 6, 7 (51)	– K 372–3

Anyagjellegű egyéb költség	T 6, 7 (561)	– K 372–3
Bérjellegű egyéb költség	T 6, 7 (562)	– K 372–3
Nem anyagjellegű szolgáltatás (a külön tételben könyvelt helyiség bérleti díj kivételével)	T 6, 7 (563)	– K 372–3

g) *Egyéb tételek könyvelése*

A részlegvezetőt, illetve a részlegben foglalkoztatott dolgozókat megillető családi pótlék, táppénz stb. elszámolása	T 473	– K 372–2
A részlegvezetőt, illetve a részlegben foglalkoztatott dolgozókat megillető családi pótlék, táppénz stb. kifizetése	T 372–3	– K 312

5. Az egyszerűsített jövedelemérdekeltségű üzemeltetés könyvviteli elszámolása

Az egyes kereskedelmi egységek jövedelemérdekeltségű üzemeltetéséről szóló rendelet* alapján belkereskedelmi tevékenységet folytató jogi személy (továbbiakban: vállalkozó)

– a kistelepülésen (1500 főnél kisebb lélekszámú községben) levő üzletét, továbbá

– azokat az üzleteket, amelyekben a létszám a három főt nem haladja meg egyszerűsített jövedelemérdekeltségű rendszerben is üzemeltetheti.

Az üzlet alatt – a felsorolt feltételeknek megfelelő – bolti és vendéglátó kiskereskedelmi egységeket, továbbá felvásárló telepet stb. (továbbiakban: egység) kell érteni.

Az egyszerűsített jövedelemérdekeltség: fokozott érdekeltséget biztosító jövedelemérdekeltségű üzemelési módnak egy kevesebb adminisztrációs kötelezettséggel járó sajátos elszámolási formája. Ezt az teszi lehetővé, hogy az általános jövedelemérdekeltségű üzemelési formától eltérően nem szoros elszámolású, vagyis az egyszerűsített formában működő egységeknek nem kell bevételükkel tételesen elszámolni.

Ennek az üzemeltetési formának lényege:

– a vállalkozó dönti el (jelöli ki) az üzletek körét,

– az egységvezető vagy az egység dolgozói vállalkozhatnak az üzemeltetésre,

– a jövedelemérdekeltségű dolgozók alapbéren felüli jövedelme az üzlet eredményességétől függ.

A vállalkozó az egységvezetőjével kötött megállapodásban eredménykövetelményt állapít meg. Az eredménykövetelmény nyújt fedezetet a vállalkozó általános költségeire és nyereségére.

---

* 57/1982. (X. 22.) MT-rendelet
Módosítása: 50/1985. (XI. 26.) MT-rendelet
18/1982. (X. 22.) BkM-rendelet
Módosítása: 4/1985. (IV. 20.) KeM-rendelet
6/1988. (VI. 15.) KeM-rendelet

Az eredménykövetelmény összegét az eladott áruk beszerzési árának százalékában határozzák meg.

A hivatkozott rendelet, valamint az egység működtetéséhez kiadott részletes Irányelvek* előírásai alapján az egyszerűsített jövedelemérdekeltségű egység könyvviteli elszámolásának kialakításánál a következőket kell figyelembe venni:

- az üzletben meglévő állóeszközök és készletek továbbra is a vállalkozó tulajdonában maradnak,
- a dolgozók – ideértve az egységvezetőt – továbbra is a vállalkozó alkalmazottai,
- megállapodásban foglaltaktól függően (melynek részletes tartalmát a hivatkozott irányelvek tartalmazzák) az egység vezetője
  = az árut készpénz ellenében önállóan is beszerezheti, ezekről azonban tételesen el kell számolnia,
  = naponta befizeti az árbevétel – megállapításban előírt – meghatározott hányadát. Ez az eladott áruk beszerzési ára, az árbevétel után fizetendő általános forgalmi adó, valamint az eredménykövetelmény együttes összege. A bevételnek a befizetett összeg után fennmaradó hányada nyújt fedezetet az egység közvetlen költségeire (munkabér, közüzemi díjak, fogyóeszközfelhasználás stb.) és a dolgozók prémiumára.
  A vállalkozónál felmerülő – egységet terhelő – közvetlen költségeket megtérítik, az egyéb közvetlen ráfordításokat pedig – elszámolási kötelezettség nélkül – készpénzben kifizetik,
- az egyszerűsített jövedelemérdekeltségbe bevont dolgozók a vállalkozótól megkapják az alapbért, kiegészítve a bevétel meghatározott hányadának befizetése és a közvetlen költségek kiegyenlítése után fennmaradó összeggel. (Ez a dolgozó személyes jövedelme.)
  Ezt az utóbbi összegnagyságot a vállalkozó nem ismeri, ezért a befizetett bevétel megállapodás szerinti százalékát havonta prémiumként számfejti. A prémiumot a vállalkozó folyósítás nélkül – munkabérként elszámolja. Ez a kifizetésre nem kerülő, munkabérként számfejtett összeg képezi az alapbérrel együtt – a társadalombiztosítási járulék, valamint a juttatások (nyugdíj, táppénz stb.) alapját,
- az egység vezetőjének általában korlátozott árkialakítási jog adható. Hatáskörébe tartozhat:
  = a készpénzes árubeszerzések eladási árának meghatározása (esetleg egy haszonkulcs felső határának kikötésével),
  = a vállalkozó által meghatározott áruknál a leértékelés, illetve engedmény mértékének meghatározása.

A bevétel többi részét naponta folyamatosan be kell fizetni a vállalatnak.

A vállalkozó a megállapodásban rögzített időpontokban, de legalább évenként egyszer leltárfelvétel mellett számoltatja el az egység vezetőjét. Az elszámoltatás lényege, hogy az eladott áruk beszerzési áras értékét a megállapodásban rögzített eredménykövetelménnyel növelt beszerzési áras értéket egybevetik a tényleges

---

* 7004/1985. (KÉ. 19.) BkH
7005/1985. (KÉ. 19.) BkH

vállalkozói bevétellel, a különbözet a befizetendő (hiány) vagy visszafizetendő (többlet).

Az egység elszámolási kötelezettsége az alkalmazott nyilvántartási ártól függően különbözőképpen állapítható meg.

Az egyszerűsített jövedelemérdekeltségű egység könyvviteli elszámolása

Az egyszerűsített jövedelemérdekeltségű egységek elszámoltatásához olyan analitikus nyilvántartást kell vezetni, amely biztosítja:

- az árukészlet egységenkénti elszámoltatását (árukészletváltozás),
- az egység gazdálkodásra vonatkozó megállapodásban rögzített feltételek teljesítését és
- az egységvezető pénzügyi elszámoltatását (bevételek és a költségek).

A készletek és a készletváltozások nyilvántartása

1. Az egyszerűsített jövedelemérdekeltségű rendszerben üzemeltetett kereskedelmi üzletekben az árukészletek nyilvántartási ára lehet az eladási ár, beszerzési ár, de célszerűbb a beszerzési áras nyilvántartás, mivel elkerülhető a beszerzések és az egyéb készletváltozások eladási árra történő átszámítása.

Az egyszerűsített jövedelemérdekeltségű egységekben árunak minősülnek a göngyölegek is, de továbbra is betétdíjas áron kell értékelni.

a) Az árukészlet eladási áras nyilvántartása esetén az árukészlet értékében bekövetkezett változásokat a belkereskedelmi ágazati könyvviteli előírásoknak az eladási áron nyilvántartott árukészletekre vonatkozó előírása szerint kell bizonylatolni és elszámolni. Az egység eredménykövetelményének meghatározása érdekében azonban az ilyen egységek árrését is elkülönítetten kell nyilvántartani.

Az eladott áruk beszerzési áron számított értékének megállapítására a belkereskedelmi ágazati könyvviteli előírások szerinti lehetőségek közül választhat a vállalkozó.

b) Az árukészlet beszerzési áras nyilvántartása esetén a számlarendben az árrészszámlát megnyitni nem kell. Beszerzési ár alatt a belkereskedelmi ágazati könyvviteli előírásokban meghatározott beszerzési árat kell érteni.

Leltározáskor a leltárba felvett áruk beszerzési árát a legutolsó beszerzés alapján kell megállapítani (mindig a legrégebben beszerzett árut kell eladottnak tekinteni). Amennyiben leltározáskor a legutolsó beszerzési ár nem állapítható meg, kivételesen, az irányhaszonkulccsal számított árréssel csökkentett eladási ár tekinthető beszerzési árnak.

c) Az árukészlet beszerzési áras nyilvántartása esetén az eladott áruk beszerzési áron számított tényleges értéke – csak leltározáskor – állapítható meg.

ca) Az eladott áruk beszerzési áron számított összegét két leltár között is könyvelni kell havonta vagy negyedévenként. A két leltár közötti időszakban könyvelendő összeget azonban – tényleges adatok hiányában az árbevételből az eredménykövetelmény, a visszatartható hányad és az általános forgalmi adó együttes százalékával kell kiszámítani.

A számítási képlete:

$$\text{elszámolt árbevétel} \times \frac{100-(\text{eredménykövetelmény}+\text{visszatartható hányad}+\text{áfa})\ \%\text{-a}}{100}$$

A két leltár között ilyen módszerrel kiszámított és könyvelt eladott áruk beszerzési áron számított értékét leltározáskor helyesbítenie kell oly módon, hogy a zárókészlet a leltár szerinti tényleges készlet beszerzési áron számított összegére módosuljon.

cb) Leltározáskor, az eladott áruk beszerzési értékének megállapítási módja (sémája) mérlegmódszerrel a következő (adatok beszerzési áron):

+ nyitó leltárkészlet
+ készletbeszerzés (szállítóktól, készpénz ellenében)
+ egyéb készletnövekedés
– értékesítésen kívüli egyéb készletcsökkenés
– záró leltárkészlet

= könyv szerinti készletcsökkenés beszerzési áron számított összege

A séma alkalmazását illetően beszerzés alatt a szállítói terhelésekkel és jóváírásokkal helyesbített beszerzés, egyéb készletnövekedés és készletcsökkenés alatt a beszerzésen, értékesítésen kívüli, külön bizonylatolt tételeket kell érteni (pl. más egységtől átvétel, más egységnek átadás stb.). Nem vehetők viszont figyelembe a külön nem bizonylatolt készletváltozások (pl. forgalmazási veszteség, áruselejtezés).

Az árbevétel elszámolása

Az Egységes ágazati számlakeret és a belkereskedelem ágazati könyvviteli előírásai vonatkoznak az árbevétel elszámolására. Az árbevétel elszámolásánál kétféle módszer alkalmazható:

a) az eladási áron számított bevétel teljes napi összegét befizeti az egységvezető;

b) az egység vezetője a napi bevételből levonhatja a visszatartható hányadot.

Az egyszerűsített jövedelemérdekeltségű egységben árbevételként elszámolandó összeget a következő képlet segítségével lehet megállapítani:

$$\text{elszámolt árbevétel} = \frac{\text{tényleges vállalkozói bevétel}}{100 - \text{visszatartható hányad } \%} \times 100$$

ahol a tényleges bevétel=napi készpénz bevételekből befizetett összegek, a nem készpénzes eladások bevétele és az egységben készpénzes áruvásárlásra felhasznált bevétel.

Elszámoltatás

Az elszámoltatás feltétele az áru- és göngyölegkészlet leltározása. Ennek alapján mérlegmódszerrel – az induló és zárókészlet figyelembevételével – lehet megállapítani a könyv szerinti készletcsökkenést. A könyv szerinti készletcsökkenés segítségével kiszámítható az egység elszámolási kötelezettsége.

Az egység elszámolási kötelezettsége az alkalmazott nyilvántartási ártól függően különbözőképpen állapítható meg:

1. a beszerzési áras nyilvántartás alkalmazó készletváltozásokat az általános forgalmi adó nélküli beszerzési áron tartják nyilván. Az egységek elszámolási kötelezettségének megállapításánál a beszerzési áras könyv szerinti készletcsökke-

nést az eredménykövetelmény mellett az értékesítés adótartalmával is meg kell növelni.

Az elszámolási kötelezettség a következő képlet segítségével állapítható meg:

elszámolási kötelezettség = beszerzési áras könyv szerinti készletcsökkenés × (1+eredménykövetelmény+(1+árrésszint)×adószint).

A képletben szereplő árrésszint az általános forgalmi adó nélküli beszerzési áras érték százalékában kifejezett eredménykövetelmény és visszatartható hányad összege. Az adószint az árbevételnek az adó nélküli fogyasztói áras érték százalékában kifejezett átlagos adótartalma. Meghatározása történhet:

- a bolti kiskereskedelemben az elszámoltatott egység (visszáruval és a más egységeknek átadott áruval csökkentett, illetve a más egységektől átvett áruval növelt) beszerzésének átlagos adókulcsával,
- a vendéglátásban az elszámoltatott egység (visszáruval és más egységeknek átadott áruval csökkentett, illetve a más egységektől átvett áruval növelt) beszerzésének adókulcsok szerinti megfigyelésével,
- az egy adókulcs alá eső termékeket forgalmazó egységnél a törvényben megállapított adókulcsok alapján (0%, illetve 25%),
- a törvényben meghatározott diktált adókulcsok alapján.

2. Eladási áras nyilvántartást alkalmazó egységek készletváltozásait, az általános forgalmi adót is tartalmazó eladási áron tartják nyilván

Elszámolási eladási áron kiszámított könyv szerinti készletcsökkenés és a visszatartható hányad különbségeként határozható meg. Képlete:

elszámolási kötelezettség = eladási áras könyv szerinti készletcsökkenés X(1–visszatartható hányad)

A visszatartható hányadot az adót tartalmazó eladási áras értékesítés százalékában kell megállapítani.

A tényleges vállalati bevétel és az elszámolási kötelezettség közötti különbözet az egységvezető pótlólagos befizetési kötelezettsége, ennek nem teljesítése esetén keletkezik leltárhiány. Az esetleges többletbefizetés (többlet) visszajár az egységvezetőnek.

Az egység elszámolási számlája

A 374. *Egyszerűsített jövedelemérdekeltségű rendszerben üzemelő egységek* elszámolási számlán belül egységenként (egységvezetőnként) külön-külön számlát kell megnyitni, amelyet a vállalkozó analitikus nyilvántartás vagy főkönyvi könyvelés keretében részletezheti.

Az elszámolási számlán kell összegyűjteni mindazokat a tételeket, amelyek az egyszerűsített jövedelemérdekeltségű egység pénzügyi folyamatát érinti.

A 374. elszámolása számla tartalma:

A számla terhére

- Az elszámolt árbevétel eladási áron,
- a visszatartható hányad és a vállalatnál felmerült az egységet terhelő költségek különbözetének kifizetését,
- az elszámoltatáskor megállapított befizetési kötelezettség módosítása,
- az elszámoltatáskor megállapított többletbefizetés visszafizetését,

javára

- a napi befizetés tényleges összegét,
- a nem készpénzes forgalom összegét,
- a készpénzes áruvásárlásra felhasznált bevételt,

– a munkabérnek minősülő prémium nyugdíjjárulékkal csökkentett összegét,
– az egység bevételéből kifizetett munkabér (alapbér),
– a vállalkozónál felmerült, egységet terhelő költségek befizetését,
– az egységben felmerült és az egységvezető által közvetlenül fedezett költségeket (Számított adat=visszatartott hányad csökkentve az elszámolt költségekkel [munkabér, prémium, vállalkozónál felmerült költség]),
– az elszámoltatáskor megállapított befizetési kötelezettség módosítása,
– az elszámoltatáskor megállapított többletbefizetés összegével,
– érvényesített leltárhiányt

kell könyvelni.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

Az elszámolt árbevétel könyvelése	T 374	– K 975
Az egységvezető napi befizetéseinek könyvelése (T 311 – K 319 pénzintézeti értékesítés alapján)	T 319	– K 374
A nem készpénzes árueladás számlák alapján (T 311 – K 331 kifizetéskor)	T 331	– K 374
Az eladás könyvelése		
– beszerzési áras nyilvántartásnál,	T 875	– K 28
– eladási áras nyilvántartásnál	T 875	– K 28
		és
	T 298	– K 875
Az egységvezető készpénzes árubeszerzése		
– beszerzési áras nyilvántartásnál	T 28	– K 374
– eladási áras nyilvántartásnál	T 298	– K 374
		és
	T 28	– K 298
(mindkét esetben kapcsolódó tétel: T 4661 – K 374)		
A napi bevételből kifizetett számfejtett munkabér könyvelése	T 471	– K 374
A napi bevételből kifizetendő előző havi munkabér könyvelése (kapcsolódó tétel: T 471 – K 473, 4623, 352, levonások)	T 775	– K 471
A visszatartható hányadból kifizetett nettó bérek és az elszámolt nettó prémium könyvelése	T 471	– K 374
A vállalkozónál felmerült, egységvezetőt terhelő költség befizetésének elszámolása (csekkszelvény alapján)	T 319	– K 374
Az egységvezető által közvetlenül kifizetett – egységet terhelő – egyéb (nem bér) költségek elszámolása	T 775 (562)	– K 374
Elszámoltatáskor megállapított befizetési kötelezettség módosításának könyvelése (kapcsolódó tétel a pénzügyi rendezéskor: T 374 – K 311, 312 vagy T 319 – K 374)	T 374	– K 975
		vagy
	T 975	– K 374
A leltárhiány kiterhelésének könyvelése	T 352	– K 374

XIII. fejezet

BELFÖLDI TÁRSASÁGOKKAL KAPCSOLATOS ELSZÁMOLÁSOK

1. A jogi személyiséggel rendelkező belföldi társaságokkal (kivéve: kft, rt) kapcsolatos elszámolások

A társasági törvény értelmében jogi személyiséggel rendelkező társaságok:
- az egyesülés,
- a közös vállalat (kv),
- a korlátolt felelősségű társaság (kft),
- a részvénytársaság (rt).

Az egyesülés és a közös vállalat elszámolása a tagokkal, illetve a tagok elszámolása a társasággal a következő (a korlátolt felelősségű társaság és részvénytársaság elszámolásait külön fejezet tárgyalja):

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A társaságba befektetett pénzbeli vagyoni hozzájárulás elszámolása alapítás vagy csatlakozás esetén		
– a társaságnál,	T 311, 316	– K 415
– a tagnál	T 39	– K 311, 316
A társaságba befektetett nem pénzbeli (apport) vagyoni hozzájárulás elszámolása a belépéskor a társasági szerződésben meghatározott értéken alapítás vagy csatlakozás esetén		
– a társaságnál	T 11–15 17, 19 21–23 27–29	– K 415
– a tagnál (állóeszköznél a bruttó érték és az amortizáció)	T 39 18	– K 11–15 17, 19 21–23 27–29
A társaság tagjánál az apportként bevitt eszközök könyv szerinti és a társasági szerződésben meghatározott értéke közötti különbözet elszámolása a felhalmozott vagyonnal szemben	T 39	– K 42 vagy
	T 42	– K 39
A társaság tagjánál az apportként bevitt saját termelésű készletek könyv szerinti (közvetlen önköltség, szűkített önköltség) értékének elszámolása értékesítési önköltségként és a társasági szerződésben meghatározott érték elszámolása árbevételként	T 81–87	– K 24–26 és
	T 39	– K 91–97

A társaság adózott eredményéből való részesedés elszámolása az eredményfelosztást követően, az igazgatótanács határozatainak megfelelően		
– a társaságnál	T 489	– K 386
– a tagnál	T 386	– K 489
A társaság adózott eredményéből való részesedés pénzügyi teljesítésének elszámolása		
– a társaságnál	T 386	– K 311
– a tagnál	T 311	– K 386
Kilépés esetén		
a) a vagyoni hozzájárulás visszatérítésének elszámolása		
– a társaságnál,	T 415	– K 311 386
– a tagnál	T 311 386	– K 39
b) a kilépésig szerzett felhalmozott vagyon kiadásának, átvételének elszámolása		
– a társaságnál	T 42	– K 311 386
– a tagnál	T 311 386	– K 42
(Negatív felhalmozott vagyon esetén a tételeket fordítva kell könyvelni.)		
Közös vállalatból a tagsági jogok más tagra történő átruházásával is ki lehet lépni. Az átruházás könyvviteli elszámolása		
– a társaságnál nem jár eszköz- és vagyonváltozással, a kilépésig szerzett vagyon nem kerül kiadásra		
– a kilépő tagnál		
= a vagyoni hozzájárulás és a kapott ellenérték különbözetének elszámolása az eredmény javára vagy terhére	T 389 T 899	– K 999 vagy – K 389
= a társaságnál lévő összes tagi vagyon értékesítéssel történő átruházása az átvállaló tagra és a kapott térítés elszámolása	T 389 T 33	– K 39 és – K 389
a vevő tagnál a fizetett összeg elszámolása	T 39	– K 311
A társaság megszűnése esetén a tartozások kiegyenlítése után fennmaradó vagyon a tagokat illeti. A könyvviteli elszámolása:		
– a társaságnál	T 415 18 42	– K 11–15 17, 19 21–23 27-29
– a tagnál a visszakapott érték valamint a befektetett eszköz és a kapott eszköz értéke közötti különbözet elszámolása a felhalmozott vagyonnal szemben	T 11–15 17, 19 21–23 27–29 T 39 T 42	– K 39 18 és – K 42 vagy – K 39

2. Nem jogi személyiségű belföldi gazdasági társaságokkal kapcsolatos elszámolások

2.1. Jogi személyiséggel nem rendelkező gazdasági társulás (gt)

A jogi személyiséggel nem rendelkező gazdasági társulásoknak (a továbbiakban: gt) a gazdasági társaságokról szóló 1988. évi VI. törvény értelmében 1989. december 31-ig át kell alakulni a törvényben meghatározott valamely társasági formára, mert ha addig nem alakul át, 1990. január 1-jével a cégbíróság a cégnyilvántartásból hivatalból törli. Átalakulásig, törlésig a korábbi szabályoknak megfelelően a gesztor – sajátjától elkülönítetten – vezeti a nyilvántartásait, a tevékenysége eredménye a gesztor mérlegében jelenik meg, továbbá a gesztorra vonatkozó előírásokat kell alkalmazni a gt vagyonelszámolásánál is. Kivétel a korábbi szabály alól, hogy a gt 1989. évi eredménye után a vállalkozási nyereségadót a gesztor fizeti meg – figyelembe véve a törvényben biztosított adókedvezményeket is – az előző évekhez hasonló módon azzal az eltéréssel, hogy – a vállalkozási nyereségadó törvény 20. .§-a alapján – a tagoknak csak adózott eredményt adhat át.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A gt céljaira a nem gesztor tag által átadott – leszámlázott – anyag, termék, szolgáltatás elszámolása			
– a gt-nél	T 2, 6–7 (56) 466	–	K 44
– a gt nem gesztor tagjánál	T 33	–	K 91–97 467
A gt céljaira a gesztor által felhasználásra átadott és felhasznált anyag, termék elszámolása	T 6–7 (51)	–	K 21, 26
A gt céljaira a gesztor által nyújtott belső szolgáltatások elszámolása	T 71–76 (69)	–	K 61–64
A gt adózott nyereségéből a tagokat megillető rész elszámolása az eredményfelosztás könyvviteli elszámolása során a gesztornál	T 489	–	K 386

2.2. Jogi személyiség nélküli gazdasági társaságok

A gazdasági társaságokról szóló 1988. évi VI. törvény értelmében jogi személyiség nélküli gazdasági társaság

– a közkereseti társaság (kkt) és
– a betéti társaság (bt).

A közkereseti társaság alapítható jogi személy tag nélkül is. Ilyenek a

– gazdasági munkaközösség (gmk) és a
– jogi személy felelősségvállalásával működő gazdasági munkaközösség.

A kettős könyvvitelt vezető jogi személyiség nélküli gazdasági társaság társulással kapcsolatos elszámolásai a következők:

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A tagok által teljesített vagyoni hozzájárulás, vagyoni betét elszámolása	T 11–15 17, 19 21–23 27–29	–	K 415

A természetes személynek közreműködéséért járó díjazás és társadalombiztosítási járulékának elszámolása	T 6–7 (52) (53)	– K 471 473
A tagok – jogi személy, illetve természetes személy – részére az év végi adózott eredményből kifizetett összeg elszámolása az eredményfelosztás alapján	T 489	– K 386
		illetve
	T 483	– K 471
A veszteséget a tagok közösen, a vagyoni hozzájárulásuk arányában kötelesek viselni. A veszteség pótlásának könyvviteli elszámolása	T 386	– K 993

XIV. fejezet

LEÁNYVÁLLALATTAL KAPCSOLATOS ELSZÁMOLÁSOK

Leányvállalat az anyavállalat által létesített, vele meghatározott jogviszonyban lévő, önálló jogi személyként működő vállalat. Az iparban a gyáregységek, gyárak és üzemek gazdasági önállósulása leányvállalat formájában történik. A leányvállalat viszonylag önállóan gazdálkodik, mérleget és eredménykimutatást készít, a pénzintézetekkel és az állami költségvetéssel önállóan számol el.

A leányvállalat alapítását és létesítését a leányvállalatról szóló 65/1984. (XII. 29.) MT-rendelet szabályozza.

Eszerint leányvállalatot

a) állami vállalat (ideértve a trösztöt és tröszti vállalatot is);

b) szövetkezet (a lakásszövetkezet, a kisszövetkezet és a kistermelők szövetkezete kivételével);

c) egyes jogi személyek vállalata (Ptk. 70. § (1) bekezdés);

d) állami költségvetésben önálló fejezetet alkotó központi szervnek önálló költségvetési szerve, valamint a tanácsi irányítású önálló költségvetési szerv;

e) jogi személyiséggel rendelkező gazdasági társaság

hozhat létre.

A leányvállalat létesítéséhez a leányvállalat tevékenységi köre szerint illetékes ágazati miniszter és a leányvállalat székhelye szerint illetékes fővárosi, megyei tanács végrehajtó bizottság véleményét ki kell kérni. Költségvetési szerv leányvállalatának létesítéséhez a pénzügyminisztérium és a költségvetési szerv felügyeleti szerve vezetőjének előzetes egyetértése is szükséges.

Szövetkezet leányvállalatának létesítése a közgyűlés (küldöttgyűlés), mezőgazdasági szövetkezet esetén a vezetőség hatáskörébe tartozik.

A leányvállalat dolgozói a leányvállalattal állnak munkaviszonyban. A leányvállalat igazgatóját a 65/1984. (XII. 29.) MT-rendelet 7. §.-a értelmében meg kell hívni a létesítő szerv testületeinek azokra az üléseire, amelyeknek napirendjén a leányvállalatot érintő ügyek szerepelnek.

Az alapító (létesítő) szerv a leányvállalatot

a) a rendelkezésre álló eszközeiből,

b) ha a létesítő szerv állami költségvetési szerv, az állami költségvetési szervek gazdálkodásáról szóló, módosított 19/1980. (IX. 27.) PM-rendelet 16. § (2) bekezdésében meghatározott forrásokból (a létesítmények közös fenntartásához kapott hozzájárulás kivételével)

hozhat létre.

A leányvállalatot létesítésekor az egy éves önálló működéshez szükséges

eszközökkel (állóeszközökkel, készletekkel, pénzeszközökkel) és az azok finanszírozásához szükséges forrásokkal kell ellátni.

A létesítő szerv a leányvállalat tárgyévi adózott nyereségéből az alapító határozatban rögzített módon és mértékben részesedik. A létesítő szervnek járó összeg a leányvállalat adózott eredményét csökkenti, és a létesítő szerv adózott eredményét növeli.

A létesítő szerv saját mérlegében a leányvállalat rendelkezésére bocsátott vagyont elkülönített módon, vagyoni betétként mutatja ki. A leányvállalat mérlegében az alapító által rendelkezésre bocsátott vagyont, mint a leányvállalat vagyonát kell kimutatni.

Az alapítással kapcsolatos elszámolások

Az alapító vállalat a működéshez szükséges vagyont álló-, dologi és pénzügyi forgóeszközök (készletek, pénzeszközök) formájában adhatja át. A működéshez átadott eszközöket az alapító vállalat könyveiből ki kell vezetni és az átadott eszközök értékét a 39. számlacsoporton belül kell kimutatni. Erre a számlára kell könyvelni

- az átadott állóeszközök nettó értékét (az állóeszközök bruttó értékének és elszámolt értékcsökkenésének különbözetét);
- az átadott vásárolt készletek általános forgalmi adót nem tartalmazó beszerzési áron számított értékét;
- az átutalt pénzeszközök összegét.

A leányvállalat az alapító vállalat által rendelkezésre bocsátott eszközöket a könyveibe felveszi és egyidejűleg forrásként a leányvállalat vagyonát megképezi.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK AZ ALAPÍTÓ VÁLLALATNÁL:

Leányvállalatnak vagyoni betétként átadott állóeszközök és beruházások bruttó értékének és elszámolt értékcsökkenésének könyvelése	T 39 18	–	K 11–15, 17 19
Leányvállalatnak vagyoni betétként átadott saját terhelésű készletek értékének könyvelése	T 39	–	K 91–97
		és	
	T 81-87	–	K 24-26
Leányvállalatnak vagyoni betétként átadott vásárolt készletek értékének könyvelése	T 39	–	K 21–23 28-29
Leányvállalatnak vagyoni betétként átadott pénzeszközök könyvelése	T 39	–	K 311

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK A LEÁNYVÁLLALATNÁL:

A leányvállalat létesítésekor a vagyoni betétként átvett állóeszközök bruttó értékének könyvelése	T 11–15, 17 19	–	K 415 18
Leányvállalat létesítésekor vagyoni betétként átvett készletek értékének könyvelése	T 21–23 28-29	–	K 415
Leányvállalat létesítésekor vagyoni betétként átvett pénzeszközök könyvelése	T 311	–	K 415

Az alapító vállalat és a leányvállalat egymással kapcsolatos pénzügyi elszámolásait a 386. *Gazdasági társasággal kapcsolatos elszámolások* számla keretében vezetik. Itt történik az alapító vállalat és a leányvállalat között – az alapító

határozatban rögzített módon és mértékben – az adózott eredmény átadása az alapító vállalatnak járó részesedés címén.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK A LEÁNYVÁLLALAT ALAPÍTÓJÁNÁL:

A leányvállalattól járó adózott eredmény (részesedés) összegének könyvelése	T 386	– K 489
A leányvállalat által átutalt adózott eredmény összegének könyvelése	T 311	– K 386

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK A LEÁNYVÁLLALATNÁL:

A leányvállalat alapítójának járó adózott eredmény (részesedés) összegének könyvelése	T 489	– K 386
Az alapító vállalatnak átutalt adózott eredmény összegének könyvelése	T 386	– K 311
Az anyavállalatnak átutalandó részesedés után maradó adózott eredményből tartalékvagyon képzésének könyvelése	T 489	– K 43
Az adózott eredmény a tartalékvagyonból történő kiegészítésének könyvelése	T 43	– K 489
Pozitív tiszta eredmény átvezetése	T 489	– K 42

Leányvállalat megszüntetésének könyvviteli elszámolása a leányvállalatnál:

Az összes eszköz és a forrás kivezetése a leányvállalat megszűnésekor	T 415 42 18	– K 11–15, 17 19 21–23 28–29 311

Leányvállalat megszüntetésének könyvviteli elszámolása az alapító vállalatnál:

A vagyoni betét megszüntetése, a leányvállalatnak átadott eszközök visszavezetése az alapító vállalat könyveibe, az alapító vállalat vagyoni betétjén felüli vagyonnövekedés felhalmozott vagyonként való könyvelése	T 11–15 17, 19 21–23 28-29 311	– K 39 42 18

XV. fejezet

A RÉSZVÉNYTÁRSASÁGGAL KAPCSOLATOS ELSZÁMOLÁSOK

A részvénytársaság előre meghatározott összegű és névértékű részvényekből álló alaptőkével alakuló társaság, amelynél a tag (részvényes) felelőssége a társasággal szemben a részvény névértékének vagy kibocsátási értékének szolgáltatására terjed ki. A részvénytársaság kötelezettségeiért a részvényes egyébként nem felel.

1. A részvény fogalma

A részvény a tagsági jogokat megtestesítő értékpapír. A részvények azonos tagsági jogokat biztosítanak. Eltérő tagsági jogokat biztosító részvények is kibocsáthatók.

Azonos jogokat biztosító részvények egy részvényfajtát alkotnak. A részvényfajtához fűződő jogokat, valamint az egyes részvényfajtán belül kibocsátásra kerülő részvények számát és névértékét az alapszabályban kell megállapítani. Egy részvényfajtához tartozó részvények azonos névértékűek. Az összes részvény névértékének összege a részvénytársaság alaptőkéje.

A részvények névértéken aluli kibocsátása semmis. A részvényen fel kell tüntetni a részvénytársaság cégnevét és székhelyét, a részvény sorszámát, névértékét, azt, hogy névre szóló, vagy bemutatásra szóló, az előbbi esetben a tulajdonos nevét, a részvény fajtáját és az ahhoz fűződő, az alapszabályban meghatározott jogokat, a kibocsátás időpontját, a kibocsátáskori alaptőke nagyságát és a részvények számát stb.

1.1. Részvényutalvány. Ideiglenes részvény

A részvénytársaság a cégjegyzékben történő bejegyzésig az alaptőke befizetett részéről részvényutalványt, a bejegyzés után a részben befizetett alaptőkéről ideiglenes részvényt állíthat ki.

A részvényutalvány és az ideiglenes részvény névre szóló, amelyen fel kell tüntetni a részvényes által a kiállításig befizetett összeget.

A részvényesnek a társaság cégjegyzékbe történt bejegyzése és az alaptőke teljes befizetése után jár a részvény.

A bemutatásra szóló részvény szabadon átruházható. A névre szóló részvény

átruházása a névre szóló részvényre írt nyilatkozattal történik a részvény első oldalán (előoldalán), illetve a hátoldalán (hátirat), vagy a részvényhez csatolt toldaton.

Az átruházás akkor hatályos, ha az új tulajdonos neve a részvénykönyvben szerepel.

A részvénytársaság igazgatósága a névre szóló részvényekről részvénykönyvet vezet, amelyben nyilvántartja a részvénytulajdonosok nevét (céget) és lakcímét (székhelyét).

1.2. Elsőbbségi részvény

Az elsőbbségi részvény – legfeljebb az alaptőke feléig bocsátható ki – más részvényfajtát megelőzően jogosít osztalékra a részvényesek között felosztható adózott (tiszta) eredményből. Lehet olyan elsőbbségi részvény is, amely az egyéb részvényhez viszonyítva eltérő, de kedvező szabályt állapít meg. Az elsőbbségi részvényhez kapcsolódó szavazati jog az alapszabályban korlátozható vagy kizárható.

1.3. Amortizálódó részvény

Az alapszabály olyan névre szóló reszvény kibocsátást is lehetővé tehet, amely meghatározott idő eltelte után, közcélra létrehozott alapítvány vagy egyesület tulajdonába megy át (ún. amortizálódó részvény). Az átadáskor a névértéknek megfelelő összeg a kedvezményezett szervezetet, a névérték és az árfolyamérték között különbözet a részvényest illeti meg.

Ha részvénytársaság a meghatározott idő eltelte előtt jogutód nélkül megszűnik, a részvényesek névértékének időarányos hányadát, de legalább a névérték évi öt százalékát a kedvezményezett szervezet részére kell kifizetni.

Ha a kedvezményezett szervezet tagjai a részvénytársaság főfoglalkozású dolgozói, és létszámuk 50 fő felett van, az alapszabály előírhatja, hogy a részvények után járó mindenkori osztalék vagy annak egy része az alapszabályban meghatározott feltételek szerint e szervezetet illeti meg.

1.4. Dolgozói részvény

Az alapszabály rendelkezéseinek megfelelően ingyenes vagy kedvezményes áron megszerezhető, névre szóló, átruházható dolgozói részvények is kibocsáthatók a felemelt alaptőke legfeljebb tíz százalékáig. Ilyen részvényeket csak az adózott (tiszta) eredményből, az alaptőke egyidejű felemelése mellett lehet kibocsátani.

A dolgozói részvény a dolgozói munkaviszony megszűnése (pl. elhalálozás) esetén – a nyugdíjazást kivéve – a társaságot vételi jog illeti meg, amelyet legalább névértéken köteles a részvénytársaság megvásárolni.

Az alapszabály rendelkezéseinek megfelelően előre meghatározott mértékű kamatra jogosító részvények is kibocsáthatók, az alaptőke tíz százalékát meg nem haladó mértékben.

A kamatozó részvény tulajdonosát a részvény névértéke után a részvényben megjelölt kamatláb alapján számított kamat megilleti akkor is, ha a társaságnak az

adott évben nincs adózott (tiszta) eredménye. A kamaton felül a részvénytulajdonost más jogok is megilletik, pl. osztalékhoz való jog.

1.5. Részvénnyé átváltoztatható kötvény

Részvényessé átváltoztatható kötvény kibocsátása esetén a kötvényes kérésére a kötvényt részvénnyé lehet átalakítani. Az átváltoztatható kötvény korlátozott kockázatvállalás a vállalkozás elején, ami a részvénnyé történő átalakítás során fokozott kockázatvállalássá alakul át. Az átváltoztatható kötvény az alaptőke feléig bocsátható ki.

1.6. Elővásárlási jogot biztosító kötvény

Az elővásárlási jogot biztosító kötvény a részvénytársaság által később végrehajtandó alaptőkeemeléshez biztosít elővásárlási jogot a kötvénytulajdonosnak a régi részvényesekkel szemben.

Mindkét kötvény feltételes részvényfajta, a kötvényesek akaratából alakítható át, illetve válik részvénnyé.

1.7. Saját részvény

A részvénytársaság az alaptőkén felüli vagyonából a saját részvényeit megszerezheti. A saját részvények együttes névértékének összege nem haladhatja meg az alaptőke egyharmadát. A társaság a megszerzett saját részvények alapján részvényesi jogokat nem gyakorolhat – az alaptőke felemelés esetét kivéve – és ezeket a részvényeket három éven belül köteles elidegeníteni.

A megszerzett saját részvényeket a részvénytársaság bevonhatja. A részvénybevonásnak ez a módja az alaptőke összegét nem csökkentheti. A névre szóló bevont részvényt a részvénykönyvből törölni kell, és mind a névre, mind a bemutatóra szóló bevont részvényt meg kell semmisíteni.

A részvénynek több tulajdonosa is lehet, akik a részvénytársasággal szemben egy részvényesnek számítanak. Jogaikat csak közös képviselőjük útján gyakorolhatják. Ha névre szóló részvény van közös tulajdonban, a közös képviselő nevét is be kell jegyezni a részvénykönyvbe.

2. A részvénytársaság alapítása

A részvénytársaság alaptőkéje biztosításának módja a részvényjegyzés. A részvénytársaság alaptőkéje nem lehet kevesebb tízmillió forintnál. A pénzbeli hozzájárulás összege alapításkor nem lehet kevesebb az alaptőke harminc százalékánál és ötmillió forintnál.

A részvényjegyző – a nem pénzbeli hozzájárulás kivételével – köteles az általa jegyzett összeg legalább 10%-át az alapítók által megjelölt bankszámlára a jegyzéssel egyidejűleg befizetni.

Ha az alapítók vagy az alakuló közgyűlés a túljegyzést visszautasította, a többletet a részvényjegyzőknek levonás nélkül vissza kell fizetni.

Az alapítás meghiúsulása esetén a részvényjegyzőknek a befizetett összeget levonás nélkül vissza kell fizetni. Az alakuló közgyűlés megnyitásáig pénzbeli hozzájárulás esetén a részvényjegyző köteles a jegyzés alkalmával fizetett összeget az általa jegyzett részvények névértékének harminc százalékára kiegészíteni.

A részvényes köteles a részvénytársaságnak a cégjegyzékbe való bejegyzéstől számított egy éven belül a részvények teljes értékét befizetni.

Ha a részvényes az esedékes befizetést késedelmesen teljesíti, évi húsz százalék kamatot köteles fizetni.

Ha a részvényes az esedékes befizetést a felhívástól számított hatvan napon belül nem teljesíti, az igazgatóság jogosult az ideiglenes részvényt – nyilvános árverés útján – értékesíteni. A befolyt összegből először a részvénytársaságnak a részvénnyel kapcsolatos követelést kell kielégíteni, míg a fennmaradó rész a korábbi részvényest illeti meg.

A részvényesnek joga van a közgyűlés által felosztani rendelt, adózott (tiszta) eredmény részvényeire jutó arányos részére (osztalék).

A részvénytársaság jogutód nélküli megszűnése esetén a részvényesnek a végelszámolás eredményeként jelentkező felosztható vagyon részvényeivel arányos részére joga van.

3. Az alaptőke felemelése és leszállítása

A részvénytársaság alaptőkéjét akkor emelheti, ha korábban kibocsátott valamennyi részvényének névértékét teljesen befizették. Ha az alaptőke felemelt részét részben vagy egészben nem pénzbeli hozzájárulással kívánják fedezni, a részvénytársaság az alaptőkét akkor is megemelheti annak értékével, ha nincs valamennyi részvényes teljesen befizetve.

Az alaptőke felemelése új részvények jegyzésével, a részvénytársaság alaptőkén felüli vagyonának alaptőkévé alakításával vagy átváltoztatható kötvény részvénnyé alakításával történik.

A részvénytársaság alaptőkén felüli vagyonát (vagy annak egy részét) alaptőke emeléssel az alaptőke részévé teheti új részvények kiállításával, vagy a korábban kiállított részvények felülbélyegzésével.

A kiállított új részvényeket a korábbi részvényeseknek a részvényeik arányában – ellenérték nélkül – átvételre kell felajánlani, amennyiben a közgyűlés nem határoz másként.

Ha a részvényes az új részvényeket a következő közgyűlés befejezéséig nem veszi át, a részvénytársaság az új részvényeket értékesítheti.

A felülbélyegzés úgy történik, hogy a korábban kibocsátott részvényen nagyobb névértéket tüntetnek fel a cégjegyzés szabályai szerinti aláírás mellett.

A közgyűlés feltételes alaptőkeemelést határozhat el, ha annak célja átváltoztatható kötvény kibocsátása.

Ha a kötvényeket a részvények névértékénél alacsonyabb összeggel bocsátották ki, új részvény kiállítására csak akkor kerülhet sor, ha a jogosultak a részvény névértéke és a kötvénybeli érték közötti különbözetet a részvénytársaságnak befizették.

Alaptőke leszállítás esetén a részvényeket a részvénytársasághoz be kell nyújtani.

Az alaptőke leszállításához mindenekelőtt a részvénytársaság tulajdonában álló részvényeket kell bevonni. Az alaptőke leszállítása történhet

- a részvények kicserélésével, lebélyegzésével, vagy azok számának csökkentésével (részvényösszevonás),
- a részvények bevonásával és a részvényekre teljesített befizetéseknek a részvényesek számára való visszafizetésével.

A felszólítás ellenére be nem nyújtott részvényeket a részvénytársaság érvénytelennek nyilvánítja.

Az érvénytelennek nyilvánított részvények helyébe a részvénytársaság új részvényeket bocsáthat ki és azokat értékesítheti. A befolyt vételárat az érdekelteknek ki kell adni, vagy – a jogosultság megállapításáig – letétbe kell helyezni.

4. A részvénytársaság megszűnése

A részvénytársaság jogutód nélküli megszűnésekor zárómérleget kell készíteni.

A végelszámolók követelhetik a részvényesektől a hátralékos befizetéseket, ha azokra a részvénytársaság tartozásainak kiegyenlítése, a végelszámolás költségeinek fedezése vagy más ok miatt szükség van.

A tartozások kiegyenlítése után fennmaradó vagyont a részvényesek között részvényeik arányában fel kell osztani.

Ha a részvényesek a részvényeikre a befizetést nem egyformán teljesítették, elsősorban a már teljesített befizetéseket kell visszatéríteni, az ezen felüli felosztható vagyont a részvények arányában kell felosztani. Ha a felosztásra kerülő vagyon nem fedezi a már teljesített befizetések visszatérítését, a hiányt a részvényesek részvényeik arányában pótolják.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

Részvénytársaságnál:

Az alaptőke könyvelése nem pénzbeli hozzájárulás esetén az alapszabályban rögzített értéken a cégjegyzékbe történő bejegyzés időpontjában mind az alapításkor, mind az alaptőke emelésekor	T 11–15 17 19 21–23 27–29	–	K 413
Az alaptőke könyvelése nem pénzbeli hozzájárulás esetén az alapszabályban rögzített értéken, amennyiben az alapszabály a cégjegyzékbe történő bejegyzés időpontjától eltérő időpontban rögzíti a teljesítést	T 386	–	K 413
Az ideiglenes részvény			
– névértékének és	T 311	–	K 413
– a kibocsátáskori értéke és névértéke közötti különbözet	T 311	–	K 999
könyvelése a cégjegyzékbe történő bejegyzés időpontjában			
A teljesen befizetett részvény			
– névértékének és	T 311	–	K 413
– a kibocsátáskori értéke és a névértéke közötti különbözet (amennyiben a kettő között eltérés van)	T 311	–	K 999
könyvelése a cégjegyzékbe történő bejegyzés időpontjában			
A részvény és az ideiglenes részvény			
– névértéke	T 386	–	K 413
– a kibocsátáskori értéke és névértéke közötti különbözet	T 386	–	K 999

könyvelése a cégjegyzékbe történő bejegyzés időpontjában		
A részvényessel szembeni követelés (be nem fizetett részvényérték) kiegyenlítésének könyvelése	T 311	– K 386
A nyilvános árverés útján befolyt összeg könyvelése		
Az árverés útján befolyt összegből a korábbi részvényest megillető összeg kifizetésének könyvelése	T 386	– K 311
Az amortizálódó részvény névértéke meghatározott hányadának kifizetése a részvénytársaság jogutód nélküli megszűnése esetén	T 413	– K 311
A részvénytársaság főfoglalkozású dolgozóiból álló kedvezményezett szervezetet megillető osztalék (hányad) könyvelése	T 484	– K 386 311
A részvénytársaságban a dolgozóknak ellenérték nélkül (ingyenesen) adott részvények névértékének, illetve a kedvezményes áron adott részvény esetében a részvény névértéke és a dolgozó által befizetett összeg különbözetének könyvelése	T 484	– K 413
Kedvezményes áron adott részvény esetében a dolgozó által befizetett összeg könyvelése	T 312	– K 413
A dolgozói részvény névértéken történő visszavásárlásának könyvelése	T 39	– K 312 vagy
	T 413	– K 312
A dolgozó halála esetén az ingyenes dolgozói részvény visszavételének könyvelése névértéken	T 413	– K 42
A dolgozó halála esetén a kedvezményes dolgozói részvény esetében a dolgozó által befizetett összeg visszafizetésének könyvelése az örökös(ök)nek	T 484	– K 312 és
	T 413	– K 42
A kamatozó részvény után a tulajdonosnak járó kamat összegének könyvelése		
– az eredményfelosztáskor,	T 489	– K 386 vagy
– az eredményfelosztást követően	T 484	– K 386
A részvénnyé átváltoztatható, illetve az elővásárlási jogot biztosító kötvény kibocsátásának könyvelése	T 311	– K 474
A kötvény részvénnyé történő átalakításakor az alaptőke emelésének könyvelése	T 474	– K 413
A részvény névértéke és a kötvény névértéke közötti különbözet könyvelése, ha a kötvények névértéke alacsonyabb a kibocsátott részvények névértékénél	T 311	– K 413
A kötvény visszafizetésének könyvelése, amennyiben a részvényes nem kéri a részvénnyé történő átváltást	T 474	– K 311
A részvénytársaság által megvásárolt saját részvény vételi árfolyamának könyvelése	T 39	– K 311
A megszerzett, saját részvények vételkori árfolyamon kimutatott összegének kivezetése a bevonás időpontjában	T 42	– K 39
A részvényesnek járó osztalék könyvelése		
– az eredményfelosztáskor,	T 489	– K 386 vagy
– az eredményfelosztást követően	T 484	– K 386
A részvénytársaság jogutód nélküli megszűnése esetén a vagyon felosztásának könyvelése részvényesek között	T 413 42 43	– K 386
		és
	T 386	– K 11–15 17 19 21-23

			27-29 311 39
A felhalmozott vagyon (hányad) alaptőkévé alakításának könyvelése részvények kiállításával, vagy a korábban kiállított részvények felülbélyegzésével	T 42	–	K 413
A felhalmozott vagyon (hányad) alaptőkévé alakításakor a részvényes által fel nem vett részvény értékesítésének könyvelése	T 311	–	K 42
Az alaptőke leszállításának könyvelése a részvények kicserélésével, lebélyegzésével és részvényösszevonással	T 413	–	K 42
Az alaptőke leszállításának könyvelése a részvények bevonásával és a részvényesek részére történő visszatérítésével	T 413	–	K 311 386
Az érvénytelennek nyilvánított részvények helyébe kibocsátott új részvények értékesítésének könyvelése	T 311	–	K 389
Az új részvények értékesítéséből az érdekelteket megillető összeg könyvelése	T 389	–	K 311
A társaság jogutód nélküli megszűnése esetén a hátralékos követelések részvényesek által befizetett összegének könyvelése	T 311	–	K 386

Részvénytársaság tagjánál:

A jegyzett részvények könyvelése nem pénzbeli hozzájárulás esetén a részvénytársaságba bevitt eszközök könyv szerinti értékén a cégjegyzékbe történő bejegyzés időpontjában	T 39	–	K 11–15 17 19 21–23 27–29
		és	
	T 18	–	K 39
A részvénytársaságba bevitt eszközök könyv szerinti értékének kivezetése, ha a nem pénzbeli hozzájárulás időpontja eltér a cégjegyzékbe történő bejegyzés időpontjából	T 39	–	K 386
A részvénytársaságba bevitt eszközök alapszabályban rögzített értéke és a könyv szerinti értéke közötti különbözet könyvelése, ha az alapszabály szerinti érték a magasabb	T 39	–	K 42
A részvénytársaságba bevitt eszközök könyv szerinti értéke és az alapszabályban rögzített értéke közötti különbözet könyvelése, ha a könyv szerinti érték a magasabb	T 42	–	K 39
A részvénytársaság cégjegyzékbe történő bejegyzéséig befizetett összeg (részvényutalvány) könyvelése	T 386	–	K 311
A részvénytársaság alapításának meghiúsulása, illetve túljegyzés miatt történő visszautasítás esetén a befizetett összeg visszautalásának könyvelése	T 311	–	K 386
A cégjegyzékbe történt bejegyzés után az ideiglenes részvény értékének könyvelése	T 39	–	K 386
A részvény kibocsátáskori értéke és az ideiglenes részvény értéke közötti különbözet könyvelése a cégjegyzékbe történt bejegyzés időpontjában			
A részvény kibocsátáskori értéke és az ideiglenes részvény értéke közötti különbözet pénzügyi teljesítésének könyvelése	T 386	–	K 311
A részvénytársaságba bevitt eszközök könyv szerinti értékének kivezetése, ha a nem pénzbeli hozzájárulás időpontja az alapszabályban eltér a cégjegyzékbe történő bejegyzés időpontjától	T 386	–	K 11–15 17 19 21–23 27–29
		és	
	T 18	–	K 386

A részvények eladási árfolyamának könyvelése	T 33 311	– K 389
A részvények vételi árfolyama, illetve kibocsátáskori értéke kivezetésének könyvelése	T 389	– K 39
Az árverés útján befolyt, a társaság által átutalt összeg könyvelése	T 311	– K 389
Az elárverezett részvények könyv szerinti értéke kivezetésének könyvelése	T 389 386	– K 39
A részvény eladásakor jelentkező árfolyamkülönbözet könyvelése az eladás időpontjában	T 899 T 389	– K 389 vagy – K 999
A megvásárolt részvény vételkori árfolyamának könyvelése	T 39	– K 44 311
Az amortizálódó részvény névértéken történő kivezetésének könyvelése a kedvezményezett szervezetnek történő átadás időpontjában, illetve a társaság jogutód nélküli megszűnése esetén	T 42	– K 389
Az amortizálódó részvény kibocsátáskori értékének kivezetése a kedvezményezett szervezetnek történő átadás időpontjában	T 389	– K 39
A kedvezményezett szervezetnek történő átadás időpontjában az árfolyamkülönbözet könyvelése	T 899 T 389	– K 389 vagy – K 999
A kamatozó részvény után a részvényest megillető kamat összegének könyvelése		
– az eredményfelosztáskor,	T 386	– K 489 vagy
– az eredményfelosztást követően	T 386	– K 484
A részvénnyé változtatható kötvény, illetve az elővásárlási jogot biztosító kötvény kibocsátáskori értékének könyvelése	T 3222	– K 311
A kötvény részvénnyé történő átalakításának könyvelése	T 39	– K 3222
Az átváltoztatható kötvény visszafizetésének könyvelése, amennyiben a részvényes nem kéri a részvénnyé való átalakítást	T 311	– K 3222
A részvény névértéke és a kötvény névértéke közötti különbözet könyvelése, ha a kötvények névértéke alacsonyabb a kibocsátott részvények értékénél	T 39	– K 311
A részvényest megillető osztalék könyvelése		
– eredményfelosztáskor,	T 386	– K 489 vagy
– eredményfelosztást követően	T 386	– K 484
A részvénytársaság jogutód nélküli megszűnése esetén a felosztott vagyon könyvelése, amennyiben annak összege meghaladja a részvények könyv szerinti értékét	T 11–15 17 19 21–23 27–29 311 39	– K 39 42
A részvénytársaság jogutód nélküli megszűnése esetén a felosztott vagyon könyvelése, amennyiben annak összege a részvények könyv szerinti értékét nem haladja meg	T 11–15 17 19 21–23 27–29 311 39 42	– K 39
A felhalmozott vagyon (hányad) alaptőkévé alakításának könyvelése részvények kiállításával, vagy a korábban kiállított részvények felülbélyegzésével	T 39	– K 42

Az alaptőke leszállításának könyvelése a részvények kicserélésével, lebélyegzésével és részvényösszevonással	T 42	– K 39
Az érvénytelenített részvény könyv szerinti értéke kivezetésének könyvelése	T 389	– K 39
Az érvénytelenített részvényekért kapott érték könyvelése	T 311	– K 389
A társaság jogutód nélküli megszűnése esetén a hátralékos tartozás kiegyenlítésének könyvelése	T 386	– K 311

XVI. fejezet

A KORLÁTOZOTT FELELŐSSÉGŰ TÁRSASÁGOKKAL KAPCSOLATOS ELSZÁMOLÁSOK

1. Az alapítás elszámolása

A korlátolt felelősségű társaság (a továbbiakban: kft) olyan gazdasági társaság, amely előre meghatározott összegű törzsbetéttekből álló törzstőkével alakul. A kft-ben a tag felelőssége a társasággal szemben törzsbetétének szolgáltatására és a társasági szerződésben meghatározott egyéb vagyoni hozzájárulás teljesítésére terjed ki. A tag a társaság tartozásáért vagyonával nem felel.

A kft. alapítói vagyona a törzstőke, amely az egyes tagok törzsbetéteinek összessége. A kft. törzstőkéjének összege nem lehet kevesebb egymillió forintnál.

A kft. tagjai természetes és jogi személyek egyaránt lehetnek. A tagok vagyoni hozzájárulása a törzsbetét, amelynek értéke nem lehet kevesebb százezer forintnál, és annak tízezerrel mindig oszthatónak kell lennie.

A társasági törvény előírásai szerint a kft. alapításakor a pénzbeli betétek összege nem lehet kevesebb a törzstőke harminc százalékánál és ötszázezer fointnál. Minden tag csak egy törzsbetéttel rendelkezik, de egy törzsbetétnek több tulajdonosa is lehet.

A kft. alapításakor az alapító tagnál a törzsbetét átadása nem jelent vagyonváltozást, csupán az eszközök összetételében következik be módosulás (a törzsbetétként átadott eszközök nem az alapító tagnál, hanem a kft-nél működnek).

A társasági törvény lehetővé teszi azt, hogy a pénzbeli törzsbetétek értékének maximum 50%-át nem az alapításkor, hanem az alapítást követő egy éven belül fizessék meg a tagok.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK A TAGNÁL:

A hatályos előírások szerint a kft. alapító tagja saját mérlegében elkülönítetten (befektetett eszközként) köteles szerepeltetni a kft. alapításához rendelkezésre bocsátott eszközöket. Az elkülönített nyilvántartást a 39. Befektetett eszközök számlacsoport keretében megnyitott számlán kell vezetni.

A kft-nek a törzstőke részeként átadott állóeszközök bruttó értékének kivezetése	T 39	–	K 11–13 15, 17
A kft–nek a törzstőke részeként átadott állóeszközök elszámolt értékcsökkenésének kivezetése	T 18	–	K 39

A kft-nek a törzstőke részeként átadott beruházás felmerült költségeinek kivezetése	T 39	– K 19
A kft-nek a törzstőke részeként átadott vásárolt készletek beszerzési áron (árkülönbözettel kiegészített elszámolóáron) számított értékének könyvelése	T 39	– K 21–23 27–29
A kft-nak a törzstőke részeként átadott szellemi termék nyilvántartási áron számított értékének könyvelése	T 39	– K 234
A kft-nek a törzstőke részeként átadott saját termelésű készletek értékének könyvelése (kapcsolódó tétel: T 81–87 – K 25, 26, 71–77)	T 39	– K 91–97
A társasági szerződésben meghatározott pénzben teljesítendő törzsbetétek értékének könyvelése	T 39	– K 386
A társasági szerződésben meghatározott pénzben teljesítendő törzsbetétek összegéből az alapításkor befizetett összeg könyvelése a bankbizonylat alapján	T 39	– K 311 316
A kft-nek a törzstőke részeként átadásra kerülő vagyoni értékű jogok felvétele a vagyonba az alapítást megelőzően	T 14	– K 42
A kft-nek a törzstőke részeként átadott vagyoni értékű ogok könyvelése	T 39	– K 14
A kft-nek a törzstőke részeként átadott állóeszközök nettó értéke, a készletek nyilvántartási értéke és a társasági szerződésben meghatározott érték közötti különbözet összegének könyvelése	T 39 T 42	– K 42 vagy – K 39

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK A KORLÁTOLT FELELŐSSÉGŰ TÁRSASÁGNÁL

Az újonnan alapított kft-nek a megalakulás időpontjában nyitó leltárt és nyitó mérleget kell készíteni.

A tagoknál a törzstőke részeként átvett állóeszközök társasági szerződésben meghatározott értékének könyvelése	T 11–13 15, 17	– K 414
A tagoktól a törzstőke részeként átvett vásárolt készletek társasági szerződésben meghatározott értékének könyvelése	T 21–22 27–29	– K 414
A tagoktól a törzstőke részeként átvett beruházás társasági szerződésben meghatározott értékének könyvelése	T 19	– K 414
A tagoktól a törzstőke részeként átvett szellemi termék társasági szerződésben meghatározott értékének könyvelése	T 234	– K 414
A tagoktól a törzstőke részeként átvett saját termelésű készletek társasági szerződésben meghatározott értékének könyvelése	T 21–23	– K 414
A társasági szerződésben meghatározott pénzben teljesítendő törzsbetétek összegének könyvelése	T 386	– K 414
A társasági szerződésben meghatározott pénzben teljesített törzsbetétek összegének könyvelése a bankbizonylat alapján	T 311	– K 414 (386)
A tagoktól a törzstőke részeként átvett vagyoni értékű jogok társasági szerződésben meghatározott értékének könyvelése	T 14	– K 414

2. A tagok részesedése az eredményből, a pótbefizetések teljesítése

A korlátolt felelősségű társaság adózott eredményéből a tagokat megillető részesedés összegét a törzsbetétek arányában kell a tagok között felosztani. Abban az esetben, ha a kft. adózott eredményének összege pozitív, tagjainak részesedést fizet az adózott eremény terhére. A tagok a kft-től kapott részesedés összegét az adózott eredményük javára számolhatják el.

Ha a kft adózott eredménye negatív és más, az adózott eredmény javára elszámolható összegek könyvelése, illetve a tartalékvagyon felhasználása után a tiszta eredmény negatív, a kft felhatalmazott vagyona csökken. A társasági szerződésben a tagok megállapodhatnak abban, hogy a kft veszteséges működése esetén a tagok a veszteség felezésére pótbefizetést teljesítenek. A társasági szerződésben kell meghatározni a pótbefizetés maximális összegét (általában a törzstőke meghatározott százalékában). A pótbefizetés a tag törzsbetétjét nem növeli.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK A KORLÁTOLT FELELŐSSÉGŰ TÁRSASÁGNÁL:

Az adózott eredményből a tagokat megillető részesedés összegének könyvelése	T 489	– K 386
A tagokat megillető részesedés összegének pénzügyi rendezése	T 386	– K 311
A tagok által teljesítendő pótbefizetés összegének könyvelése	T 386	– K 42
A tagok által teljesített pótbefizetés pénzügyi rendezése	T 311	– K 386

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK A KFT TAGJÁNÁL:

A kft-tól járó részesedés összegének könyvelése	T 386	– K 489
A kft-tól átutalt részesedés összegének könyvelése	T 311	– K 386
A társasági szerződésben meghatározott pótbefizetési kötelezettség könyvelése	T 42	– K 386
A társasági szerződésben meghatározott pótbefizetés pénzügyi rendezése	T 386	– K 311

3. A törzstőke felemelése, leszállítása

A társasági törvény a törzstőke felemelésének kétféle módját teszi lehetővé:
- új törzsbetétek befizetésével vagy
- a társaság törzstőkén felüli (felhalmozott) vagyonából.

Abban az esetben, ha a kft-nek pótlólagos tőkére van szüksége, új törzsbetétek, tagok vagy kft-be belépni kívánó kívülállók által történő befizetésére hozhat határozatot a taggyűlés. Az új törzsbetétek befizetésével megvalósuló törzstőke felemelésére az alapításkori törzstőke befizetés (szolgáltatás) szabályai érvényesek, azaz
- az új törzsbetét értéke sem lehet százezer forintnál kisebb értékű,
- a készpénzben teljesítendő törzsbetét szolgáltatása esetén lehetőség van a készpénz egy részének későbbi befizetésére,
- a törzsbetétek szolgáltathatók nem pénzbeli formában is.

Ez esetben is fennáll a nem pénzbeli betétek értékelésére vonatkozó alapításkori szabály, a tag felelőssége a törzsbetét értékéért, és érvényesek a késedelmes, illetve nem teljesített törzsbetét-befizetés szabályai.

Ha a kft a törzstőkén felüli (felhalmozott) vagyonából emeli fel a törzstőkét, akkor pótlólagos vagyonhoz nem jut, csak a saját vagyon összetétele változik meg.

Mindkét formában végrehajtott törzstőke felemelését be kell jegyeztetni a cégjegyzékbe.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK A KORLÁTOLT FELELŐSSÉGŰ TÁRSASÁGNÁL:

Törzstőke felemelés esetén az új törzsbetét pénzben teljesítendő értékének könyvelése	T 386	– K 414

Törzstőke felemelés esetén az új törzsbetét pénzben szolgáltatott értékének könyvelése	T 311	– K 386
Törzstőke felemelés esetén az új törzsbetét nem pénzben szolgáltatott értékének könyvelése	T 11–15 17, 19 21–23 27–29	– K 414
Törzstőke felemelésének könyvelése a törzstőkén felüli (felhalmozott) vagyonból	T 42	– K 414

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK A KFT TAGJÁNÁL:

Törzstőke felemelésekor a pénzben teljesítendő új törzsbetét értékének könyvelése	T 39	– K 386
Törzstőke felemelésekor a pénzben szolgáltatott új törzsbetét értékének könyvelése	T 39 (386)	– K 311
Törzstőke felemelésekor a nem pénzben teljesített új törzsbetét értékének könyvelése	T 39	– K 11–15 17, 19, 21–23 27–29
A törzstőkén felüli vagyonból történt törzstőke felemelés miatt a törzsbetétek értékének növekedése	T 39	– K 42

A törzstőke leszállításakor is figyelembe kell venni az alapításra vonatkozó minimális értéke, azaz

– a leszállított törzstőke értéke nem lehet kisebb egymillió forintál,
– a törzsbetétek legkisebb összege nem lehet kevesebb százezer forintnál.

Mivel a törzstőke leszállítása elsősorban a hitelezők érdekeit és biztonságát érinti, szükséges, hogy a törzstőke leszállítás szándékát a társaság hitelezőivel tudassák.

A törzstőke leszállítás végrehajtható:

– a tagok részére törzsbetétek egy részének visszafizetésével,
– a kizárt tag üzletrészének bevonásával,
– a tag megszűnése (vagy halála) miatt.

A törzstőke leszállítást a cégjegyzékbe be kell jegyezni.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK A KORLÁTOLT FELELŐSSÉGŰ TÁRSASÁGNÁL:

Törzstőke leszállítás esetén a pénzben visszafizetendő törzsbetétek értékének könyvelése	T 414	– K 386
Törzstőke leszállítás esetén a pénzben visszafizetett törzsbetétek értékének könyvelése	T 386	– K 311
Törzstőke leszállítás esetén a nem pénzbeli törzsbetétek visszaadásának könyvelése	T 414	– K 11–15 17, 19 21–23 27–29
A kizárt tag üzletrészének bevonása törzstőke leszállítással	T 414	– K 42

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK A KFT TAGJÁNÁL:

Törzstőke leszállítás esetén a pénzben visszafizetendő törzsbetét értékének könyvelése	T 386	– K 39
Törzstőke leszállítás esetén a pénzben visszafizetett törzsbetét értékének könyvelése	T 311	– K 39 (386)

Törzstőke leszállítás esetén a nem pénzbeli törzsbetétek visszavételének könyvelése	T 11–15 17, 19 21–23 27–29	– K 39

4. A korlátolt felelősségű társaság megszüntetése

A társasági törvény felsorolja a társaságok megszűnésének lehetséges okait. Abban az esetben, ha a kft jogutód nélkül szűnik meg – a tartós fizetésképtelenség miatt indított felszámolási eljárás kivételével –, végelszámolát kell készíteni.

A végelszámolás befejezése után, a tartozások kiegyenlítését követően megmaradó vagyon a kft tagjai között törzsbetéteik arányában felosztható. Speciális szabály a kft megszűnésekor, hogy a hitelezők kiegyenlítése után fennmaradó vagyonból először a pótfizetéseket kell visszafizetni.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK A KORLÁTOLT FELELŐSSÉGŰ TÁRSASÁGNÁL:

A tagoknak visszadott állóeszközök bruttó értékének könyvelése	T 414	– K 11–15 17
A tagoknak visszaadott állóeszközök elszámolt értékcsökkenésének könyvelése	T 18	– K 414
A tagoknak visszaadott vásárolt készletek nyilvántartási áron számított értékének könyvelése	T 414	– K 21–23 27–29
A tagoknak visszautalt pénzeszközök könyvelése	T 414	– K 311
A tagok által teljesített pótbefizetések visszafizetendő összegének könyvelése	T 42	– K 386
A tagok által teljesített pótbefizetések visszafizetett összegének könyvelése	T 386	– K 311
A törzstőkét meghaladó saját vagyon (felhalmozott vagyon) értékének visszaadása pénzben vagy egyéb vagyontárgy formájában	T 42	– K 311 11–15 17, 19 21–23 27–29

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK A KFT TAGJÁNÁL:

A kft-től visszavett állóeszközök bruttó értékének könyvelése	T 11–15 17	– K 39
A kft-től visszavett készletek nyilvántartási áron számított értékének könyvelése	T 21–23 27–29	– K 39
A kft által visszautalt pénzeszközök összegének könyvelése	T 311	– K 39
A teljesített pótbefizetés visszafizetendő összegének könyvelése	T 386	– K 42
A teljesített pótbefizetés visszautalt összegének könyvelése	T 311	– K 386
A törzstőkét meghaladó saját vagyon (felhalmozott vagyon) értékének visszavétele pénz vagy egyéb vagyontárgy formájában	T 311 11–15 17, 19 21–23 27–29	– K 39
A kft-be befektetett eszközök értéke változásának könyvelése vagyonváltozásként	T 39 T 42	– K 42 vagy – K 39

XVII. fejezet

AZ EXPORT FŐVÁLLALKOZÁSOK ELSZÁMOLÁSA

Az export fővállalkozási tevékenység előmozdításáról a többször módosított 9/1975. (Kk. É. 1/1976) KkM–PM–MNB együttes utasítás rendelkezik. Az együttes utasítás az export fővállalkozások eredményének elszámolására vonatkozó előírásokat részletesen tartalmazza, de nem foglalkozik az elszámolható eredmény megállapításának elszámolási rendjével.

Az export fővállalkozási tevékenység folyamata általánosságban, keret-jelleggel szabályozott. A fővállalkozó döntési, felelősségi körébe tartozik, hogy a keret-szabályokat milyen tartalommal tölti meg, hogyan szabályozza a költségek, az árbevétel leszámolását. A következőkben az export fővállalkozások olyan elszámolási rendjét mutatjuk be, amely a reálisabb eredmény megállapítása érdekében az általános előírásokat az export fővállalkozások sajátosságaira tekintettel alkamazza.

1. Az export fővállalkozás fogalma, jellemzői

A már hivatkozott együttes utasítás szerint: export fővállalkozásnak kell tekinteni minden olyan tevékenységet, ahol egy vállalkozó (a fővállalkozó) más vállalkozók és a saját tevékenységét összehangolva arra vállal kötelezettséget, hogy a megrendelő részére a teljes beruházást, vagy a beruházás több állóeszközből álló, önálló feladat ellátására alkalmas komplex gazdasági-műszaki egységét megvalósítja. Ezzel szemben az export vállalkozás olyan tevékenység, amikor a vállalkozó a vállalkozási szerződés alapján külföldi megrendelő részére végez valamilyen tevékenységet. A két fogalom egymás mellé állítása alapján megállapítható: az export fővállalkozás több, mint az export vállalkozás, de az export vállalkozás is más, mint az áruexport. Erre utal az együttes utasítás is: a szellemi értékek exportja (szakemberküldés, tervezési tevékenység, szakemberek képzése), valamint a szerelési és építési tevékenység exportja – lehetőség szerint – áruexporthoz, elsősorban komplett berendezések exportjához kapcsolódjék és ezek szállítását segítse elő. A komplett berendezéseket úgy kell a külföldi megrendelőnek eladni, hogy azt fel is szerelik, üzembe is helyezik, biztosítják az üzemeltetés tárgyi és személyi feltételeit (ideértve a tervezési, és a szükség szerinti építési tevékenységet is). Ha ezeket figyelembe veszik, egyértelmű, hogy az export fővállalkozás vállakozói szabályainak kialakításakor az áruexportra vonatkozó számviteli, elszámolási előírások csak korrekciókkal alkalmazhatók, továbbá az export fővállalkozás és az export vállalkozás elszámolási szabályai

között sok a közös vonás, különösen akkor, amikor az export vállalkozás szerelési és/vagy építési tevékenységre irányul.

Az export fővállalkozás néhány áruexporttól eltérő sajátossága:

a) A külföldi megrendelő részére a teljes beruházást, önálló feladat ellátására alkalmas gazdasági-műszaki egységét a fővállalkozónak az országhatáron kívül, a megrendelő által kijelölt helyen, az adott ország hatósági előírásai, megkötései, engedélyei megtartása mellett kell megvalósítania. Ide a telephelytől különböző távolságra, a hazaitól, de egymástól is eltérő körülményekkel rendelkező munkahelyre a fővállalkozónak vagy alvállalkozójának fel kell vonulnia, gépet, munkaerőt kell odaszállítania, ott hosszabb-rövidebb ideig tartózkodva munkát végeznie, majd az adott munka befejezése után, más munkahelyre vonulnia az adott országon belül, vagy más országba vagy visszatérnie Magyarországra. A külföldi munkahelyre településsel kapcsolatos éa a konkrét fővállalkozás megvalósítása előtt felmerült költségek, a munkavégzés helyén való tartózkodás többletköltségei az árbevételben külön tételben – általában – nem térítheték meg, azok fedezete csak a fővállalkozás műszaki megvalósulásával arányosan térül meg.

b) Az export fővállalkozás komplett berendezések helyszínre szállítását és felszerelését feltételezi. Ezeket vagy Magyarországról viszik ki, vagy harmadik országban, vagy a fővállalkozás helyszínén vásárolja meg és szereli fel a fővállalkozó. A komplett berendezések azonban nem áruk, azok a fővállalkozás részét képezik.

c) A komplett berendezések szerelése (főként, ha az még építéssel is együttjár) igen nagy mennyiségű és súlyú anyag beépítését igényelheti. Ezen anyagokat, szerkezeteket

- vagy a megrendelő bocsátja a helyszínen térítésmentesen rendelkezésre,
- vagy a fővállalkozó Magyarországról viszi ki,
- vagy a fővállalkozó Magyarország és az adott ország között lévő országban vásárolja meg, s viszi a munkavégzés helyszínére,
- vagy az adott országban vásárolja meg, stb.

A b) és c) pontban leírtakból következik, hogy jelentős a szállítási és rakodási költség, s azt – esetenként – az áruk devizafuvarjától eltérően kell minősíteni.

d) Az export fővállalkozás jellegéből adódó további sajátosságok:

- a viszonylag hosszú átfutási idő,
- a fővállalkozás helyszínén egyidejűleg több vállalkozó végezhet munkát, amelyeket össze kell hangolni,
- számolni kell a hazaitól lényegesen eltérő időjárási, természeti körülményekkel is.

e) Sajátos az export fővállalkozás árának meghatározása is, hiszen az ár kiélezett piaci viszonyok között alakul ki, általában az ügylet teljes árán belül csak a fizetési feltételek kerülnek kikötésre, amelyek viszont nem mindig vannak összhangban a műszaki teljesítéssel, sőt gyakran nincs is kapcsolat a fizetési feltételek és a fővállalkozás műszaki megvalósulása között.

f) Elszámolási szempontból lényegesen eltérő lehet a szabályozás, attól függően, hogy a fővállalkozó külkereskedelmi vállalkozó (amelyik csak szervezi, koordinálja a munkát, összehangolja a termékszállítást és szerelést stb.), vagy termelő vállakozó (amelyik saját ipari, építőipari tevékenységét koordinálja más vállalkozók tevékenységével, ideértve a saját vagy más vállalkozó termékszállításával való kapcsolat biztosítását, öszehangolását is).

2. Az export fővállalkozás árbevétele

Az export fővállalkozás árbevételét is a teljesítés időszakában és a vevőknek kiállított (elküldött) számlákkal vagy a kapott ellenértékkel egyezően kell könyvelni.

Mit értünk teljesítés alatt?

Export fővállalkozásnál teljesítés alatt a külföldi megrendelővel kötött fővállalkozói szerződésben foglalt feltételek teljesítését kell érteni. Ez az esetek többségében a fővállalkozás szerinti beruházás üzembe helyezését, „kulcsra kész" átadását jelenti. Ebből következik, az áruk exportjának elszámolására előírtak az export fővállalkozás árbevételének elszámolásánál általában nem alkalmazhatók. Így az export fővállalkozás teljesítéséhez szükséges áru (berendezés, gép stb.) kiszállítása, az országhatáron való átlépése csak akkor lehet jogcím az export árbevétel elszámolására, ha a külföldi megrendelő az export fővállalkozás részteljesítéseként elismeri, véglegesen átveszi. Ha az export fővállalkozáshoz szükséges áru (berendezés, gép stb.) hajóba rakásával, az országhatár átlépésével a fővállalkozás helyszínére való megérkezésével csak a részfizetési feltételek teljesültek, de az árut a megrendelő nem vette át, akkor az export árbevétel elszámolásának nincsenek meg a feltételei.

A hivatkozott együttes utasítás az export fővállalkozások egyes ügyletei (kötései) eredményének elszámolásáról intézkedik. Az eredmény nem más, mint az árbevétel és az elszámolt önköltség különbözete. Ebből viszont az is következik, hogy az eredményelszámolás szabályainak rögzítésével az export árbevétel elszámolásának feltételei is meghatározásra kerültek.

Mikor lehet az export fővállalkozás árbevételét elszámolni?

(Az export árbevétel elszámolásának bizonylata a fővállalkozói szerződés szerinti devizában kiállított számla.)

a) Az export fővállalkozás végleges átadásakor, a szerződésben kikötött feltételek szerinti teljesítés (üzembe helyezés, kulcsra kész átadás) elismerésekor, az erről kiállított devizaszámla alapján.

Végleges átadás az egyes komplett egységek vonatkozásában az, ha egy megrendelés több azonos, egyenként önmagában is komplett berendezés szállítására vonatkozik (osztható szolgáltatás), s az egyes komplett egységek teljesítésének, átvételének elismerése és azoknál a szerződés szerinti fizetés is megtörtént.

b) Az export fővállalkozás ideiglenes (fenntartásos) átadásakor, az erről kiállított devizaszámla alapján, ha a szerződésben az ehhez kapcsolt feltételek (pl. meghatározott ideig tartó zavartalan működés) teljesítésének módjáról és pénzügyi feltételeiről külön intézkedtek (a garanciális időre a szerződéses árból meghatározott összeget visszatartanak), vagy ezekről külön megállapodást kötnek. (A devizaszámlába a visszatartott összeggel csökkentett érték kerül beállításra.)

c) Szakaszosan történhet az export árbevétel elszámolása abban az esetben, ha
- külföldi szerződésben konkrét teljesítési és elszámolási szakaszokat állapítanak meg,
- ezeket a fővállalkozó teljesíti, a külföldi vevő pedig a szerződésnek megfelelő teljesítést elismeri,
- a vevő az erre eső (kikötött) devizaellenértéket átutalja (a szerződésnek megfelelően pénzügyileg rendezi).

Itt tehát az export árbevétel elszámolásának az a feltétele, hogy a külföldi megrendelővel kötött szerződésben foglalt teljesítési (részteljesítési) feltételeket a

fővállalkozó teljesítette, ezt a külföldi megrendelő igazoltan elismerte (a devizában kiállított számlát, részszámlát, az abban foglaltakat aláírásával elismerte) és annak ellenértékét átutalta.

Gyakran előfordul, hogy a külföldi megrendelővel kötött szerződésben teljesítési, részteljesítési feltételeket rögzítenek, esetleg a részteljesítéshez kötik a részfizetéseket, a részteljesítési, teljesítési feltételek teljesülését a külföldi megrendelő az esedékes részfizetés átutalásával elismeri, de a devizában kiállított számlát, részszámlát nem igazolja. Ez esetben az export árbevétel elszámolásának az is feltétele, hogy a fővállalkozói szerződés szerinti összes teljesítmény (a fővállalkozás műszaki megvalósulása) előre meghatározott és a szerződéshez kapcsolódóan rögzített módon felbontásra kerüljön, az elszámolásra kerülő teljesítmény értéke ebből devizában megállapítható legyen és erről a devizaszámlát ki lehessen állítani.

d) Szakaszosan történhet az export árbevétel elszámolása abban az esetben is, ha

- a külföldi szerződésben konkrét teljesítési és elszámolási szakaszokat ugyan nem állapítanak meg,
- de a külföldi vevő bizonyos szakaszok teljesítését követően részfizetést teljesít.

Ez esetben a fővállalkozói szerződésben a részfizetés feltételeiben állapodtak meg, azokat a fővállalkozó teljesítette, a külföldi vevő pedig részfizetést teljesít. Az árbevételként elszámolásra kerülő összeg mögött azonban ez esetben is műszaki teljesítménynek kell lenni. Ha ezen műszaki teljesítményeket a külföldi szerződésben nem lehet, nem kell rögzíteni, akkor azt a fővállalkozónak kell a valós elszámolás érdekében naturálisan is és a szerződés szerinti devizában is rögzítenie. A műszaki megvalósulás ezen szakaszát előre – jól körülhatároltan – kell meghatározni és a szerződéshez kapcsolódóan rögzíteni, hogy a fővállalkozás teljesítése, annak ráfordításai folyamatosan is és utólag is ellenőrizhetők legyenek.

3. Az export árbevétellel kapcsolatos fuvardíjak elszámolása

Export fővállalkozás esetén (mivel az az esetek többségében szerelési és építési munkákat is magában foglal) a határállomástól a külföldi rendeltetési állomásig felmerülő, a gépek, berendezések, szerkezetek, anyagok szállításával, rakodásával kapcsolatos költségek általában időben korábban megjelennek, mint ahogyan a fővállalkozáshoz kapcsolódóan árbevételt el lehet számolni. Ezek a szállítási és rakodási költségek a vállalkozás összegéhez viszonyítva is jelentős nagyságúak.

Az export fővállalkozásnál – az árbevétel elszámolásának sajátosságai miatt – a devizafuvarnak csak az árbevétellel (azaz a teljesítménnyel) arányos elszámolása biztosíthatja azt, hogy az export fővállalkozás eredményét a lökésszerűen jelentkező devizafuvar ne torzítsa. Így az export fővállalkozással összefüggő szállítási és rakodási költséget nem lehet lekönyvelni addig, amíg az export fővállalkozás árbevétele elszámolásra nem került, azaz az export fővállalkozás szállítási és rakodási költségével nem lehet más exporttevékenységek árbevételét csökkenteni.

Minden devizafuvar csökkenti az export árbevételt? Az export fővállalkozásoknál a válasz egyértelműen: nem.

A fővállalkozói (vállalkozói) tevékenységhez külföldön használt állóeszközök, fogyóeszközök kiszállításával, a felvonuláshoz, a munkahelyre településhez szüksé-

ges anyagok szállításával kapcsolatos költségek (még ha devizában fizették is azokat) nem csökkenthetik az export árbevételt, azokat költségként kell elszámolni. (Részletesen a 4.2. pontnál.)

Nem csökkenthetik az export fővállalkozás árbevételét az export fővállalkozáshoz külföldön beszerzett anyagok, áruk, gépek, berendezések stb. devizában felmerült szállítási és rakodási költségei sem, mivel azok import devizafuvarnak minősülnek, így az az importhoz kapcsolódó beszerzési költségnek része.

Az export árbevételt csökkentő devizafuvarok elszámolása

Az export fővállalkozáshoz szükséges és belföldön vásárolt anyagok, gépek, berendezések, áruk stb., belföldön előállított félkész és késztermékek külföldi munkahelyre történő szállításával kapcsolatosan felmerülő, a külföldi útszakaszra (az országhatártól a rendeltetési állomásig) jutó szállítási és rakodási költségeket az Egységes ágazati számlakeret előírásai szerint a 228. *Külön felszámított szállítási és rakodási költségek* számla elkülönített alszámláján készletre kell venni. Az így készletre vett szállítási és rakodási költséggel (devizafuvarral) akkor kell az export fővállalkozás árbevételét csökkenteni (azaz a készletek közül az árbevétel számla terhére átvezetni), ha a belföldön vásárolt anyagok, gépek, berendezések, áruk stb., a belföldön előállított félkész és késztermékek beépítésre kerültek és azok a kiszámlázott árbevételnek is részét képezik.

Az előbbiek szerint kell eljárni (azaz csak a beépítést követően lehet a devizafuvarral az export árbevételt csökkenteni) akkor is, ha belföldön vásárolt anyagból a fővállalkozás helyén először félkész, illetve késztermékét állítanak elő, majd azt a fővállalkozás megvalósulása során beépítik.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

Az export fővállalkozás árbevételének könyvelése a teljesítés időszakában	T 336–338	– K 91–97
A külföldi megrendelő által teljesített részfizetés könyvelése a szakaszos árbevétel elszámolást megelőzően	T 311	– K 336–338
Az export fővállalkozáshoz kapcsolódó devizafuvardíjak készletre vételének, majd teljesítménnyel (árbevétellel) arányos elszámolásának könyvelése	T 228	– K 44
		majd
	T 91–97	– K 228

4. Az export fővállalkozás költségei

4.1. Külkereskedelmi vállalkozóknál

A külkereskedelmi vállalkozók export fővállalkozói tevékenysége jellemzően az alvállalkozók tevékenységének és saját szolgáltatásának koordinálására terjed ki, bár előfordul – különösen építőipari tevékenységet is magában foglaló export fővállalkozásoknál –, hogy jelentős szerepet vállalnak az építőipari anyagok, gépek, felvonulási költségek finanszírozásában is.

Az alvállalkozók által leszámlázott teljesítményeket (ideértve a fővállalkozás teljesítéséhez szükséges anyagok, gépek, berendezések, áruk értékét, az ezekkel kapcsolatos szállítási és rakodási költségeket is) a 297. *Alvállalkozói teljesítmények* számla alszámláin mindaddig nyilván kell tartani, amíg azok a 2. pontban részlete-

zettek szerint ki nem számlázhatók, ezen teljesítményeket magában foglaló export árbevétel el nem számolható.

Az export fővállalkozás teljesítéséhez nyújtott saját szolgáltatás költségeit a külkereskedelmi vállalkozóknak – a külkereskedelmi ágazati könyvviteli előírások szerint – a felmerüléskor a 6–7. számlaosztály vonatkozó számláin el kell számolni, majd ezek együttes összegét minden negyedév végén a 8. számlaosztály megfelelő számlájára át kell vezetni. Mivel a külkereskedelemben az alaptevékenységen belül nem „értelmezett" a befejezetlen szolgáltatás fogalma, az előbbiek szerint a 8. számlaosztályba átvezetett, az export fővállalkozás miatti költségeket, ha az export fővállalkozásnál árbevétel elszámolásra nem került, mint a fővállalkozás veszteségét a 3831. számlára ki kell vezetni. (Az így kivezetett „veszteséget" a befejezetlen termelés költségeként értelmezzük.)

Amennyiben export árbevétel is elszámolásra kerül a negyedév folyamán az adott fővállalkozásnál, akkor ezen árbevétellel nem annak önköltségét, hanem a tárgyidőszak ráfordítását állítják, a 3831. számlával szemben pedig csak az előkalkulált hányadtól való eltérést rendezik.

4.2. Termelő vállalkozóknál

Az export fővállalkozás a termelő vállalkozóknál általában az alaptevékenység keretébe tartozik. Ez következik az export fővállalkozás összetettségéből, alapvető jellemzőiből.

A vállalkozó az export fővállalkozást elvégezheti „saját számlás" exportként vagy a külkereskedelmi vállalkozóval kötött bizományosi és/vagy társasági szerződés alapján.

Az export fővállalkozás valamennyi, a vállalkozónál forintban és devizában felmerülő és a fővállalkozásra elszámolható költségét a 71–77. számlacsoport kijelölt számláján kell elszámolni, biztosítva, hogy a forintban felmerült költségek a devizában fizetett költségektől elkülönítve rendelkezésre álljanak.

4.2.1. Közvetlen anyagköltség

Közvetlen anyagköltségként kell elszámolni a belföldről kiszállított, továbbá a külföldön devizáért vásárolt (import) anyagokat, szerkezeteket akkor, amikor azokat a szerelési, az építési munkák során a vállalkozás dolgozói beépítik. Itt kell kimutatni a saját előállítású, belföldről kiszállított és beépített félkész és késztermékek értékét is azzal, hogy azok értéke a költségnem-számadásban nem jelenhet meg. Közvetlen anyagköltségként kell elszámolni a belföldről kiszállított anyagok, félkész és késztermékek, továbbá a külföldön vásárolt (import) anyagok minden vámköltségét, ha azt az anyagok értéke nem tartalmazza.

Az általános előírásokból következik, hogy anyagköltségként csak a beépítést, felszerelést követően lehet (illetve kell) elszámolni a vásárolt anyagok, szerkezetek, a saját előállítású félkész és késztermékek beszerzési értékét, vámköltségét. A beépítésig, felszerelésig, a vásárolt anyagokat, szerkezeteket is, a saját előállítású félkész és késztermékekeket is a 21–22., illetve a 25–26. számlacsoportok elkülönített számláin készleten kell tartani, s évenként egyszer leltározni kell.

A felhasználásként elszámolt anyagmennyiségek indokoltságát a külföldön végzett munkáknál nemcsak a társadalmi tulajdon védelme érdekében szükséges

ellenőrizni, de segítségével az export fővállalkozás eredményessége, jövedelmezősége a tevékenység folyamatában is figyelemmel kísérhető.

Nem lehet közvetlen anyagköltségként elszámolni a munkahelyre településkor, a felvonuláskor felhasznált anyagok, szerkezetek értékét, továbbá a külföldi munkahely szerelési, építési munkáit kiszolgáló üzemek anyagfelhasználását.

Az export fővállalkozás keretében felszerelésre, beépítésre kerülő gépeket, berendezéseket, illetve a fővállalkozás során vagy a fővállalkozás befejezésekor a külföldi megrendelőnek átadásra kerülő eszközöket a 28–29. *Áruk* számlacsoportban mindaddig beszerzési értékükön (beleértve a szállítási és rakodási költségeket és a vámköltségeket is) nyilván kell tartani, amíg a külföldi megrendelő át nem veszi, illetve azok felszerelése, beépítése, átvétele teljesítményként elismerésre nem kerül. Csak így biztosítható, hogy az elszámolásra kerülő árbevétellel összhangban legyen az elszámolt önköltség (az előbbi eszközöket a 28–29. számlacsoportból közvetlenül a 8. számlaosztályba kell átvezetni), illetve az export árbevétel is csak akkor kerüljön elszámolásra, amikor ezen eszközöket már felszerelték, beépítették, illetve a megrendelőnek átadták.

Ha a fővállalkozó biztosítja az alvállalkozók által végzett szereléshez, építéshez az anyagokat, szerkezeteket, úgy azok beszerzési értékét, vámköltségét saját tevékenysége költségei között kimutathatja, az alvállalkozóknak átadott anyagok értékét – az alvállalkozói számla elfogadásakor – számolhatja el saját tevékenysége költségei között. Nincsen akadálya annak sem, hogy az alvállalkozók által beépítendő, felszerelendő anyagokat, szerkezeteket a fővállalkozó az alvállalkozóknak az egyéb tevékenység keretében eladja a szállítási és rakodási költségekkel együtt, s az alvállalkozók már az anyagok, szerkezetek értékével növelten számolják el teljesítményüket.

4.2.2. Szállítási és rakodási költségek

Az árbevételt módosító devizafuvarokat a 3. pontban ismertettük. A teljesítménnyel arányos költségelszámolás elveiből az következik, hogy a szállítási és rakodási költségeket is csak akkor lehet és kell a termelés költségei között elszámolni, ha az anyag, szerkezet, gép, berendezés, áru, amihez a szállítási és rakodási költség kapcsolódik, közvetlen költségként vagy az elszámolt önköltség részeként már elszámolásra került.

A belföldön vásárolt anyagok, szerkezetek, saját előállítású félkész és késztermékek kiszállításával kapcsolatosan az országhatárig felmerült szállítási és rakodási költséget az Egységes ágazati számlakeret előírásai szerint a 228. számlán készletre kell venni, s csak akkor lehet a közvetlen költségek között elszámolni, ha az anyagok, szerkezetek, félkész és késztermékek a szerelési, építési tevékenység során felszerelésre, beépítésre kerültek.

Ha a vállalkozó az export fővállalkozáshoz szükséges anyagokat egy harmadik országban vagy a fővállalkozás helye szerinti országban vásárolja meg, akkor ezen vásárolt anyagok, szerkezetek szállításával, rakodásával kapcsolatosan felmerülő valamennyi költséget elsődlegesen a 228. számlán készletre kell venni, majd ezen import anyagok, szerkezetek beépítésekor, felhasználásakor kell azt az export fővállalkozás közvetlen költségei között elszámolni.

Ha a vállalkozó a belföldön vásárolt anyagokból a külföldi munkahelyen félkész és késztermékeket állít elő, akkor ezen anyagok belföldi útszakaszra jutó szállítási és rakodási költségét a félkész és késztermékek előállításának önköltségében el kell számolnia.

Nem lehet itt közvetlenül elszámolni azon szállítási és rakodási költségeket, amelyek a külföldi munkahelyre településsel függnek össze. Így a külföldön használt álló- és fogyóeszközök kiszállításával, a felvonuláshoz, a munkahelyre településhez szükséges anyagok szállításával, rakodásával kapcsolatos költségeket (függetlenül attól, hogy azok belföldi, illetve külföldi útszakaszra vonatkoznak) elsődlegesen készletre kell venni, majd az eszközökkel arányosan kell az export fővállalkozás egyéb közvetlen költségei között elszámolni.

A 4.2.1. pontban leírtak szerint a 28–29. számlacsoportban nyilvántartandó eszközök (gépek, berendezések, áruk), továbbá az alvállalkozóknak biztosított anyagok, szerkezetek szállítási és rakodási költségeit is elsődlegesen a 228. számlán készletre kell venni (ha azokat a 28–29. számlacsoportban a gépek, berendezések, áruk értéke nem foglalja magában), s onnan csak az eszközökkel, az anyagokkal, szerkezetekkel együtt lehet a 8. számlaosztályba, illetve az alvállalkozói teljesítményekkel egyidejűleg – az anyagokhoz kapcsolódóan – elszámolni.

4.2.3. Közvetlen bérköltség

Közvetlen bérköltségként kell elszámolni az export fővállalkozáson termelő munkát végzők részére – a ténylegesen munkában eltöltött időre vagy a tényleges teljesítmény alapján – forintban és/vagy devizában kifizetett összegből a hazai átlagkeresetnek megfelelő és társadalombiztosítási járulékalapot képező összeget, függetlenül a ténylegesen forintban kifizetett összegtől.

Nem lehet közvetlen bérköltségként elszámolni azokat a tartós külföldi kiküldetésben lévőknek a hazai átlagkeresettel egyező bérköltségét, akik a külszolgálat időtartama alatt az export fővállalkozáson nem termelő, nem szerelési, építési munkát végeznek (pl. felvonulás, ipari tevékenység, rezsi munkák stb.).

Jelenleg az 52.521/1980. PM–MüM–SZOT TB együttes közlemény határozza meg azt, hogy a tartós külföldi szolgálatot teljesítők részére – a külszolgálat időtartamára – folyósított összes járandóságból mennyi az, amit bérköltségként, illetve bérjellegű egyéb költségként kell elszámolni. (Helytelenül járnak el a vállalkozók akkor, amikor a tartós külföldi szolgálatra küldött jövedelméből csak forintrészt számolják el bérköltségként, a valutarészt – mivel azt a külkereskedelmi vállalkozó fizeti – költségeik között nem veszik figyelembe.)

4.2.4. Közvetlen bérek járulékai

Itt kell elszámolni a közvetlen bérköltség után fizetett társadalombiztosítási járulékot, továbbá a termelő munkát végzőket megillető összegnek a hazai átlagkeresettel csökkentett részét a külföldön fizetett béradókkal, járulékokkal, továbbá a kiegészítő fizetéssel, bérpótlékkal együtt.

4.2.5. Egyéb közvetlen költségek

Az ide tartozó költségek négy csoportba sorolhatók:
- a gépköltség,
- a felkészüléssel kapcsolatos költségek,
- a felvonulás, a munkahelyre település költségei,
- az export fővállalkozás egyéb közvetlen költségei.

Gépköltségként kell elszámolni az export fővállalkozáson foglalkoztatott gépek költségeit. Az ide tartozó gépek (esetenként járművek is) lehetnek olyanok, amelyeket a vállalkozó Magyarországon korábban állóeszközként aktivált és kiszállított,

olyanok, amelyeket belföldi vagy külföldi vállakozóktól bérel, olyanok, amelyeket a módosított 9/1975. (Kk.É. 1/1976.) KkM–PM–MNB együttes utasítás alapján vásárolt és használ. Ettől függően más és más lesz itt az elszámolásra kerülő költség is.

Itt kell elszámolni az állóeszközként nyilvántartott, belföldről kiszállított, illetve a vállalkozói pénzeszközökből külföldön vásárolt és a fővállalkozáson a vállalkozó által használt gépek, járművek értékcsökkenési leírását, a bérelt gépek, járművek bérleti díját, a gépek, járművek helyszínre szállításával kapcsolatos összes szállítási és rakodási költséget, vámköltséget, a gépek, járművek üzemeltetésének, javításának, karbantartásának anyagköltségét, bérköltségét, bérjárulékát, egyéb közvetlen költségét, függetlenül attól, hogy azokat forintban vagy devizában fizették meg.

Az itt elszámolásra kerülő gépek, járművek helyszínre szállításával kapcsolatosan a szállítási és rakodási költségek, a külföldi munkahelyre történő bevitellel összefüggő költségek (esetenként még a vám is) az export fővállalkozás munkálatai megkezdése előtt már felmerülnek, valójában azonban a fővállalkozás egészét vagy több megrendelés szerinti munkát terhelnek, illetve a fővállalkozás egészének (vagy több megrendelés szerinti munkának) az árbevételében térülnek meg. Ezért ezen szállítási és rakodási költségeket nem szabad a felmerüléskor az export fővállalkozás költségei között elszámolni, hanem azokat a 228. számlán elkülönítetten készletre kell venni, majd – a vállalkozó által megtervezett módon – teljesítmény –, esetleg időarányosan kell az export fővállalkozás közvetlen költségei között elszámolni.

Ha a vállalkozó a gépeket, járműveket külföldi vállalkozótól béreli, akkor az esetek többségében a bérleti díjat előre meg kell fizetni. Az így előre (negyedévnél hosszabb időre) kifizetett bérleti díjat sem szabad a felmerüléskor az export fővállalkozás költsége között elszámolni, hanem azt (elszámolási számlára könyvelése után) időarányosan kell az export fővállalkozás közvetlen költségei között elszámolni.

A hivatkozott együttes utasítás szerint az ügylet költségei terhére elszámolható eszközökkel a 6. pontban külön foglalkozunk.

Az export tevékenységre való felkészülés költségei között kell elszámolni a kiküldetésre kerülő – termelő munkát végző – fizikai dolgozók és alkalmazottak itthoni felkészülése, kiképzése (orvosi vizsga, útlevélügyek intézése, esetleges készenlét) idejére számfejtett munkabérét, annak járulékait, továbbá a ki- és beutazással összefüggő költségeket stb.

A külföldi munkahelyre településsel, a felvonulással kapcsolatosan felmerülő költségek: a szállások költségei (bérleti díja, üzemeltetési, fenntartási költségei), a munkavállalók helyi (külföldön való) utaztatásának a költségei, a külföldi üzemi konyhák üzemeltetésének (rezsi) költségei stb.

Ide tartoznak:

- a belföldön vagy külföldön beszerzett (megvásárolt) és a vállalkozó által a vállalkozás teljesítési helyén használt és egyedi engedély alapján a 233. számlán készletként kimutatott felvonulási, elszállásolási eszközök (konténerek, lakókocsik stb.) beszerzési árának teljesítményarányosan anyagköltségként elszámolt elhasználódási költsége,
- a táborhelyek létesítési és készletre vett (a 233. számlán) közvetlen önköltségének teljesítményarányosan (külső vállalkozó által történő létesítéskor anyagjellegű egyéb költségként, saját vállalkozásban történő létesítéskor átmenő összetett költségként) elszámolt összege,
- a szállások előre fizetett bérleti díjának időarányosan (nem anyagjellegű szolgáltatásként) elszámolt összege,
- a felvonulási, elszállásolási eszközök, a táborhelyek fenntartási, üzemeltetési költségei,

– a felvonulási és szállásberendezések elhasználódási költségei, kölcsönzési díjai, fenntartási, karbantartási és egyéb költségei,
– a termelő munkát végző dolgozóknak a külföldi munkahelyeken való, a szálláshely és a munkahely közötti utaztatásával kapcsolatos utazási költségek (a személyszállító járművek üzemeltetési, fenntartási költségei stb.).

Ha a külföldi táborhelyet a vállalkozó saját dolgozóival létesíti, a létesítés tényleges közvetlen önköltségét elsődlegesen itt kell összegyűjteni, majd innen kell átmenő összetett költségként a 233. számlán készletre venni, s az előbbiek szerint teljesítményarányosan elszámolni.

Az export fővállalkozás egyéb közvetlen költségei között kell elszámolni a bizományi díjat, a rezsitérítést, az ügynöki jutalékot, a biztosítási díjat stb. is, függetlenül attól, hogy azt forintban vagy devizában fizették meg. Nincs akadálya annak sem, hogy a refinanszírozási hitel kamatait is a közvetlen költségek között számolja el a vállalkozó.

4.2.6. Export irodai, üzemi általános költségek

A 61–65. számlacsoporton belül – értelemszerűen – elkülönített számlán kell elszámolni az export fővállalkozás irodai, üzemi általános költségeit, az export fővállalkozás irányításával kapcsolatosan felmerült személyi és dologi költségeket, az egyéb általános költségeket.

Az export fővállalkozás irányításával kapcsolatos k[illegible] kell elszámolni az export fővállalkozás irodai, üzemi személ[illegible] gyviteli, valamint a k[illegible]yhai és szállásdolgozók)
– a hazai átlagkeresetnek megfelelő és társadalombiz[illegible]iekalapot képező bérköltségét,
– a bérköltség utáni társadalombiztosítási járulékát,
– továbbá az irodai, üzemi személyzetet megillető összegnek a hazai átlagbérrel csökkentett részét a külföldön fizetett béradókkal, járulékokkal együtt. (Ide tartozik a más vállalkozónak fizetett műszaki irányítási költség is!)

Itt kell elszámolni az irodai, üzemi építmények fenntartási, üzemeltetési költségeit, bérleti díjait, értékcsökkenési leírását, arányos elhasználódási költségét, a rezsianyagok költségeit (beszerzési érték és vámköltség) a fogyóeszközök és a munkaruhák elhasználódási, javítási költségeit, a dolgozók orvosi és gyógyszerellátásával kapcsolatos költségeket, a védőitalok, tisztálkodószerek költségeit, a különböző vizsgálatok költségeit, továbbá az export tevékenységhez használt, állóeszközként aktivált gépek és járművek, konténerek, lakókocsik, egyéb eszközök értékcsökkenési leírását (az egyéb közvetlen költségek között elszámoltak kivételével), valamint az irodán, üzemben felmerülő egyéb általános költségeket.

Az irodai, üzemi általános költségek között kell elszámolni a külföldön nem magyar pénzintézetek által folyósított hitelek (amely hitelek nem tekinthetők sem külföldi érdekeltségek hitelének, sem az állami és egyéb pénzalapok fedezete mellett folyósított hiteleknek) kamatait. A külföldi valutában teljesített be- és kifizetések elszámolásakor az árfolyamváltozásból adódó eltéréseket, a fizetési eszközök átkonvertálásának különbözeteit stb. nem itt, hanem a 899. *Egyéb ráfordítások*, illetve a 999. *Egyéb bevételek* számlán kell elszámolni.

Az export irodai, üzemi általános költségek között elszámolhatók azok az egyéb külföldön felmerült költségek is, amelyeket a közvetlen költségek között nem célszerű vagy nem kívánnak elszámolni.

Az export irodai, üzemi általános költségeket negyedévenként a 881. *Fel nem osztott költségek* számlára kell átvezetni.

Az export irodai, üzemi általános költségek elkülönített gyűjtése és kimutatása az export fővállalkozás eredménye meghatározásánál bír jelentőséggel.

4.2.7. A befejezett (szakaszosan elszámolt) export fővállalkozás elszámolt önköltségének meghatározása

Az export fővállalkozás szakaszos elszámolásakor az elszámolt önköltség a következőkből tevődik össze:

- a 7. számlaosztályban elszámolt költségekből, a befejezett (szakaszosan elszámolt) részre jutó közvetlen önköltségből, ideértve az alvállalkozóknak biztosított, de le nem számlázott anyagok, szerkezetek beszerzési árát, szállítási és rakodási költségét, vámköltségét is,
- a 28–29. számlacsoportban nyilvántartott és beépített (leszámlázott) gépek, berendezések, áruk beszerzési értékéből (beszerzési árából, szállítási és rakodási költségéből, vámköltségéből stb.),
- a 297. számlán nyilvántartott alvállalkozói teljesítmények (ideértve az alvállalkozók által használt – a költségek terhére beszerzett – állóeszközök elhasználódási költségét is) továbbszámlázott összegeiből.

Az export fővállalkozás 7. számlaosztályban kimutatott közvetlen önköltségéből a szakaszosan elszámolt részteljesítésre jutó közvetlen önköltséget a ténylegesen felmerült költségekből tételes kigyűjtéssel, ha ez nem oldható meg, arányosítással kell meghatározni. Az arányosításnál vetítési alapként a részteljesítésről kiállított számla szerinti saját árbevétel (a 2. pont szerinti saját műszaki teljesítmény) és a tárgyidőszak végéig még el nem számolt (befejezetlen) munkákról készített saját (a kiszámlázott árbevétellel azonos tartalmú) állományi leltár (műszaki teljesítmény) együttes összegét kell alkalmazni. Az export fővállalkozás közvetlen önköltségéből a szakaszosan elszámolt (kiszámlázott) árbevételre jutó hányadot a befejezett fővállalkozás elszámolt önköltségeként kell a 8. számlaosztályba átvezetni, a befejezetlen fővállalkozás közvetlen önköltségét pedig az általános előírások szerint készletre kell venni. Ebből következően a ténylegesen elkészült (elvégzett) export munka közvetlen önköltségét mindaddig, amíg az szakaszosan, illetve véglegesen kiszámlázásra (árbevételként elszámolásra) nem kerül, befejezetlen termelésként ki kell mutatni.

Az elszámolásra kerülő közvetlen önköltségnek az elszámolási időszak valamennyi költségét tartalmaznia kell. Amennyiben az elszámolási időszak végéig az időszakra vonatkozó költségadatokat a vállalkozó nem ismeri, úgy azokat a korábbi időszakok adataiból vagy a tervezett adatokból kiindulóan kell meghatároznia, bizonylatolnia és könyvelnie a 477. *Egyéb passzív pénzügyi elszámolások* számlával szemben. (Az így elkönyvelt és a tényleges költségadatok különbözetét az elszámolás elfogadásának időszakában kell elszámolni.)

A 28–29. számlacsoportban nyilvántartott, a fővállalkozás keretében felszerelésre, beépítésre került és leszámlázott (a szakaszosan elszámolt árbevétel részét is képző) gépek, berendezések, átadott áruk, eszközök tényleges beszerzési árát, szállítási és rakodási költségét, vámköltségét tételes kigyűjtéssel kell megállapítani, s a 28–29. számlacsoportból, illetve a 228. számláról közvetlenül a 8. számlaosztályba átvezetni. (II. Eredménykimutatás „d" oszlop.)

A 297. számlán nyilvántartott alvállalkozó teljesítményekből (ideértve a nem számlázottakat is) a továbbszámlázott (a szakaszosan elszámolt árbevétel részét

képező) összegeket, az alvállalkozók által használt – a költségek terhére beszerzett – állóeszközök teljesítményarányosan elszámolt (részletesen a 6. pontnál) elhasználódást tételes kigyűjtéssel kell megállapítani, s a 297. számláról a 8. számlaosztályba átvezetni. (II. Eredménykimutatás „d" oszlop.)

A 8. számlaosztályban elszámolt önköltséget helyesbítő tételként kell elszámolni az 5. pont szerint megállapított eredményelhatárolás összegét.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

Az export fővállalkozás során közvetlenül felhasznált (beépített), belföldről kiszállított vásárolt anyagok könyvelése elszámolóáron	T 71–77 (51)	– K 21–22
A közvetlenül felhasznált (beépített), belföldről kiszállított vásárolt anyagokra jutó árkülönbözet könyvelése (kapcsolódik az előző tételhez)	T 71–77	– K 229 (51)
		vagy
	T 229 (51)	– K 71–77
Az export fővállalkozás során felhasznált saját előállítású félkész és késztermékek könyvelése a beépítéskor		
– elszámolási egységáron	T 71–77	– K 25–26
– és a továbbfelhasználásra jutó készletérték-különbözet	T 71–77	– K 259, 269
		vagy
	T 259, 269	– K 71–77
Az export fővállalkozáshoz külföldön devizáért vásárolt (import) és beépített anyagok felhasználásának könyvelése beszerzési áron, a vásárlás időpontjában érvényes árfolyamon	T 71–77 (51)	– K 312 21–22
A közvetlenül felhasznált (beépített) import anyagok vámköltségeinek könyvelése, ha a vámköltséget az anyagok értéke nem tartalmazza (kapcsolódik az előző tételhez)	T 71–77 (563) (565)	– K 312 465
Az export fővállalkozás keretében felszerelésre kerülő gépek, berendezések, a külföldi megrendelőnek közvetlenül átadásra kerülő eszközök értékének elszámolása a beépítést követően, az árbevétel elismerésekor, az export árbevétel elszámolásával egyidejűleg	T 81–87	– K 28–29
Az export fővállalkozáshoz felhasznált belföldön vásárolt anyagok, saját előállítású félkész és késztermékek külföldi útszakaszra jutó szállítási és rakodási költségének készletre vétele és árbevételt csökkentő tételkénti elszámolása az export árbevétel könyvelésével egyidejűleg	T 228	– K 44
		és
	T 91–97	– K 228
Az export fővállalkozáshoz felhasznált belföldön vásárolt anyagok, saját előállítású félkész és késztermékek felhasználására jutó – az országhatárig felmerült – szállítási és rakodási költség könyvelése az anyagköltség elszámolásakor	T 228	– K 44
		és
	T 71–77 (561)	– K 228 61–65
A külföldön vásárolt és az országba be nem hozott (import) anyagok összes szállítási és rakodási költségének könyvelése az országba be nem hozott anyagok beépítésekor	T 228	– K 44
		és
	T 71–77 (561)	– K 228
Az export fővállalkozás közvetlen bérköltségének könyvelése	T 71–77 (52)	– K 471
A közvetlen bérköltség utáni társadalombiztosítási járulék könyvelése	T 71–77 (53)	– K 473
A közvetlen bérek járulékainak könyvelése	T 71–77 (52, 53)	– K 471 473
Az export fővállalkozáson a termelő munkát végzőket megillető összegből a hazai átlagkeresettel csökkentett rész (ideértve a bérek után külföldön fizetett adókat és járulékokat is) könyvelése	T 71–77 (562) (563)	– K 471 441 312

Az export fővállalkozás aktivált gépei, járművei költségeinek könyvelése	T 71–77 (51–56)	–	K 1, 2 3, 4, 6
Az export fővállalkozás bérelt gépei, járművei bérleti díjának könyvelése és elszámolása a közvetlen költségek között teljesítmény-, illetve időarányosan	T 348	–	K 44 312
		és	
	T 71–77 (561)	–	K 348
Az export fővállalkozás gépeinek, járműveinek a helyszínre való szállításával kapcsolatosan felmerült szállítási és rakodási költségek készletre vétele, majd elszámolása a közvetlen költségek között teljesítmény-, illetve időarányosan	T 228	–	K 44 312
		majd	
	T 71–77 (561)	–	K 228
Az export tevékenységre való felkészülés költségeinek elszámolása	T 71–77 (52, 53, 56)	–	K 471 473 44 311
Felvonulási, elszállásolási eszközök beszerzésének és teljesítményarányosan költségként való elszámolásának könyvelése	T 233	–	K 44
		és	
	T 71–77 (51)	–	K 233
A táborhelyek létesítése költségeinek elszámolása és készletre vétele a táborhely elkészültekor	T 71–77 (51–56)	–	K 2, 3 4 , 6
		és	
	T 233	–	K 71–77 (57)
A táborhelyek létesítési költségei teljesítményarányos elszámolásának könyvelése	T 71–77 (57)	–	K 233
A szállások előre fizetett bérleti díjának elszámolása időarányosan	T 71–77 (563)	–	K 44 348
A felvonulási, elszálllásolási eszközök, a táborhelyek fenntartási, üzemeltetési költségeinek könyvelése	T 71–77 (51–56)	–	K 2, 3 4, 6
A termelő munkát végzők utaztatásával kapcsolatos költségek könyvelése	T 71–77 (51–56)	–	K 2, 3 4, 6
Az export fővállalkozás egyéb közvetlen költségeinek könyvelése	T 71–77 (56)	–	K 3, 4
Export irodai, üzemi általános költségek könyvelése	T 61–65 (51–56)	–	K 2, 3 4, 6
A befejezett export fővállalkozás közvetlen önköltségének átvezetése	T 81–87	–	K 71–77
A befejezetlen export fővállalkozás közvetlen önköltségének átvezetése az év végén és visszavezetése a következő év elején	T 251–255	–	K 71–77
		és	
	T 71–77	–	K 251–255
A befejezett export fővállalkozás alvállalkozói teljesítményeinek, a beépített gépek, berendezések beszerzési értékének elszámolása	T 81–87	–	K 297 28–29

5. Az export fővállalkozások egyes ügyletei (kötései) eredményének elszámolása

A módosított 9/1975. (Kk. É. 1/1976.) KkM–PM–MNB együttes utasítás 11. §-a szabályozza az export fővállalkozások szakaszos eredményelszámolását.

A szakaszos eredményelszámolásnak egyik feltétele a szakaszos export árbevétel elszámolás (részletesen a 2. pontban), a másik feltétele az, hogy előre meg kell határozni a nyereséghányad mértékét.

5.1. Az előkalkulált nyereséghányad mértékének meghatározása

Az előkalkulált eredmény (nyereség, felülvizsgálat után veszteség is lehet) nem más, mint a fővállalkozás elszámolt export árbevételének és elszámolt önköltségének különbsége.

Az együttes utasítás nem pontosítja, nem írja elő az előkalkulált eredmény meghatározásának módszerét.

A 3831. *Export fővállalkozások elszámolása* számlánál előírtak alapján az előkalkulált eredmény meghatározása:

a) Az export fővállalkozás szerződés szerinti árbevétele forintban

b) A devizafuvar várható összege forintban

c) A termeléskorszerűsítési támogatás várható összege

d) Az export fővállalkozás korrigált bevétele (a-b+c)

e) Az export fővállalkozás közvetlen önköltsége

f) A fel nem osztott költségek közül az export fővállalkozást közvetlenül terhelő költségek (elsősorban az export irodai, üzemi általános költség)

g) A korrigált fel nem osztott költségek arányos összege

h) Az alvállalkozói teljesítmények értéke

i) A 2. számlaosztályból közvetlenül a 8. számlaosztályba átvezetendő gépek, berendezések, áruk, eszközök elszámolt értéke

j) Az export után fizetendő termelési adók összege

k) Az export fővállalkozás összes ráfordítása (e+f+g+h+i+j)

l) Az export fővállalkozás eredménye:

– nyereség (d—k) d > k

– veszteség (k—d) d < k

Az előkalkulált eredményhányad:

/1:(a—b)/×100

Az együttes utasításban előírt dokumentációként az előbbi levezetést kell megőrizni azzal, hogy a g) tételnél (a korrigált fel nem osztott költségek arányos összegénél) az arányszámot és a használt vetítési alapot is rögzíteni kell.

5.2. A tényleges eredmény meghatározása az export fővállalkozás szakaszos árbevételének elszámolásakor

Az előkalkulált eredmény meghatározásának a sémája nem változik, de kiegészül azzal, hogy az export fővállalkozás eredménye megállapításánál figyelembe vesszük azokat a normatív alapon vagy leirati úton kapott támogatásokat, elvonásokat is, amelyek az adott export fővállalkozáshoz közvetlenül kapcsolódnak.

l) Az export fővállalkozás eredménye (d—k)

m) Fedezeti összeget módosító korrekció

n) Az export fővállalkozás korrigált eredménye (± l ±m)

Az egyes sorokba [a g) sor kivételével] az adott export fővállalkozás ténylegesen elszámolt értékadatait kell beírni. A g) sorba az előkalkuláció szerinti hányaddal, de a tényleges vetítési alap figyelembevételével meghatározott öszeget kell beállítani.

5.3. A 3831. Export fővállalkozások elszámolása számlára átvezetendő összeg meghatározása

Az adott szakasz előkalkulált eredményét úgy kell meghatározni, hogy az adott szakasz export árbevételét csökkenteni kell az adott szakaszhoz kapcsolódóan elszámolt devizafuvar összegével, s az így kapott nettó árbevételt kell az 5.1. pont szerint számított előkalkulált eredményhányaddal megszorozni.

Az így előkalkulált nyereség és a tényleges nyereség különbözetét a következők szerint kell könyvelni:

a) ha az adott szakasz előkalkulált nyeresége kevesebb a tényleges nyereségnél, akkor a különbözet összegével

- először a 899. *Egyéb ráfordítások* számlára könyveléssel csökkenteni kell a tényleges nyereséget az előkalkulált nyereségig, maximum akkora összeggel, mint amennyi az adott fővállalkozással kapcsolatosan a tárgyévben a 99. Különféle bevételek számlacsoportban támogatásként lekönyvelésre került,
  - a 899. számlára könyvelt összeget meghaladó különbözettel kell csak az adott fővállalkozás elszámolt önköltségét növelni, az eladott áruk beszerzési értékét módosító tételként;

b) ha az adott szakasz előkalkulált nyeresége meghaladja a tényleges nyereséget, akkor a különbözet összegével

  - először a 899. Egyéb ráfordítások számlára könyveléssel növelni kell a tényleges nyereséget az előkalkulált nyereségig, de maximum akkora összeggel, mint amennyit a korábbi elszámolások során az adott fővállalkozással kapcsolatosan a 899. számla terhére könyveltek,
- a 899. számla javára könyvelt összeget meghaladó különbözettel kell csak az adott fővállalkozás elszámolt önköltségét csökkenteni, az eladott áruk beszerzési értékét módosító tételként.

Hasonló módszerrel kell a különbözetet megállapítani és könyvelni akkor is, ha a tényleges eredmény veszteség.

A fővállalkozásonként vezetett 3831. számla egyenlege a szakaszos eredményelszámolás után az adott fővállalkozás addig elszámolt árbevételében realizált és előkalkulált nyereség (veszteség) különbözetét mutatja.

Az export fővállalkozás, vagy annak önmagában is komplett berendezései végleges átadásakor a 3831. számla – az adott fővállalkozással, illetve annak átadásra kerülő komplett berendezéseivel kapcsolatos – egyenlegét a következők szerint kell rendezni.

a) A 3831. számla Követel egyenlegét

- először a 899. *Egyéb ráfordítások* könyveléssel csökkenteni kell a 3831. számla Követel egyenlegéig, de maximum akkora összeggel, mint amennyit a korábbi elszámolások során az adott fővállalkozással kapcsolatosan a 899. számla terhére könyveltek és korábbi szakaszos elszámolások során nem ellentételeztek,
- az egyenlegből a 899. számla javára könyvelés után megmaradó összeggel az adott fővállalkozás elszámolt önköltségét kell csökkenteni, az eladott áruk beszerzési értékét módosító tételként.

b) A 3831. számla Tartozik egyenlegével az adott fővállalkozás elszámolt önköltségét kell növelni, az eladott áruk beszerzési értékét módosító tételként.

5.4. Az előkalkulált eredmény felülvizsgálata fővállalkozásonként

A hivatkozott utasítás szerint az export fővállalkozó az ügyletre vonatkozó előkalkulációt köteles évenként felülvizsgálni és az ügylet várható eredményét a már elszámolt, illetőleg a reálisan még várható további árbevétel és önköltség figyelembevételével meghatározni.

Ha az export fővállalkozás nyereséghányada a felülvizsgálat során 20%-nál nagyobb mértékben eltér az eredeti (üzletkötéskori) előkalkulált nyereséghányadtól, akkor a következő szakaszos árbevétel elszámolásakor már a várható eredményhányaddal kell az előkalkulált nyereséghányadot meghatározni.

Ha az export fővállalkozás évenkénti felülvizsgálata során az export fővállalkozás egészére előkalkulált nyereségből a fővállalkozás egészére vagy a még el nem számolt részére vonatkozóan veszteség lesz, valamint

a) ha a 3831. számlának az adott fővállalkozás miatt Tartozik egyenlege van, s a fővállalkozó a következő szakaszos elszámoláskor

- veszteséget mutat ki, akkor a szakaszos árbevétel elszámolásakor jelentkező veszteséget nem lehet a 3831. számlára átvezetni, az a tárgyévi eredményt terheli, továbbá a Tartozik egyenleget a még hátralévő fővállalkozói árbevétellel arányosan, a fővállalkozói árbevétel elszámolásakor kell az eredmény terhére elszámolni;
- nyereséget mutat ki, akkor a Tartozik egyenleget a nyereségnek megfelelő összegben, a nyereséggel csökkentett Tartozik egyenleget a még hátralévő fővállalkozói árbevétellel arányosan kell az eredmény terhére elszámolni;

b) ha a 3831. számlának az adott fővállalkozás miatt Követel egyenlege van, s a fővállalkozó a következő szakaszos elszámoláskor veszteséget mutat ki, akkor a Követel egyenleget a veszteségnek megfelelő összeggel kell az eredmény javára történő átvezetéssel csökkenteni (de a 3831. számlának Tartozik egyenlege nem lehet).

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

Ha az adott szakasz előkalkulált nyeresége kevesebb a tényleges nyereségnél; a különbözet összegének könyvelése	T 899	– K 3831
		illetve
	T 81–87	– K 3831
Ha az adott szakasz előkalkulált nyeresége meghaladja a tényleges nyereséget, akkor a különbözet összegének könyvelése	T 3831	– K 81–87
Ha az export fővállalkozás egésze (még el nem számolt része) előkalkuláltan veszteséges lesz és a 3831. számlának az adott fővállalkozás miatt Tartozik egyenlege van, akkor az egyenleg (nyereséggel azonos, árbevétellel arányos részének) elszámolása	T 899	– K 3831
		illetve
	T 81–87	– K 3831
Ha az export fővállalkozás egésze (még el nem számolt része) előkalkuláltan veszteséges lesz és a 3831. számlának az adott fővállalkozás miatt Követel egyenlege van, akkor az egyenleg elszámolása a veszteségnek megfelelő összegben	T 3831	– K 899
		illetve
	T 3831	– K 81–87
Az export fővállalkozás végleges átadásakor a 3831. számla egyenlegének átvezetése	T 3831	– K 899 81–87
		illetve
	T 899 81–87	– K 3831

6. A fővállalkozás keretében beszerzett – az ügylet költségeként elszámolható – állóeszközökre vonatkozó előírások

A módosított 9/1975. (Kk. É. 1/1976.) KkM–PM–MNB együttes utasítás 13. § (1) bekezdése szerint: „Az export fővállalkozó jogosult konvertibilis elszámolású vállalkozási tevékenysége során külföldön használt minden termelő és termelést közvetlenül elősegítő, egyébként állóeszköznek minősülő eszközök (a továbbiakban: állóeszköz) értékét – az alvállalkozó teljesítéséhez hasonlóan – az ügylet költségeként elszámolni. Az export vállalkozót ez a jogosultság legfeljebb a külföldi megrendelővel kötött vállalkozási szerződésben meghatározott vállalkozási érték 3%-ának megfelelő (össz)értékhatárig illeti meg. Az export vállalkozó személygépkocsi értékét az előzőek szerint az ügylet költségeként nem számolhatja el."

Az utasítás idézett előírásából az következik, hogy

- a vállalkozási tevékenység során külföldön használt állóeszközöket a 297. *Alvállalkozói teljesítmények* számlán kell nyilvántartásba venni,
- az alvállalkozó teljesítéséhez hasonlóan kell az ügylet költségeként elszámolni, azaz a 297. számláról közvetlenül a 8. számlaosztályba kell átvezetni (a II. Eredménykimutatáson pedig a „d" oszlopban kell szerepeltetni).

Az idézett előírásból az nem következik, hogy ezen állóeszközök beszerzési értékét azonnal el kell számolni az export fővállalkozás költségei között. Az alvállalkozó teljesítéséhez hasonlóan előírás arra utal, ahogyan az elszámolt önköltségben az alvállalkozói teljesítményeket csak akkor számoljuk el, amikor azok továbbszámlázásra kerülnek, amikor azokra az árbevétel fedezetet nyújt, ennek megfelelő legyen ezen állóeszközök beszerzési értéke elszámolásának gyakorlata is.

Természetesen, ha ezen eszközöket a fővállalkozó maga használja, akkor azok elhasználódását termelési költségként kell elszámolni.

A konvertibilis elszámolású vállalkozási tevékenység során külföldön használt, belföldön vagy külföldön beszerzett, minden termelő és termelést közvetlenül elősegítő, egyébként állóeszköznek minősülő eszközök beszerzési értékét (beszerzési árát, szállítási és rakodási költségét, vámköltségét, beszerzéssel kapcsolatos egyéb költségét) először készletre kell venni, éspedig

- ha ezen eszközöket a fővállalkozó dolgozói használják a külföldi munkahelyen, akkor a 231–233. *Fogyóeszközök* számla elkülönített alszámláján,
- ha ezen eszközöket nem a fővállalkozó, hanem alvállalkozói használják a külföldi munkahelyen, akkor a 297. *Alvállalkozói teljesítmények* számla elkülönített alszámláján.

A készletre vett értéket a fővállalkozó által tervezett módon, általában teljesítményarányosan (saját használat esetén a műszaki teljesítéshez, alvállalkozói használat esetén az alvállalkozói teljesítményhez kapcsolódóan) kell elszámolni:

- saját használat esetén az export fővállalkozás egyéb közvetlen költségei között, állóeszközök elhasználódásának költsége címén (anyagköltségként),
- alvállalkozói használat esetén az export fővállalkozás elszámolt önköltségében alvállalkozói teljesítményként az export árbevétel elszámoláskor.

A teljesítményarányosan elszámolásra kerülő összeg meghatározásánál tekintettel kell lenni arra, hogy ezen termelő és termelést közvetlenül kiszolgáló állóeszközök költségei egy vagy több fővállalkozás (export munka) árbevételében is térülhetnek, illetve az adott fővállalkozás befejezésekor milyen állapotban lesznek és ennek megfelelően mennyi lesz a maradványértékük, a fővállalkozó hogyan kíván eleget tenni a hivatkozott utasítás 13. § (3) bekezdésében foglaltaknak.

Nyilvántartási kötelezettség

A hivatkozott utasítás alapján beszerzett állóeszközökről a fővállalkozó (és az export vállalkozó) nyilvántartást köteles vezetni. A nyilvántartásnak tartalmaznia kell az állóeszközök azonosításához szükséges adatokat (megnevezés, típus megjelölése, származási ország, beszerzési érték stb.). A fogadó országban megvásárolt állóeszközök esetében a nyilvántartás bizonylata a vételt igazoló számla. A nem a fogadó országban vásárolt állóeszközöket a fogadó országba való beszállításkor vámelőjegyzésbe kell vetetni, vagy ha erre nincs mód, vámkezeltetni kell. Ezekben az esetekben a nyilvántartás bizonylata a vámokmány.

A már szükségtelenné vált állóeszközök hasznosítása

Az export fővállalkozás teljesítéséhez, a hivatkozott utasítás alapján a fővállalkozás költségei terhére beszerzett, a belföldi előírások szerint állóeszköznek minősülő gépeket, járműveket a vállalkozó – legkésőbb – az ügylet lezárásakor köteles értékesíteni, selejtezni vagy hazaszállítani.

Az értékesítés történhet:

– a fővállalkozás szerinti országban devizáért
– a fővállakozás szerinti országban forintért,
– hazaszállítás után forintért.

Ha az értékesítés a fővállalkozás szerinti országban devizáért történik, az értékesített eszközök bevételét külkereskedelmi tevékenység export árbevételeként, maradványértékét (ha maradványérték kimutatva nincsen, a bevétellel azonos összeget) a külkereskedelmi tevékenység elszámolt önköltségeként (eladott áruk beszerzési értékeként) az export fővállalkozás költségeinek csökkentésével, illetve az eszközök között kimutatott maradványérték átvezetésével kell elszámolni.

Ha a fővállalkozás szerinti országban forintért szintén fővállalkozó (export vállalkozó) magyar vállalatnak értékesítik már szükségtelenné vált eszközöket, akkor az értékesített eszközök bevételét egyéb tevékenység árbevételeként, maradványértékét (ha maradványértéket nem mutattak ki, a bevétellel azonos összeget) az egyéb tevékenység elszámolt önköltségeként (eladott áruk beszerzési értékeként) az export fővállalkozás költségeinek csökkentésével, illetve az eszközök között kimutatott maradványérték átvezetésével kell elszámolni.

Ha az értékesítés hazaszállítás után forintért történik, akkor az eszközök maradványértékét

– az eszközök eredeti beszerzési értéke,
– az adott eszközre vonatkozó, az Amortizációs Normák Jegyzékében szereplő leírási kulcs,
– a használati idő

figyelembevételével kell megállapítani.

A hazaszállított eszközöket a belföldi előírások szerint kell minősíteni. Értékesítési bevételként legalább a maradványértékkel azonos összeget kell az egyéb tevékenység árbevételeként elszámolni, s a kimutatott maradványértéket (ha maradványértéket nem mutattak ki, az előbbiek szerint meghatározott maradványértéket) kell az egyéb tevékenység elszámolt önköltségeként (az eladott áruk beszerzési értékeként) az export fővállalkozás költségeinek csökkentésével, illetve az eszközök között kimutatott maradványérték átvezetésével elszámolni.

Ha a hazaszállított eszközöket a vállalkozó használatba veszi, akkor az eszközök – előbbiek szerint számított – maradványértékét kell beruházásként az egyéb

tevékenység árbevétele számlával szemben elszámolni. A hazaszállítás költségeit, a vámot is el kell beruházási ráfordításként számolni. A beszerzési érték és a számított maradványérték közötti különbözetet értékcsökkentésként állományba kell venni.

A teljesen elhasználódott, értékesíthetetlen eszközökről selejtezési jegyzőkönyvet kell felvenni, amelyet a fővállalkozás szerinti ország vámhatóságával, vagy – a helyben vásárolt, vámelőjegyzésbe nem vett eszközök esetében – közjegyzővel (helyi hatósággal) hitelesíteni kell. A selejtezéssel kapcsolatos költségeket, az eszközök között kimutatott maradványértéket a fővállalkozás önköltségeként kell elszámolni.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A fővállalkozás költségei terhére beszerzett eszközök értékesítése a fővállalkozás szerinti országban devizáért			
– az árbevétel könyvelése	T 336–338	–	K 976
– a maradványérték (ennek hiányában a bevétellel azonos összeg) elszámolása	T 876	–	K 81–87 28–29 231–233
A fővállalkozás költségei terhére beszerzett eszközök értékesítésére a fővállalkozás szerinti országban forintért vagy hazaszállítás után forintért			
– az árbevétel könyvelése	T 331–335	–	K 978
– a maradványérték (ennek hiányában a bevétellel azonos összeg) elszámolása	T 878	–	K 81–87 28–29 231–233
A fővállalkozás költségei terhére beszerzett eszközök – hazaszállítás után – állóeszközként történt használatba vételkor			
– a számított maradványértékkel azonos összeg elszámolása beruházásként (kapcsolódó tétel az ezzel azonos összegű önköltség átvezetése: T 878 – K 81–87, 28–29, 231–233)	19	–	K 978
– a hazaszállítás költségeinek, a vámköltségnek a könyvelése	T 19	–	K 44 465
– aktiválása	T 12–13	–	K 19
– az aktiválással egyidejűleg a beszerzési érték és a számított maradványérték közötti különbözet állományba vétele	T 12–13	–	K 18

XVIII. fejezet

AZ EREDMÉNYFELOSZTÁS ÉS AZ ADÓZOTT EREDMÉNY ELSZÁMOLÁSA

A vállalkozónak a mérleg szerinti eredményét, amennyiben az éves árbevétele a 250 millió forintot eléri, akkor a naptári évben elszámolt árbevétel, különféle bevételek, valamint az értékesítés elszámolt önköltsége, a fel nem osztott költségek, a különféle ráfordítások különbözeteként kell megállapítani. A vállalkozó ebben az esetben kettős könyvvitelt köteles vezetni.

A vállalkozás mérleg szerinti eredményét, amennyiben az éves árbevétel a 250 millió forintot nem éri el, akkor a naptári évben elszámolt árbevétel, különféle bevételek, valamint a naptári évben elszámolt költségek, fel nem osztott költségek, a különféle ráfordítások különbözeteként kell megállapítani. A vállalkozó ebben az esetben az egyszerűsített kettős könyvvitelt köteles vezetni.

Jogi személyiséggel nem rendelkező gazdasági társaság; ipari és szolgáltató szakcsoport; felsőoktatási intézményben működő iskolai szövetkezeti csoport; magánszemélyek jogi személyiséggel rendelkező munkaközössége; a vállalkozási nyereségadóról szóló törvény hatálya alá adóalanyként az adóhatóságnál bejelentkezett kisiparos, magánkereskedő, jogi személy részlegét szerződéses rendszerben üzemeltető magánszemély, gazdálkodó szervezet részlegét jogszabályban meghatározott átalányelszámolásos rendszerben üzemeltető magánszemély, mezőgazdasági kistermelést folytató magánszemély, ha éves árbevétele nem haladja meg a 25 millió forintot, akkor a vállalkozási nyereségadó alapjául szolgáló eredményt a befolyt adóköteles bevételek, valamint a kifizetett termelési és kezelési költségek és az elszámolt értékcsökkenési leírás különbözeteként állapítja meg, amelyet a vásárolt készletek állományváltozásának értékével módosítani kell. A vállalkozó ebben az esetben az egyszeres könyvvitelt köteles vezetni.

A továbbiakban a kettős könyvvitelt alkalmazó vállalkozók eredményfelosztásával kapcsolatos szabályokat részletezzük.

Az egyszerűsített kettős könyvviteli rendszer vezetésére kötelezett vállalkozó választhatja a kettős könyvviteli rendszert is.

Ha a vállalkozó az egyszerűsített kettős könyvviteli rendszert alkalmazta, és éves árbevétele 15%-kal meghaladja a 250 millió Ft-ot, akkor az adóbevallás benyújtását követő évben köteles a kettős könyvviteli rendszerre áttérni.

Ha a vállalkozó éves árbevétele 250 millió Ft alá csökken, nem köteles az adóbevallás benyújtását követő évben az egyszerűsített kettős könyvvitel rendszerére áttérni, de a jogszabály az áttérést lehetővé teszi.

A vállalkozási nyereségadó törvény a mérleg szerinti eredményt meghatározó tényezők közül néhányat kiemelve tételesen szabályoz.

Árbevételként kell elszámolni

- az állóeszközök, beruházások és készletek értékesítésének ellenértékét,
- a megsemmisült, selejtezett eszközökkel kapcsolatos károk felelős károkozóra áthárított összegét.

Különféle bevételként kell elszámolni

- az értékesített értékpapírok árfolyam-nyereségét,
- a befektetett eszközök értékesítésekor az értékesítés ellenértéke és a könyv szerinti értéke közötti különbözetét,
- az eszközök selejtezéséből visszanyert anyagok értékét,
- a káresemény miatt bekövetkezett veszteség megtérített, illetve megtérítendő összegét,
- a közös beruházás eredményeként létrehozott állóeszköz üzemeltetéséhez kapott hozzájárulás összegét,
- a közösen finanszírozott kutatási, műszaki-fejlesztési tevékenység költségeihez kapott hozzájárulás összegét,
- a közös kockázatvállaláson alapuló külkereskedelmi ügyletből származó, átvett nyereség összegét, illetve az átadott veszteség összegét,
- a közösen finanszírozott kutatási, műszaki-fejlesztési tevékenységből származó, átvett nyereség összegét, illetve az átadott veszteség összegét.

Költségként kell elszámolni

- az állóeszközök értékcsökkenési leírását,
- az érdekképviseleti szervek fenntartásához nyújtott hozzájárulást,
- az egyesülés működési költségeihez nyújtott hozzájárulást,
- a gazdasági társaságnál, ipari és szolgáltató szövetkezeti szakcsoportnál, a felsőoktatási intézményekben működő iskolai szövetkezeti csoportnál, a magánszemélyek jogi személyiséggel rendelkező munkaközösségénél, az egyéni vállalkozónál a magánszemély tagok, illetve az egyéni vállalkozó személyes közreműködésének – a vállalkozó által meghatározott – ellenértékét.

Az értékesítés elszámolt önköltségeként kell elszámolni

- az értékesített állóeszközök, beruházások, készletek elszámolt önköltségét,
- a megsemmisült, selejtezett eszközökkel kapcsolatos károk felelős károkozóra áthárított összegét.

Különféle ráfordításként kell elszámolni

- az értékesített értékpapírok árfolyamveszteségét,
- a befektetett eszközök értékesítésekor a könyv szerinti érték és az értékesítés ellenértékének különbözetét,
- a selejtezett, megsemmisült eszközök könyv szerinti értékét,
- a közös beruházás eredményeként létrehozott állóeszköz üzemeltetéséhez való hozzájárulás összegét,
- a közösen finanszírozott kutatási, műszaki fejlesztési tevékenység költségeihez való hozzájárulás összegét,
- a közös kockázatvállaláson alapuló külkereskedelmi ügyletből származó, átadott nyereség összegét, illetve átvett veszteség összegét,
- a közösen finanszírozott kutatási, műszaki fejlesztési tevékenységből származó átadott nyereség összegét, illetve az átvett veszteség összegét,
- a pénzintézettől – az 1987. december 31-ig kötött szerződések alapján – kapott banki alapjuttatások után a pénzintézetnek fizetett összeget.

Az 1989. évi mérleg szerinti eredményt a vállalkozási nyereségadóról*, illetve a vállalkozási nyereségadóról és a magánszemélyek jövedelemadójának módosításáról szóló törvény hatályba lépésével kapcsolatos átmeneti rendelkezésekről és egyes jogszabályok módosításáról, hatályon kívül helyezéséről** szóló törvényekben előírtak szerint kell felosztani.

Eredményfelosztás

01. Mérleg szerinti eredmény	±
02. Kockázati alap felhasználása	+
03. Veszteség elhatárolása	+
04. Veszteség elhatárolás megszüntetése	–
05. Tröszti vállalatok eredménye	–
06. Trösztnél a tröszti vállalattól átvett eredmény	+
07. Állami alapjuttatás utáni mozgójáradék	–
08. Előző évek veszteségének kigazdálkodása	–
09. Állami alapjuttatás utáni járadékfizetési kötelezettség	–
10. Érdekeltségi alap visszapótlás	–
11. Következő évekre elhalasztott költségek	–
12. Részesedési alap felhasználása	+
13. Módosított (megállapított) eredmény	±
14. Módosított eredményt növelő összegek	+
15. Módosított eredményt csökkentő összegek	–
16. Nyereségadó alapja	+
17. 40%-os nyereségadó	–
18. 50%-os nyereségadó	–
19. Kiegészítő adó	–
20. Nyereségadó kedvezmények	+
21. Fizetendő nyereségadó	+
22. Adózott eredmény	±
23. Adózott eredmény 1989. évi évközi változásai	±
27. Tiszta eredmény	±

A külföldi részvétellel működő gazdasági társulás kockázati alapját felhasználhatja a mérleg szerinti eredmény kiegészítésére.

Ha – a kockázati alappal kiegészített – mérleg szerinti eredmény veszteség, akkor annak összegét a vállalkozó saját döntése alapján legfeljebb a következő két évre átviheti. Az átvitt összeggel a tárgyévi veszteséget csökkenteni kell.

A vállalkozónak az elhatárolt (el nem számolt) veszteség összegével a veszteséges évet követő két évben a mérleg szerinti eredményt kell csökkenteni. A veszteség évét követő második évben az el nem számolt veszteség összegével a mérleg szerinti eredményt akkor is csökkenteni kell, ha az arra nem nyújt fedezetet. (Az 1989. évi eredményfelosztás során ilyen címen összeg nem jelentkezik.)

---

* 1988. évi IX. törvény a vállalkozási nyereségadóról

** 1988. évi X. törvény a vállalkozási nyereségadóról és a magánszemélyek jövedelemadójának módosításáról szóló törvények hatálybalépésével kapcsolatos átmeneti rendelkezésekről és az egyes jogszabályok módosításáról, hatályon kívül helyezéséről

Azoknak a tröszti vállalatoknak, amelyek nem önálló adóalanyok, és helyettük a tröszt központ adózik, eredményüket az eredményfelosztás során át kell adniuk a tröszt központnak, amely az átvett eredménnyel a mérleg szerinti eredményét növeli vagy csökkenti.

Az állami alapjuttatás után fizetendő mozgó járadék összegével a mérleg szerinti eredményt kell csökkenteni. (Megjegyezzük, hogy az állami alapjuttatás utáni fix járadék összegét az egyéb ráfordítások terhére kell elszámolni.)

A mozgó járadék összegével akkor is csökkenteni kell a mérleg szerinti eredményt, ha az arra nem nyújt fedezetet.

Az 1988. évet megelőzően keletkezett mérleg szerinti veszteség rendezésére folyósított hitel törlesztőrészletével a mérleg szerinti eredményt csökkenteni kell.

A járadékfizetési kötelezettséggel járó állami alapjuttatás évi járadékának az alapjuttatás egy évre eső összegét meghaladó részével a mérleg szerinti eredmény csökkenthető. Ha a vállalkozó a folyósított alapjuttatás teljes összegét törlesztette, ezt követően az évi járadék teljes összegével kell csökkenteni a mérleg szerinti eredményt.

(Példaszerűen bemutatva:

– a járadékfizetési kötelezettséggel járó alapjuttatás összege: 100 000 E Ft
– a törlesztési idő: 10 év.
– az évi járadék összege: 15 000 E Ft.

Az alapjuttatás egy évre eső összege 10 000 E Ft. Az évi járadék és az egy évre eső összeg különbözete 5000 E Ft (15 000 E Ft – 10 000 E Ft), amellyel a mérleg szerinti eredményt kell csökkenteni.)

Az 1988. évet megelőző évek veszteségének rendezésére felhasznált érdekeltségi alap még vissza nem pótolt összegével a mérleg szerinti eredmény csökkenthető.

Az a vállalkozó, aki az 1987. évi 16. tvr. 3. §-ának (3) bekezdése alapján a bevételét meghaladó termelési és kezelési költségét az 1988. évi adóköteles nyereség megállapításánál a következő évekre elhalasztotta, az a mérleg szerinti eredményét az elhalasztott összeggel csökkentheti.

A külföldi részvétellel működő gazdasági társulásnak a Részesedési Alap fel nem használt összegével a mérleg szerinti eredményt növelnie kell.

A mérleg szerinti eredmény előbbi tételekkel történő módosításának eredménye a módosított eredmény.

A nyereségadó alapjának meghatározása során – könyvelésen kívül – a módosított eredményt növelni kell a reprezentációs költségeknek az – eladott áruk beszerzési értékével és az alvállalkozói teljesítményekkel csökkentett – árbevétel másfél ezrelékét meghaladó részével.

Amennyiben ez a keret ötezer forintnál kevesebb lenne, akkor csupán a reprezentációs költségek ötezer forintot meghaladó összege növeli a módosított eredményt.

A módosított eredményt növeli az anyagi érdekeltségi rendszer egyes kérdéseiről szóló jogszabály* alapján számított összeg.

A nyereségadó alapjának meghatározása során – könyvelésen kívül – a módo-

---

* A 84/1988. (XII. 15.) MT-rendelet az anyagi érdekeltségi rendszer egyes kérdéseiről (3. §)

sított eredmény csökkenthető a jutalom jellegű bevétel összegével, a közérdekű kötelezettségvállalásra fordított összeggel, valamint a megváltozott munkaképességű dolgozók foglalkoztatásával összefüggésben jogszabály* alapján meghatározott összeggel.

Ugyancsak csökkenthető a módosított eredmény a magánszemélyek részvételével működő gazdasági társaságnál – a részvénytársaság kivételével –, átalakulásig a polgári jogi társaságnál, vállalati gazdasági munkaközösségnél, az egyéni vállalkozónál a társaság alapítói vagyonának a magánszemélyekre jutó hányada 20%-ának (egyéni vállalkozónál a vállalkozásba bevitt vagyon 20%-ának) megfelelő összeggel, legfeljebb azonban a mérleg szerinti eredmény 20%-áig.

Az 1989. január 1-je előtt vásárolt vagyonjegy, illetve a jegyzett és befizetett részjegy utáni osztalék összegével a módosított eredmény csökkenthető.

Egyedi kedvezmény alapján** jogszabály szerint a vállalkozó csökkentheti a módosított eredmény összegét.

A nyereségadó alapja a módosított eredménynek a növelő, illetve a csökkentő tételekkel korrigált összege.

Az adó mértéke az adóalap 3 millió forintot meg nem haladó részének 40%-a, az ezt meghaladó részének pedig az 50%-a. Az így megállapított együttes összeg a számított adó.

Az adóalap után a törvény*** hatálya alá tartozó vállalkozónak négy százalék kiegészítő adót kell fizetni.

A számított adó és a kiegészítő adó együttes összege a nyereségadó-kedvezménnyel csökkenthető a számított és a kiegészítő adó együttes összegéig.

A törvény szerint adókedvezmény illeti meg a vállalkozót:

- a közszolgáltató tevékenységek, illetve a kulturális, egészségügyi és sporttevékenységek eredményére jutó adóból (80%-os mértékű),
- a mezőgazdasági, eredőgazdasági és elsődleges faipari tevékenység, élelmiszeripari tevékenységek és az azokhoz kapcsolódó egyes szolgáltatások, illetve az élelmiszer-kiskereskedelmi tevékenység eredményére jutó adóból (40%-os mértékű).

Adókedvezmény illeti meg a társaságot:

- ha az alapítói vagyonban a külföldi részesedés eléri a 20%-ot, vagy az 5 millió forintot (20%-os mértékű),
- ha az árbevételének több mint fele termékelőállításból vagy saját építésű szálloda üzemeltetéséből származik, és az alapítói vagyon meghaladja a 25 millió forintot és abban a külföldi részesedés hányada legalább 30% (a termék, illetve a szolgáltatás értékesítésének megkezdésétől számított első öt évben 60%-os, a hatodik évtől 40%-os mértékű), ha emellett még a törvény szerint különösen fontos tevékenységet folytat (a termék, illetve a szolgáltatás értékesítésének megkezdésétől számított első öt évben 100%-os, a hatodik évtől 60%-os mértékű).

Ha az előzőekben meghatározott feltételek fennállása mellett a külföldi tag az

---

* A 12/1985. (XII. 28.) EüM–PM és a 14/1986. (XII. 10.) EüM–PM együttes rendelettel módosított 8/1983. (VI. 29.) EüM–PM együttes rendelet a megváltozott munkaképességű dolgozók foglalkoztatásáról és szociális ellátásáról

** Az 1988. X. törvény [8. § (2), (4)]

*** Az 1988. évi XVIII. tv. a vállalkozások 1989. évi eredménye után fizetendő kiegészítő adóról

őt megillető osztalék teljes egészét vagy egy részét az alapítói vagyon emelésére fordítja, akkor ezen összegű osztalékra jutó adó összegével adókedvezmény illeti meg a vállalkozót.

Ez utóbbi kedvezmény igénybevételének feltétele, hogy a tiszta eredmény legalább akkora legyen, mint az alapítói vagyon emelés és az ehhez kapcsolódó adókedvezmény együttes összege.

A törvény által meghatározott mértékű adókedvezmény illeti meg a vállalkozót:

- a központi struktúra és társadalompolitikai döntésekhez kapcsolódó tevékenységgel,
- a kutatási, műszaki-fejlesztési tevékenységgel,
- a lakosság részére végzett egyes fogyasztási szolgáltató tevékenységgel,
- a kistelepülésen, illetve tanyán végzett kiskereskedelmi tevékenységgel,
- a népi iparművészeti és hagyományos háziipari termékek előállításával összefüggésben.

Adókedvezmény illeti meg a vállalkozót annak lejáratáig

- a konvertálható áruk exportjának dinamikus növelésével*,
- a beruházások állami támogatásával**
- a kereskedőház alapításával és működésével***,

összefüggésben.

Ugyancsak adókedvezményben részesül a vállalkozó a járadékfizetési kötelezettséggel járó állami alapjuttatás egy évre eső összegére jutó adó összegének erejéig. Az adókedvezmény mértéke az alapjuttatás egy évre eső összege, valamint a számított adó és az adó alap hányadosának szorzata.

A belföldi részvétellel működő gazdasági társulások jogszabályok**** alapján azok lejártáig adókedvezményben részesülnek.

Egyedi kedvezmény alapján jogszabály szerint+ a vállalkozó az adókedvezmény összegét a számított adóból visszatarthatja.

A különböző jogcímeken járó adókedvezményeket együttesen is csak a számított adó összegéig lehet igénybe venni. Az adókedvezmény a következő évre nem vihető át.

A fizetendő adó összegét, amennyiben kettős adóztatás elkerüléséről szóló nemzetközi szerződés (egyezmény) így rendelkezik, vagy viszonosság áll fenn, annak megfelelően csökkenteni kell.

Az adózott eredmény a módosított eredmény és a fizetendő adó különbözete.

Az 1989. évi adózott eredményt érintő változások csoportosítása megjelenésük szerint az alábbiak:

- az 1989. évi évközi változások,
- az 1989. évi eredményfelosztáskori változás,
- az 1990. évi évközi változások.

---

* 328/1975. (PK. 29.) PM–KkM együttes közlemény a használható export árualapok dinamikus növeléséhez nyújtható pénzügyi kedvezményekről (12. pont)

** A 43/1979. (XI. 1.) PM számú rendelet a beruházások állami támogatásáról [7. (1) bekezdés]

*** 45/1987. (X. 14.) PM-rendelet a gazdálkodó szervezet jövedelemszabályozásáról (2. számú melléklet 8. és 9. pontja)

**** 28/1972. (X. 3.) PM-rendelet a külföldi részvétellel működő gazdasági társulásokról [7/A. (2) bekezdés], 42/1985. (XII. 22.) PM-rendelettel módosított 45/1984. (XI. 21.) PM-rendelet a társulati adóról és társulati különadóról

\+ Az 1988. évi X. törvény 8. (7) bek.

Az adózott eredmény 1989. évi évközi felhasználásának jogcímei.

- beruházási célú beszerzések le nem vonható, illetve vissza nem igényelhető általános forgalmi adója,
- a fejlesztéshez kapcsolódó egyéb fejlesztési célú kifizetések és azok előzetesen felszámított általános forgalmi adója,
- a dolgozók anyagi célú ösztönzésére fordított összeg (prémium, jutalom)*,
- a választott testületi tagok, a gazdasági társaság vezető tisztségviselői részére fizetett díj*,
- pályázati díj,
- lakáshasználatba-vételi díj, lakásbérleti jogról való lemondás esetében a pénzbeli térítés,
- közérdekű kötelezettségvállalásra és az alapítványra fordított összeg,
- a dolgozó lakáshoz jutása céljából adott vissza nem térítendő támogatás*,
- a megváltozott munkaképességű dolgozók miatt befizetett hozzájárulás,
- a bérlő-, illetőleg a vevőkijelölési jog megszerzéséért a tanács részére átadott összeg*,
- a dolgozó lakásépítési kölcsönével kapcsolatos kezelési költség, amelyet a vállalkozó átvállalt*,
- az előzetesen felszámított általános forgalmi adó le nem vonható, illetve vissza nem igényelhető részéhez nyújtott állami alapjuttatás járadéka,
- a megelőző évek ellenőrzése során feltárt, adózott eredményt érintő adóhiány, valamint az eredményt, illetve az eredményfelosztást helyesbítő megállapítások adóval csökkentett része,
- az ellenérték nélkül adott vagyonjegy, részvény névértékének megfelelő összeg*,
- a vezető dolgozók ténylegesen megállapított prémiuma és az 1988. évi eredményfelosztáskor tervezett prémium összege közötti különbözet*,
- a dolgozók ténylegesen megállapított év végi részesedése és az 1988. évi eredményfelosztáskor tervezett év végi részesedése közötti különbözet*,
- a gazdasági társaság tagjait 1988. évre megillető részesedés (osztalék) összege, amennyiben az 1988. évi eredmény felosztásakor, a részesedés összegét a gazdasági társaság nem közölte a tagokkal,
- a vállalkozó döntése szerint egyéb célra fordított összeg*.

A *-gal jelölt tételek nem számolhatók el akkor, ha emiatt a tiszta eredmény negatívvá válna, és emellett vagyoncsökkenés következne be.

Az adózott eredmények 1989. évi évközi képzési jogcímei:

- a megváltozott munkaképességű dolgozó foglalkoztatásával összefüggésben kapott támogatás összege,
- a jóléti (szociális) és kulturális, valamint sport célú beruházásra, továbbá a lakásépítés támogatására felajánlott, munkaidőn kívül végzett társadalmi munkáért járó összeg,
- a kapott lakáshasználatba-vételi díj összege,
- a haszonüzletek után kapott kereskedelempolitikai támogatás összege,
- a fejlesztéshez kapcsolódó egyéb fejlesztési célú kifizetéshez és az általános forgalmi adó le nem vonható részéhez igénybe vett állami alapjuttatás és költségvetési juttatás összege,
- a megelőző évek ellenőrzése során feltárt, az adózott eredményt érintő adómegállapítások miatti adótöbbletek, valamint az eredményt, illetve eredményfelosztást helyesbítő megállapítások adóval csökkentett összege,

– a vezető dolgozók 1988. évi eredményfelosztáskor tervezett prémiuma és a ténylegesen megállapított prémium közötti különbözet,
– a dolgozók 1988. évi eredményfelosztáskor tervezett év végi részesedése és a ténylegesen megállapított év végi részesedése közötti különbözet,
– a gazdasági társaságban való részvétele alapján – a társaság értesítése szerint – a vállalkozót 1988. évre megillető részesedés (osztalék) összege, amennyiben az 1988. évi eredmény felosztásakor a részesedés összegéről a vállalkozó nem kapott értesítést.

Az 1989. évben az adózott eredmény terhére, illetve javára elszámolt tételek összevont egyenlegével kell korrigálni az eredményfelosztás során keletkezett adózott eredményt.

A vállalkozó az adózott eredményből tartalékvagyont képezhet, amit a későbbi évek során az adózott eredmény kiegészítésére – döntése szerint – felhasználhat.

A felsorolt tételek összevonásával keletkező adózott eredményt növelni kell a tartalékvagyon felhasznált összegével oly módon, hogy az az 1990. évi évközi – az alábbiakban felsorolt – adózott eredményt növelő tételekkel együtt fedezetet nyújtson, az eredményfelosztáskor könyvelendő 1990. évi évközi adózott eredmény felhasználásra.

Az eredményfelosztáskor könyvelendő 1990. évi adózott eredmény növeléseként kell elszámolni a gazdasági társaságban való részvétel alapján – a társaság értesítése szerint – a vállalkozót 1989. évre megillető részesedés (osztalék), a leányvállalattól és a pénzeszközök végleges átadása után az átvevőtől kapott részesedés összegét.

Az eredményfelosztáskor az 1990. évi évközi felhasználási jogcímei az 1989. évi adózott eredménynek:
– kamatozó részvény után fizetett kamat,
– a gazdasági társaság tagjait (részvényeseit), a leányvállalat, illetve az egyes jogi személy vállalata létesítőjét 1989. évre megillető részesedés (osztalék), egyéni vállalkozó esetében a vállalkozásba befektetett vagyoni érték jövedelemként kivett összege, továbbá a véglegesen átvett pénzeszközök után az átadónak fizetett részesedés,
– az ellenérték nélkül adott vagyonjegy, valamint az 1989. január 1-jét követően kibocsátott vásárolt vagyonjegy és az 1989. január 1-jét követően jegyzett, és befizetett részjegy után járó osztalék,
– a vezető dolgozók 1989. évre tervezett vagy tényleges prémiumának összege,
– a dolgozók 1989. évre tervezett vagy tényleges év végi részesedésének összege.

A tiszta eredmény
– a fizetendő adóval csökkentett módosított eredmény (±),
– az adózott eredmény 1989. évi évközi változásai (±),
– tartalékvagyon képzés (–),
– tartalékvagyon felhasználás (+),
– adózott eredmény 1990. évi évközi változásai (±),

együttes összege.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A külföldi részvétellel működő gazdasági társulásnál a mérleg szerinti eredmény kiegészítésének könyvelése a kockázati alapból	T 475	– K 499
A trószti vállalatoknál a trösztnek átadott nyereség könyvelése	T 499	– K 385

A trószti vállalatoknál a trösztnek átadott veszteség könyvelése	T 385	– K 499
A trösztnél a trószti vállalatoktól átvett nyereség könyvelése	T 385	– K 499
A trösztnél a trószti vállalatoktól átvett veszteség könyvelése	T 499	– K 385
Az állami alapjuttatás után fizetendő mozgó járadék összegének könyvelése	T 499	– K 477
Az állami alapjuttatás után mozgó járadék átutalásának könyvelése	T 477	– K 311
Az előző év(ek) el nem számolt vesztesége – a folyósított hitel törlesztő részletével azonos összegű – csökkentésének könyvelése	T 499 (előző évi eredmény-számla)	– K 499 (tárgyévi eredmény-számla)
A járadékfizetési kötelezettséggel járó állami alapjuttatás utáni évi járadéknak az alapjuttatás egy évre eső összegét meghaladó részének könyvelése	T 499	– K 477
Az 1988. évet megelőző évek veszteségének rendezésére felhasznált érdekeltségi alap még vissza nem pótolt összegének könyvelése	T 499	– K 42
Az elhalasztott termelési és kezelési költségek összegével azonos összeg könyvelése	T 499 (előző évi eredmény-számla)	– K 499 (tárgyévi eredmény-számla)
A külföldi részvétellel működő gazdasági társulásnál a Részesedési Alap felhasználás könyvelése	T 476	– K 499
A fizetendő vállalkozási nyereségadó befizetési kötelezettségének könyvelése	T 499	– K 4611
A fizetendő kiegészítendő adóbefizetési kötelezettségének könyvelése	T 499	– K 463–06
Az eredményfelosztással képzett adózott eredmény (pozitív) összegének könyvelése	T 499	– K 489
Az eredményfelosztással képzett adózott eredmény (negatív) összegének könyvelése	T 489	– K 499
A beruházási célú beszerzések, illetve a saját vállalkozásban végzett beruházás után előzetesen felszámított általános forgalmi adó előírás szerint le nem vonható, illetve visza nem igényelhető hányadának könyvelése	T 481	– K 445 465 467
Az egyéb fejlesztési célú kifizetések saját pénzeszközből, a folyósítással egyidejűleg a hitelből, kölcsönből, állami alapjuttatásból, költségvetési juttatásból kiegyenlített összegének könyvelése	T 482	– K 478
A saját vállalkozásban végzett áttelepítés, vétlenül okozott kár teljesítményértékével egyező összeg könyvelése	T 482	– K 478
Az egyéb fejlesztési célú kifizetések előzetesen felszámított általános forgalmi adójának könyvelése	T 482	– K 445 465
A fizetendő, illetve a kifizetett – a dolgozók anyagi ösztönzésére fordított összeg (prémium, jutalom)– a választott testületi tagok, a gazdasági társaságok tisztségviselői díjának, – a pályázati díj könyvelése	T 483	– K 312 471 (355)
A lakáshasználatba-vételi díj, valamint a lakásbérleti jogról való lemondás esetében a pénzbeli térítés összegének könyvelése	T 484	– K 3171
A közérdekű kötelezettségvállalásra és az alapítványra fordított összeg könyvelése	T 484	– K 311
A dolgozó lakáshoz jutása céljából adott vissza nem térítendő támogatás könyvelése	T 484	– K 3171

A bérlő-, illetőleg a vevőkijelölési jog megszerzéséért a tanács részére átadott összeg könyvelése		
A dolgozó lakásépítési kölcsönével kapcsolatos kezelési költség könyvelése, amelyet a vállalkozó átvállalt		
Az előzetesen felszámított általános forgalmi adó le nem vonható, illetve vissza nem igényelhető részéhez nyújtott állami alapjuttatás után fizetendő járadék könyvelése	T 484	– K 477
A megelőző évek ellenőrzése során feltárt – adózott eredményt érintő – adóhiány összegének könyvelése	T 484	– K 463–07
Az előző évek mérleg szerinti eredményét helyesbítő (csökkentő) megállapítások miatti adózott eredmény csökkenés könyvelése	T 484	– K 995
Az előző évek eredményfelosztásából származó, a mérleg szerinti eredményt nem érintő megállapítások könyvelése	T 484	– K 4612 463–07 311 354 355
Az ellenérték nélkül adott vagyonjegy névértékének megfelelő összegű vagyonjegyalap könyvelése	T 484	– K 417
Az ellenérték nélkül adott részvény névértékének megfelelő összegű alap- (részvény-) tőke könyvelése	T 484	– K 413
A vezető dolgozók ténylegesen megállapított prémiuma és az 1988. évi eredményfelosztáskor tervezett prémium összege közötti különbözet könyvelése	T 484	– K 351
A dolgozók tényleges megállapított év végi részesedése és az 1988. évi eredményfelosztáskor tervezett év végi részesedése közötti különbözet könyvelése		
A gazdasági társaság tagjait 1988. évre megillető részesedés (osztalék) összegének könyvelése, amennyiben az 1988. évi eredmény felosztásakor a részesedés összegét a gazdasági társaság nem közölte a tagokkal	T 484	– K 386 vagy 311
A megváltozott munkaképességű dolgozó foglalkoztatásával összefüggésben kapott támogatás összegének könyvelése	T 361–06	– K 484
A jóléti (szociális) és kulturális, valamint a sport célú beruházásra felajánlott, munkaidőn kívül végzett társadalmi munkáért járó összeg könyvelése	T 477	– K 484
A lakásépítési támogatásra felajánlott, munkaidőn kívül végzett társadalmi munkáért járó összegből a dolgozó lakáshoz jutása céljára adott, a vissza nem térítendő támogatás összegének könyvelése	T 476	– K 484
A kapott lakáshasználatba-vételi díj összegének könyvelése	T 3171	– K 484
A haszonüzletek után kapott kereskedelempolitikai támogatás összegének könyvelése	T 384	– K 484
Egyéb fejlesztési célú kifizetéshez és az általános forgalmi adó le nem vonható részéhez igénybe vett állami alapjuttatás és költségvetési juttatás összegének könyvelése	T 311 445 465 469	– K 484
A megelőző évek ellenőrzése során feltárt – az adózott forrást érintő – adótöbblet összegének könyvelése	T 463–07	– K 484
A megelőző évek eredményfelosztását helyesbítő – a mérleg szerinti eredményt nem érintő – megállapítások könyvelése	T 4612 463–07 311 354 355	– K 484
A megelőző évek mérleg szerinti eredményét helyesbítő (növelő) megállapítások miatti adózott eredmény növekedés könyvelése	T 895	– K 484

A vezető dolgozók 1989. évi eredményfelosztáskor tervezett prémiuma és a ténylegesen megállapított prémium közötti különbözet könyvelése	T 351	– K 484
A dolgozók 1988. évi eredményfelosztáskor tervezett év végi részesedése és a ténylegesen megállapított év végi részesedése közötti különbözet könyvelése	T 351	– K 484
A gazdasági társaság tagját 1988. évre megillető részesedés összegének könyvelése, amennyiben az 1988. évi eredményfelosztáskor a részesedés összegéről a vállalkozó nem kapott értesítést	T 386 311	– K 484
Az adózott eredmény terhére 1989. évben elszámolt összegek átvezetésének könyvelése	T 489	– K 481 482 483 484 és
	T 484	– K 489
A tartalékvagyon képzésének könyvelése	T 489	– K 43
A tartalékvagyon felhasználásának könyvelése	T 43	– K 489
A gazdasági társaságban való részvétel alapján a vállalkozót megillető részesedés, osztalék, illetve a kamatozó részvény után kapott kamat összegének könyvelése	T 386	– K 489
A leányvállalattól, illetve a pénzeszközök végleges átadása után az átvevőtől kapott részesedés összegének könyvelése	T 386	– K 489 311
A gazdasági társaság tagjait megillető részesedés, osztalék, illetve a kamatozó részvény után fizetett kamat könyvelése	T 489 311	– K 386
A leányvállalat létesítőjét, a véglegesen átvett pénzeszközök után az átadónak fizetett részesedés összegének könyvelése	T 489	– K 386 311
Az egyéni vállalkozó esetében a vállalkozásba befektetett vagyoni érték jövedelemként kivett összegének könyvelése	T 489	– K 311
Az ellenérték nélkül adott vagyonjegy, illetve az 1989. január 1-jét követően kibocsátott vásárolt vagyonjegy után járó osztalék összegének könyvelése	T 489	– K 355
A jegyzett és befizetett részjegy után járó osztalék összegének könyvelése	T 489	– K 354
A vezető dolgozók 1989. évre tervezett vagy tényleges prémiumának könyvelése	T 489	– K 351
A dolgozók 1989. évre tervezett vagy tényleges év végi részesedésének könyvelése	T 489	– K 351
A pozitív eredmény átvezetésének könyvelése	T 489	– K 42
A negatív tiszta eredmény átvezetésének könyvelése	T 42	– K 489

XIX. fejezet

A VAGYONNAL KAPCSOLATOS ELSZÁMOLÁSOK

1. A vagyon tartalma

A vagyonérdekeltség számviteli megalapozása érdekében 1988-tól bevezetett egységes vagyonalap áttekinthetőbbé tette a saját vagyon kimutatását, ugyanakkor egyszerűsítette a könyvviteli elszámolásokat.

A korszerűsített könyvviteli mérleg – amelyben az eszközök mobilitási sorrendben, a források pedig (halmozásmentesen) saját forrás és kölcsönvett forrás szerinti csoportosításban szerepelnek – 1989-ben csak a Vállalkozási nyereségadótörvénynek megfelelően módosult.

A Vállalkozási nyereségadó törvény a vagyon részeként az alapítói vagyonról, a működés során felhalmozott vagyonról és az adózott eredményből képzett, elkülönített tartalékvagyonról rendelkezik. A vagyon az adóalany beruházásainak, álló- és forgóeszközeinek, valamint máshol befektetett eszközeinek a saját forrása. Az alapítói vagyon és a működés során felhalmozott vagyon elkülönítése a vállalkozásoknak a vagyongyarapításban való érdekeltsége szempontjából jelentős (vagyonérdekeltségen a vagyon gyarapítására irányuló olyan tevékenységet értve, amely magában foglalja a működő vagyon befektetési struktúrájának olyan folyamatos változtatását, amely leginkább alkalmas a vagyon megőrzésére és növelésére).

Az alapítói vagyon az alapítók által (a létesítői határozat, az alapszabály, a társasági szerződés szerint) juttatott vagyon, amely csak az alapítók elhatározása, döntése alapján változhat (pl. állami vagyon állami támogatással, részjegyalap részjegyek jegyzésével, illetve befizetésével, részvénytőke és törzstőke részvény kibocsátásával és törzsbetét emelésével).

Az alapítói vagyon részletezése a könyvvitelben arról ad információt, hogy a vállalkozás milyen formában működik (állami vállalat, szövetkezet, részvénytársaság, korlátolt felelősségű társaság stb.) továbbá arról, hogy az alapítói vagyonnak mi az eredete (állami vagyon, szövetkezeti vagyon, részvénytőke, törzstőke, részjegy, vagyonjegy) és az miként oszlik meg a tulajdonosok között.

A felhalmozott vagyon a vállalkozás működése során, annak eredményeként jelentkező vagyonnövekmény.

Az adózott eredményből a vállalkozó tartalékvagyont képezhet, amelyet az adózott eredmény kiegészítésére használhat fel, ezt mobilizálható vagyonnak tekinthetjük.

2. A vagyonnal kapcsolatos könyvviteli elszámolások

A 41. *Alapítói vagyon* számlacsoportban mutatja ki a vállalkozó a beruházások, az álló- és forgóeszközök, más vállalkozónál befektetett eszközök saját forrását. A számlacsoport keretében külön számlákon jelenik meg az állami vagyon és a vagyonjegyalap, a szövetkezeti vagyon és a részjegyalap, a részvénytőke, a törzstőke, valamint az egyéb gazdasági társaságok vagyona.

A 411. *Állami vagyon* számlán kell kimutatni az állami vállalatnak az alapító által juttatott (létesítő határozat szerinti) vagyonát.

Ugyancsak itt kell kimutatni a szövetkezeteknek, szövetkezeti vállalatoknak és azok gazdasági társaságainak az állami támogatással azonos összegű vagyonát.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

Az állami vagyon növekedésének könyvelése	T 11–15 17 19 21–23 27–29 311 39	–	K 411 18
Az állami vagyon csökkenésének könyvelése	T 411 18	–	K 11–15 17 19 21–23 27–29 311 39

A 412. *Szövetkezeti vagyon* számlán kell kimutatni a szövetkezeteknek az alapító által juttatott (alapszabály szerinti) – a 416. Részjegyalap számlán kimutatott összegen kívüli – vagyonát.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A szövetkezeti vagyon növekedésének könyvelése	T 11–15 17 19 21–23 27–29 311 39	–	K 412 18
A szövetkezeti vagyon csökkenésének könyvelése	T 412 18	–	K 11–15 17 19 21–23 27–29 311 39

A 413. *Részvénytőke* számlán kell kimutatni a részvénytársaságnak az alapítók által juttatott (az alapszabály szerinti) részvénytőke összegét.

A számlához kapcsolódóan olyan analitikus nyilvántartást kell vezetni, amelyből belföldi, illetve külföldi részvényesenként megállapítható a jegyzett és befizetett részvények névértékének összege.

A számlán belül elkülönítetten kell kimutatni a munkavállalónak ellenérték nélkül adott részvények értékének megfelelő részvénytőke összegét.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A részvénytőke növekedésének könyvelése	T 11–15 17 19 21–23 27–29 311 39 386	–	K 413
A részvénytőke csökkenésének könyvelése	T 413	–	K 11–15 17 19 21–23 27–29 311 39
A részvénytársaságban a munkavállalóknak ellenérték nélkül adott részvények névértékének megfelelő részvénytőke könyvelése	T 484	–	K 413
A részvénytársaságban a munkavállalóknak ellenérték nélkül adott részvények visszavételének könyvelése névértékben	T 413	–	K 42

A 414. *Törzstőke* számlán kell kimutatni a korlátolt felelősségű társaságnak az alapítók által juttatott (társulási szerződés szerinti) törzstőkéjét.

A számlához kapcsolódóan olyan analitikus nyilvántartást kell vezetni, amelyből belföldi, illetve külföldi tagonként megállapítható a törzstőke összege.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A törzstőke növekedésének könyvelése	T 11–15 17 19 21–23 27–29 311 39 386	–	K 414
A törzstőke csökkenésének könyvelése	T 414 18	–	K 11–15 17 19 21–23 27–29 311 39 386

A 415. *Gazdasági társaság, leányvállalat vagyona* számlán kell kimutatni a gazdasági társaságok közül a közös vállalatnak, az egyesülésnek az alapítók által juttatott (a társasági szerződés szerinti), illetve a leányvállalatnak az alapító által juttatott (létesítő határozat szerinti) vagyonát.

Ugyancsak itt kell kimutatni a jogi személy nélkül gazdasági társaságnak az alapítók által juttatott (a társasági szerződés szerinti) vagyonát.

A számlához kapcsolódóan olyan analitikus nyilvántartást kell vezetni, amelyből belföldi és külföldi tagonként megállapítható a vagyoni hozzájárulás összege.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A gazdasági társaság, illetve leányvállalat vagyonnövekedésének könyvelése	T 11–15 17 19 21–23 27–29 311 386	–	K 415 18
A gazdasági társaság, illetve leányvállalat vagyoncsökkenésének könyvelése	T 415	–	K 11–15 17 19 21–23 27–29 311 386

A 416. *Részjegyalap* számlán kell kimutatni a szövetkezetnek a szövetkezeti tagok által jegyzett részjegyek alapját.

A számlához kapcsolódóan tagnyilvántartást kell vezetni.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A részjegyalap növekedésének könyvelése	T 354	–	K 416
A részjegyalap csökkenésének könyvelése	T 416	–	K 354 312

A 417. *Vagyonjegyalap* számlán kell kimutatni a vállalkozónak a vagyonjegyek alapját.

A számlához kapcsolódóan nyilvántartást kell vezetni a vagyonjegyek tulajdonosairól.

A számlán belül elkülönítetten kell kimutatni a megvásárolt, illetve a munkavállalóknak (tagoknak) ellenérték nélkül adott vagyonjegy alapját.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A munkavállalók által megvásárolt vagyonjegyek értékének könyvelése	T 312	–	K 417
A munkavállalóknak (tagoknak) ellenérték nélkül adott vagyonjegyek értékének könyvelése	T 484	–	K 417
A visszavásárolt vagyonjegyek értékének könyvelése	T 417	–	K 312
Megszűnt (ingyen adott, de visszavásárolt) vagyonjegyek értékének könyvelése	T 417 T 484	– és –	K 312 K 42

A 42. *Felhalmozott vagyon* számlacsoportban kell kimutatni a működés során felhalmozott vagyon összegét. A számlacsoport a felhalmozott vagyon növekedésének és csökkenésének elszámolására szolgál.

A számlacsoport javára
- a tiszta eredmény pozitív összegét,
- a véglegesen átvett pénzeszközök miatti vagyonnövekedés összegét,
- az állami alapjuttatás összegét,
- vagyontárgyként juttatott vissza nem fizetendő költségvetési támogatás összegét,

– Közös Támogatási és Fejlesztési Alapból, Közös Fejlesztési Alapból, Kölcsönös Támogatási Alapból, Vállalati Együttműködési Alapból véglegesen kapott összeget,
– gazdasági társaságba bevitt vagyon nyilvántartási és a társasági szerződésben meghatározott értékének különbözetét, ha az utóbbi a magasabb a gazdasági társaság alapító tagjánál az apport átadásakor,
– külpiaci értékesítéssel összefüggésben kapott fejlesztési támogatás összegét,
– a visszavásárolt saját részvény bevonása esetén a névérték és az ellenérték közötti különbözetet, ha a névérték a magasabb,
– a megszűnt vagyonjegyek értékét,
– a térítés nélkül átvett vagyontárgyak nyilvántartási értékét,

a számlacsoport terhére

– a tiszta eredmény negatív összegét,
– a véglegesen átadott pénzeszközök miatti vagyoncsökkenés összegét,
– a gazdasági társaságba bevitt vagyon nyilvántartási és a társasági szerződésben meghatározott értékének különbözetét, ha az előbbi a magasabb az apport átadásakor a gazdasági társaság alapító tagjánál,
– a visszavásárolt saját részvény bevonása esetén a névérték és az ellenérték közötti különbözetet, ha az ellenérték magasabb,
– a térítés nélkül átadott vagyontárgyak nyilvántartási értékét,
– értékcsökkenési leírás elszámolásának kötelezettség alá nem tartozó állóeszközök értékcsökkenésének összegét,
– kilépő tag részére jogszabály alapján járó vagyoni részesedés összegét,
– az alapítói vagyon emelésére fordított összeget

kell könyvelni.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A pozitív tiszta eredmény átvezetése	T 489	–	K 42
Véglegesen (térítés nélkül) átvett eszközök miatti vagyonnövekedés összegének könyvelése	T 11–15 17 19 21–23 27–29 311	–	K 42 18
Állami alapjuttatás, költségvetési támogatás összegének könyvelése	T 311 44 46 477 478	–	K 42
A Közös Támogatási és Fejlesztési Alapból, a Közös Fejlesztési Alapból, a Kölcsönös Támogatási Alapból, Vállalati Együttműködési Alapból véglegesen kapott összeg könyvelése	T 311	–	K 42
A társaságba bevitt vagyon nyilvántartási és társasági szerződésben meghatározott értéke közötti különbözet könyvelése, ha az utóbbi a nagyobb, az apport átadásakor	T 39	–	K 42
Külpiaci értékesítéssel összefüggésben kapott fejlesztési támogatás összegének könyvelése	T 382	–	K 42
A visszavásárolt saját részvény bevonása esetén a névérték és az ellenérték közötti különbözet könyvelése, ha a névérték a magasabb	T 413	–	K 42
Megszűnt (ingyen adott, visszavett) vagyonjegyek értékének könyvelése	T 417	–	K 42

A negatív tiszta eredmény átvezetése	T 42	– K 489
A véglegesen (térítés nélkül) átadott eszközök miatti vagyoncsökkenés összegének könyvelése	T 42	– K 11–15 17 19 21–23 27–29 311 351 452 91–97
A társaságba bevitt vagyon nyilvántartási és a társasági szerződésben meghatározott értéke közötti különbözet könyvelése, ha az előbbi a magasabb az apport átadása előtt	T 42	– K 39
Az értékcsökkenési leírás kötelezettsége alá nem tartozó állóeszközök értékcsökkenésének elszámolása	T 42	– K 18
A kilépő tag részére jogszabály alapján járó – a befektetett összegen felüli – vagyoni részesedés összegének könyvelése	T 42	– K 386 354
Az alapítói vagyon emelésének könyvelése	T 42	– K 41

A 43. *Tartalékvagyon* számlacsoportban kell kimutatni a vállalkozó döntése alapján az adózott eredményből képzett tartalékvagyon összegét. A tartalékvagyon felhasználása az erre vonatkozó jogszabályok előírásai szerint történhet.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

Az adózott eredményből képzett tartalékvagyon összegének könyvelése	T 489	– K 43
Az adózott eredmény kiegészítésére felhasznált tartalékvagyon összegének könyvelése	T 43	– K 489

XX. fejezet

A TÁRSADALMI MUNKA ELSZÁMOLÁSA

1. Fogalmi, tartalmi előírások

Társadalmi munka alatt a kollektíva önkéntes felajánlása alapján a társadalmi szervek által közösségi feladatok megvalósítására kezdeményezett és szervezett (meghirdetett) keretek között kifejtett munkát kell érteni.

A társadalmi munka végezhető:

– munkaidőn kívül, a munkáért járó munkabér felajánlásával,
– munkaidőn kívül, a térítés nélkül végzett munka felajánlásával,
– jóléti (szociális) és kulturális költségek terhére történő elszámolással.

A társadalmi munka bármilyen közösségi feladat megvalósítására irányulhat (elemi csapás folytán károsultak megsegítése, más országok dolgozóinak internacionalista támogatása, iskolák patronálása, jóléti, szociális, kulturális és sportlétesítmények, műemléki kastélyok helyreállítása, ifjúságpolitikai célok, dolgozók lakásépítésének támogatása stb.).

A lakásépítési támogatás forrása lehet az olyan társadalmi munka értéke, amelyet a dolgozók a munkarend szerinti munkaidőn kívül végeznek. (Részletesen az 5. pontban.)

A munkaidőn kívül, térítés nélkül végzett társadalmi munka értéke: a tevékenység teljesítményértéke, amely az összes teljesítményértéknek a felhasznált vagy igénybe vett eszközök értékével csökkentett része.

A vállalkozó könyvvitelében nem mutatható ki a közvetlenül a vállalkozó érdekében végzett és jóléti (szociális), kulturális és sport célú beruházás, a műemlék kastélyok helyreállításával összefüggő, beruházásnak nem minősülő munka, valamint a nem közvetlenül a vállalkozó érdekében végzett munka teljesítményértéke.

A munkaidőn kívül végzett munkáért járó munkabér akkor számolható el az adózott eredmény javára, ha az e munkával megvalósuló létesítmények a KSH Építményjegyzéke alapján a következő épületek, építmények:

571. Művelődési épületek
572. Oktatási épületek
581. Szociális és egészségvédelmi épületek
582. Pihenés célját szolgáló épületek
911–6. Tereprendezés, földkitermelés és deponálás
911–7. Parkok, játszóterek, sportpályák, sportlőterek és kerthelyiségek kiképzése

911–8. Terek, udvarok, piacterek, valamint rakodók (nem vasúti), átrakó- és tárolóterek kiképzése és burkolása
912–1. Falak-, oszlopok-, támaszok-, kerítések-, alapok- és alapozások építményei
912–3. Emlékművek
913–1. Szórakoztató üzemek szerkezetei
913–2. Tribünök
913–3. Esőbeálló
914–1. Szabadtéri színpadok
914–2. Kertmozik
Műemléki kastélyok

2. A munkaidőn kívül végzett munkáért járó munkabér felajánlásának elszámolása

A munkaidőn kívül végzett munka bérét csak olyan tevékenység esetén lehet felajánlani, ha azért a tényleges teljesítmény alapján – az érvényes bértételek figyelembevételével – munkabér számfejthető. A munkabéreket pótlék nélkül kell számfejteni. A munkaidőn kívül végzett munkáért járó összeget azonban nem bérköltségként, hanem bérjellegű egyéb költségként kell a költségnem-számadásban elszámolni.

A munka, amelyet közvetlenül a munkáltató érdekében végeznek, egyaránt irányulhat a dolgozó munkakörébe tartozó (a munkáltató feladatkörét képező) vagy a dolgozó munkakörén kívüli tevékenységre.

A munkaidőn kívüli munkát csak a vállalkozás dolgozói végezhetik. Kivétel ez alól az ifjúsági szervezetek által felajánlott munka, amelyben a vállalkozóval munkaviszonyban nem álló fiatalok is közreműködhetnek, továbbá amelynek bérét a dolgozók lakásépítésének támogatására ajánlják fel.

A társadalmi munka ezen formája esetén:

- a számfejtett munkabér nem bérköltség és nem számít bele a személyi jövedelemadó, a nyugdíjjárulék alapjába;
- ebből az összegből semmiféle levonásnak nincs helye;
- az ilyen munkabérek csak akkor számolhatók el az adózott eredmény javára, ha azt jóléti (szociális), kulturális és sportcélú beruházásra, műemléki kastélyok helyreállítására ajánlották fel és ilyen célra már átutalták, illetve ilyen célú beruházásra már felhasználhatók, továbbá ha azt a dolgozóknak vissza nem térítendő lakásépítési támogatásként már kifizették, illetve elszámolták;
- az ilyen munkabérek a mérleg szerinti eredmény javára számolandók el akkor, ha azt nem beruházási célú jóléti (szociális), kulturális és sportkiadások fedezetére ajánlották fel;
- az ilyen munkabérek összegét nem kell egyéni keresetekre felbontani; az, az elvégzett munka igazolása alapján is számfejthető az érvényes bértételek alapján (pl. csoportos munkautalvány, brigádkereset stb.);
- az ilyen munkabérek nem vehetők figyelembe az átlagbérek, az átlagkeresetek számításánál;
- a társadalmi munka értéke a végzett tevékenységért számfejthető munkabér összege.

A társadalmi munkáért járó külön bérjegyzéken számfejtett munkabért, amelyet a dolgozók nem vesznek fel, a felajánlástól függően:

– a szervező társadalmi szervezet által megjelölt számlára kell átutalni, vagy
– a dolgozók lakásépítésének támogatására el kell különíteni, vagy
– a jóléti (szociális), a kulturális és sportcélú beruházásra, a műemléki kastélyok helyreállítására

el kell különíteni.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A munkaidőn kívül végzett munkáért külön bérjegyzéken számfejtett munkabér könyvelése	T 6–7 (562)	– K 471
A külön bérjegyzéken számfejtett munkabér átutalása a társadalmi szervezet által megjelölt számlára	T 471	– K 311
A külön bérjegyzéken számfejtett munkabér elkülönítése a dolgozók lakásépítésének támogatására, továbbá jóléti (szociális), kulturális és sportcélú beruházásra, műemléki kastélyok helyreállításának beruházási munkáira, valamint nem beruházási célú jóléti (szociális), kulturális és sportkiadások fedezetére	T 471	– K 476 477 999
A jóléti (szociális), kulturális és sportcélú beruházásra, a műemléki kastélyok beruházási munkáira véglegesen átadott összegek könyvelése (kapcsolódó tétel: T 477 – K 484)	T 484	– K 311
A jóléti (szociális), kulturális és sportcélú beruházások, a műemléki kastélyok beruházási munkái számlázott költségeinek elszámolása (kapcsolódó tétel: T 477 – K 484)	T 19	– K 445

Ha a dolgozó a munkáltató szervezet által szervezett társadalmi munkát más vállalkozónál végezte, a tevékenységért járó ellenértéket a munkáltató részére kell átutalni.

A külön bérjegyzéken számfejtett munkabér átutalása a foglalkoztató vállalkozónál a társadalmi munkát végző dolgozó munkáltatója részére	T 471	– K 311
A más vállalkozónál társadalmi munkát végző dolgozók társadalmi munkája ellenértékének könyvelése a dolgozó munkáltatójánál	T 311	– K 476 477 999

3. A munkaidőn kívül – térítés nélkül – végzett társadalmi munka elszámolása

Ha a dolgozók a munkaidőn kívül – térítés nélkül – végzett munkát ajánlották fel, akkor

– a munkát a vállalkozó dolgozói és más személyek egyaránt végezhetik;
– a kitűzött céltól függően a munka a vállalkozáson kívül (pl. a tanács által szervezett építésben – bölcsőde, napközi otthon, sporttelep, kultúrház, üzemorvosi rendelő, járdaépítés stb. – való részvétel; „egy vállalat – egy iskola" mozgalom) vagy vállalkozáson belül [jóléti (szociális), kulturális, sportlétesítmény építése, műemléki kastélyok beruházási munkái] végezhető;
– a munkáért munkabér nem számfejthető és nem fizethető;
– a munkához felhasznált vagy igénybe vett eszközök (pl. a felhasznált anyagok értéke, az igénybe vett gépek és berendezések üzemeltetési költsége vagy használati díja) értékét a társadalmi munkát szervezőnek meg kell téríteni;
– a vállalkozónál társadalmi munkában végzett jóléti (szociális), kulturális és sport célú beruházási, műemléki kastélyok beruházási munkái teljesítményér-

téke után általános forgalmi adót és árbevétellel arányos termelési adót nem kell fizetni.

Megjegyzés: vállalati beruházások (üzemi épület, iroda, műhely, raktárépítés, tehát nem az előző francia bekezdésben levő beruházások) esetén a munkaidőn kívül – térítés nélkül – végzett társadalmi munka értékét a beruházás költségei között nem szabad számításba venni. Az így megvalósult beruházások értéke csak a munkához felhasznált anyagok értékét, az igénybe vett gépek és berendezések üzemeltetési költségét vagy használati díját foglalja magában.

A munkaidőn kívül – térítés nélkül – végzett társadalmi munkánál

- a társadalmi munka értéke a végzett tevékenység teljesítményértékének a felhasznált vagy igénybe vett eszközök értékével csökkentett része;
- a tevékenység teljesítményértéke pedig az árhatósági előírások szerint számlázható összeg.

A felhasznált vagy igénybe vett eszközök értékét az árhatósági előírások szerint kell meghatározni (pl. a munkához felhasznált anyagokat olyan áron, mint amilyen áron azt a vállalkozó beszerezte, a gépek és berendezések üzemeltetési költsége vagy használati díja címén – ha azokra árjegyzéki ár nincs – az árképzési előírások szerint számított összeg).

A saját vállalkozásban végzett jóléti (szociális), kulturális és sportcélú beruházásoknál, műemléki kastélyok beruházási munkáinál a munkaidőn kívül – térítés nélkül – végzett társadalmi munka elszámolása:

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A saját vállalkozásban végzett beruházásoknál igénybe vett – térítés nélküli – társadalmi munka elszámolása költségként	T 71–77 (562)	– K 477
A munkaidőn kívül – térítés nélkül – végzett társadalmi munka – az előző tétellel azonos összegű – számla szerinti értékének elszámolása árbevételként és a beruházás költségeként (ez után az árbevétel után általános forgalmi adót fizetni nem kell)	T 19	– K 91–97
Az előző tételhez kapcsolódóan az elszámolt önköltség átvezetése	T 81–87	– K 71–77
A saját vállalkozásban végzett beruházás teljesítményértékében szereplő – térítés nélküli – társadalmi munka értékének átvezetése a beruházás elszámolásakor	T 477	– K 484

Az előző tételek szerint kell elszámolni a vállalkozásba adott (megrendelésre végzett) jóléti (szociális), kulturális és sportcélú beruházásoknál, műemléki kastélyok beruházási munkáinál a beruházó által munkaidőn kívül – térítés nélkül – végzett társadalmi munkát is.

A saját vállalkozásban végzett, beruházásnak nem minősülő jóléti (szociális), kulturális és sportcélú állóeszköz-fenntartási munkáknál a munkaidőn kívül – térítés nélkül – végzett társadalmi munka értékét könyvelni nem szabad, csupán a következő tételeket:

A felhasznált anyagok értékének, az igénybe vett gépek és berendezések költségeinek elszámolása (kapcsolódó tétel: T 71–77 – K 2, 3, 4, 6 és T 81–87 – K 71–77)	T 65 (51–56)	– K 91–97
Az előző tétel szerinti felmerült költségek átvezetése negyedévenként	T 883	– K 65

Amennyiben az állóeszköz-fenntartási munkát közvetlenül a vállalkozás érdekében, de nem a vállalkozó jóléti intézménye részére végezték, akkor a felhasznált vagy

igénybe vett eszközök költségét a megfelelő költséghely vagy költségviselő terhére kell elszámolni.

A saját vállalkozásban, de nem közvetlenül a vállalkozás érdekében végzett munkáknál (pl. iskolák patronálása) a munkaidőn kívül – térítés nélkül – végzett társadalmi munka értékét könyvelni nem szabad, csupán a következő tételeket:

A felhasznált anyagok értékének, az igénybe vett gépek és berendezések költségeinek elszámolása	T 71–77 (51–56)	–	K 2, 3, 4, 6
Az árhatósági előírások szerint számlázott összeg elszámolása (amely azonban a társadalmi munka értékét nem tartalmazhatja) (kapcsolódó tétel: T 81–87 – K 71–77)	T 331	–	K 91–97
Az előző tétel szerint elszámolt árbevétel után a fizetendő általános forgalmi adó könyvelése	T 331	–	K 467

4. Jóléti (szociális) és kulturális költségek terhére vállalt állóeszköz-fenntartási munka elszámolása

A vállalkozó az egész kollektíva egyetértésével a társadalmi munka keretében azt vállalja, hogy a végzett munka ellenértékének megtérítéséről részben vagy egészben lemond és a meg nem térített összeget a jóléti (szociális) és kulturális költségek (a 685. számla) terhére számolja el. Ez esetben

- a munka szervezését megelőzően meg kell állapodni a munka céljában és a vállalkozás összegében,
- a munkát csak a vállalkozás dolgozói végezhetik,
- a munkát végző dolgozók bérét a hasonló munkateljesítményekre vonatkozó előírások szerint kell számfejteni és a munkát végzőknek kifizetni.

A jóléti (szociális) és kulturális költségek terhére a tanácsok részrée kizárólag a

- gyermekjóléti intézmények (bölcsődék, óvodák, általános iskolai napközi otthonok), valamint
- komplex közművelődési intézmények és a munkástelepüléseken működő művelődési otthonok

állóeszközfenntartási munkáinak fedezete vállalható. A jóléti (szociális) és kulturális költségek terhére vállalt ilyen kötelezettségek árbevételként elszámolt összege után általános forgalmi adót és árbevétellel arányos termelési adót fizetni nem kell, az ilyen kötelezettségek címén elszámolt összegekkel a vonatkozó jogszabály szerint számított összeg nem módosítható.

SZÁMLAÖSZEFÜGGÉSEK:

A ténylegesen elvégzett állóeszköz-fenntartási munka megállapodás szerinti vállalkozási öszegének könyvelése, külön-külön számlából könyvelve a vállalati hozzájárulásnak megfelelő öszeget, illetve a vállalkozási összeg és a vállalati hozzájárulásnak megfelelő összeg különbségét (kapcsolódó tétel: T 81–87 – K 71–77, az elszámolt önköltség átvezetése)	T 331	–	K 91–97
Az előző tétellel egyidejűleg a vállalkozási összeg és a vállalati hozzájárulásnak megfelelő összeg különbségét tartalmazó számla szerint fizetendő általános forgalmi adó könyvelése (a vállalati hozzájárulásnak megfelelő összeg után általános forgalmi adót nem kell fizetni)	T 331	–	K 467
A vállalati hozzájárulásnak megfelelő összeg elszámolása a jóléti (szociális) és kulturális költségek terhére	T 685 (563)	–	K 331

5. A megrendelők által az építőipari munkák kivitelezéséhez felajánlott társadalmi munka elszámolása

A megrendelők társadalmi munkájának kell tekinteni, ha a megrendelő – az építési költségek csökkentése érdekében – jóléti (szociális), kulturális és sportcélú beruházási, műemlék kastélyok beruházási munkái építési munkáinak kivitelezéséhez:

- a kivitelező szakirányítása mellett társadalmi munkásokkal hozzájárul, vagy
- a kivitelező anyagi és szellemi hozzájárulása nélkül végrehajtandó munkák (tereprendezés, földmozgatás, feltöltés stb.) kivitelezését társadalmi munka szervezésével maga elvállalja.

Ha az építési munkák kivitelezéséhez a megrendelő anyaggal, fuvareszközzel járul hozzá, az nem tekinthető társadalmi munkának, azt a beruházásokhoz kapcsolódó megrendelői szolgáltatások elszámolására vonatkozó előírások szerint kell elszámolni.

A kivitelező szakirányítása mellett, illetve a kivitelező szakirányítása nélkül végrehajtandó társadalmi munkákat a költségvetés (a szerződés) nem tartalmazhatja, azokat a kivitelező a megrendelő felé nem számlázhatja le. A megrendelő ezen társadalmi munkáját a saját vállalkozsában végzett jóléti (szociális), kulturális és sportcélú beruházások, műemléki kastélyok beruházási munkái társadalmi munkájának elszámolására vonatkozó előírások (lásd a 3. pontot) szerint számolja el.

A társadalmi munkát (akár a kivitelező szakirányítása mellett, akár anélkül valósul meg) az építési szerződés külön feltételeként kell meghatározni. A külön feltételben

- a megrendelő a társadalmi munka meghatározott mértékben és időben történő rendelkezésre bocsátását;
- a kivitelező pedig a társadalmi munka leggazdaságosabb felhasználását, illetve a társadalmi munkások munkafeltételeinek (a munkaterületnek, a szükséges anyagoknak, gépeknek, szerszámoknak, a munka irányításának, a munka mennyiségi és minőségi ellenőrzésének, a munkavédelemnek, a biztonságtechnikai oktatásnak stb.) és folyamatos foglalkoztatásának biztosítását köteles vállalni.

6. A lakásépítés támogatása a munkaidőn kívül végzett munkáért járó munkabérből

A 2. pont szerint a munkarend szerinti munkaidőn kívül végzett társadalmi munka értéke a végzett tevékenységért számfejtett (átutalt) munkabér összege.

A vonatkozó jogszabály szerint a lakásépítés támogatására felajánlott társadalmi munka értékét – a vállalkozó saját vagyonától különválasztva – elszámolási számlán, a 476. *Egyéb források* számlán belül a *Lakásépítés támogatás elszámolása a munkaidőn kívül végzett társadalmi munka munkabéréből* számlán kell nyilvántartani, és ezzel egyező pénzeszközöket elkülönített bankszámlán (a 3171. *Lakásépítési*

célú pénzeszközök számlán belül) kell elhelyezni. A rendelkezésre álló összeg felhasználásáról a kollektív szerződésben kell rendelkezni.

Ha lakásépítés támogatására felajánlott társadalmi munkának a 476. számlán kimutatott értékéből a dolgozóknak végleges juttatást adnak, akkor annak összegével az adózott eredményt kell kiegészíteni.

A vonatkozó jogszabály lehetőséget ad arra, hogy ha a vállalkozó a társadalmi munkából származó (1984. december 31-ig a 463. *Társadalmi munkából származó lakásépítési alap* számlán, majd 1985. január 1-jétől a 462. *Lakásépítési alap* számlán könyvelt) forrásból 1987. december 31-ig folyósított kölcsönöket elkülönítetten nyilvántartotta, akkor ezen kölcsönök törlesztő részletei az elkülönített bankszámlára helyezhetők. Ezzel egyidejűleg a lakásépítés támogatása elszámolási számlára is könyvelni kell. Mivel a 462. *Lakásépítési alap* számla egyenlegét 1988. január 1-jével a vagyonalap számlára át kellett vezetni, az 1987. december 31-ig folyósított és bizonyítottan társadalmi munkából származó kölcsönök törlesztésekor a 476. számla javára a 42. *Felhalmozott vagyon* számlacsoporttal szemben kell könyvelni.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A külön bérjegyzéken számfejtett munkabér elkülönítése a dolgozók lakásépítésének támogatására, átvezetése az elszámolási számlára, pénzügyi rendezéssel egyidejűleg	T 471	–	K 476
		és	
	T 319	–	K 311
	T 3171	–	K 319
A más vállalkozónál a dolgozók lakásépítésének támogatására társadalmi munkát végző dolgozók társadalmi munkája átutalt ellenértékének könyvelése	T 311	–	K 476
		és	
	T 319	–	K 311
	T 3171	–	K 319
A dolgozó terhelése az odaítélt kölcsön összegével, a kölcsönszerződés megkötésekor, az OTP negyedévi listája alapján (a IV. negyedévi terhelést decemberi keltezéssel kell könyvelni)	T 351	–	K 3172
		és	
	T 3172 (319)	–	K 3171 (319)
A dolgozó által visszatérítendő lakásépítési kölcsön elengedése és elszámolása a munkaidőn kívül végzett társadalmi munka lakásépítés támogatására felajánlott összege terhére	T 484	–	K 351
		és	
	T 476	–	K 484
Az 1987. december 31-e előtt társadalmi munkából származó forrás terhére folyósított és elkülönítetten nyilvántartott kölcsönök törlesztésekor (a negyedévi listában szereplő összegekkel azonosan, a pénz átutalásakor az OTP számlakivonat alapján) a lakásépítés támogatása elszámolási számlán levő összeg növelése	T 3171	–	K 351
		és	
	T 42	–	K 476
A dolgozók lakásépítésének támogatása vissza nem térítendő összeggel a munkaidőn kívül végzett társadalmi munka felajánlott és elszámolási számlán levő összege terhére	T 484	–	K 3171
		és	
	T 476	–	K 484

XXI. fejezet

A PÉNZÜGYI GAZDASÁGI ELLENŐRZÉS ÉS AZ ÖNELLENŐRZÉS MEGÁLLAPÍTÁSAINAK ELSZÁMOLÁSA

A mérleg és vagyonkimutatás készítéséről szóló 62/1988. (XII. 24.) PM-rendelet – röviden: mérlegrendelet – előírása értelmében a mérleg elfogadását (jóváhagyását) és a mérlegben kimutatott eredmény megállapítását a mérleg megállapítására jogosult testület vezetője (például a vállalati tanács elnöke, a közgyűlés vagy a küldöttgyűlés elnöke funkcióját betöltő személy), illetve az államigazgatási irányítás alatt álló vállalat igazgatója aláírásával igazolja.

A mérleg megállapítására és felülvizsgálatára vonatkozó előírásokat az országgyűlés által alkotott törvények, az állami vállalatokról szóló 1977. évi VI. törvény, a mezőgazdasági termelőszövetkezetekről szóló 1967. évi III. törvény, a szövetkezetekről szóló 1971. évi II. törvény, és a gazdasági társaságokról szóló 1988. évi VI. törvény szabályozzák.

Ezek szerint:

a) az állami vállalatoknál a vállalatvezetés formájától függően, a mérleget és az eredménykimutatást

– a vállalati tanács általános vezetésével működő állami vállalatnál a vállalati tanács;

– közgyűlés vagy küldöttgyűlés vezetésével működő állami vállalatnál a dolgozók közgyűlése vagy küldöttgyűlése;

– államigazgatási felügyelet alatt álló vállalatnál az igazgató mellett működő igazgatótanács vagy az igazgató

hagyja jóvá, s egyúttal meghatározza a vállalat által felhasználható jövedelem elosztásának elveit;

b) a mezőgazdasági termelőszövetkezeteknél a mérleget és a zárszámadást (mérlegbeszámoló) a küldöttgyűlés állapítja meg (kivéve ha az alapszabály a mérleg megállapítását a közgyűlés hatáskörébe utalta);

c) az ipari, fogyasztási, értékesítő és beszerző szövetkezeteknél a mérleget és az eredménykimutatást (a zárszámadást) a küldöttgyűlés állapítja meg;

d) részvénytársaságnál a mérleget a közgyűlés állapítja meg és egyúttal határoz a nyereség felosztásáról;

e) korlátolt felelősségű társaságnál a mérleget a taggyűlés állapítja meg és egyúttal határoz a nyereség felosztásáról;

f) egyesülésnél és közös vállalatnál a mérleget az igazgatótanács állapítja meg és egyúttal határoz a nyereség felosztásáról vagy a veszteség viseléséről.

Nem jogi személyiséggel rendelkező gazdasági társaság (például a közkereseti társaság, betéti társaság, valamint az egyéni vállalkozó) mérlegének vagy vagyonkimutatásának megállapításáról az érvényes jogszabályok nem rendelkeznek. A vállalkozó a mérleget vagy vagyonkimutatást köteles aláírni, aláírásával a mérlegben vagy vagyonkimutatásban szereplő adatok valódiságát igazolni. A mérleg és a vagyonkimutatás azonban megállapítási záradékot nem tartalmaz.

A kettős könyvvitelt vezető vállalkozó a megállapított mérleg, az eredménykimutatás és az eredményfelosztás eredeti példányát, az egyszerűsített kettős könyvvitelt vezető vállalkozó a megállapított egyszerűsített mérleg, az egyszerűsített eredménykimutatás és az eredményfelosztás eredeti példányát az illetékes adóhatóságnál köteles letétbe helyezni.

A megállapított mérleget és az azt alátámasztó leltárokat (leltári bizonylatokat), főkönyvi kivonatokat és egyéb kimutatásokat a vállalkozó önellenőrzésként felülvizsgálhatja, az illetékes adóhatóság pedig a pénzügyi ellenőrzés keretében megvizsgálja.

Ha az illetékes adóhatóság vizsgálata alapján a megállapított mérleg nem szabályszerű, a vállalkozót határozattal kötelezi a szükséges helyesbítések elvégzésére.

Ha a vállalkozó önellenőrzés során állapítja meg, hogy a letétbe helyezett megállapított mérleg nem szabályszerű, akkor a szükséges helyesbítéseket a könyvviteli nyilvántartásokon keresztülvezeti.

A könyvvizsgálói tevékenységgel megbízottak megállapításai alapján elvégzett helyesbítések (ideértve a külföldi érdekeltség mérlegét felülvizsgáló külföldi adóhatóság megállapítását is) önellenőrzésnek minősülnek.

Önellenőrzésnél és a pénzügyi ellenőrzésnél az ellenőrzött időszakban hatályos szabályokat kell figyelembe venni és a helyesbítéseket a hiba elkövetésének időszakában érvényes előírások szerint kell elvégezni.

A letétbe helyezett mérleg, illetve a könyvviteli nyilvántartások szabálytalansága következtében szükséges helyesbítéseket önellenőrzés megállapítása esetén a felfedezés mérlegidőszakában, pénzügyi ellenőrzés esetén a jogerős határozat mérlegidőszakában (negyedévében) kell a könyvviteli nyilvántartásokon átvezetni.

A megállapított mérlegek helyesbítésének részletes előírásait a mérlegrendelet 1. számú mellékletének III. fejezete tartalmazza. Előírásai a következők:

1. A megállapított mérlegek helyesbítésénél a következő alapelveket kell betartani:

a) a helyesbítésre csak önellenőrzés vagy a pénzügyi ellenőrzésen alapuló jogerős határozat (a továbbiakban együtt: ellenőrzés) alapján kerülhet sor;

b) a helyesbítésnél azokat az előírásokat kelll alapul venni, amelyek a hiba elkövetésének időszakában érvényesek voltak;

c) a korábbi évek eredményét érintő helyesbítések következtében a tárgyévi eredmény nem változhat;

d) a helyesbítő tételeket a hiba feltárása alkalmával úgy kell elszámolni, hogy az elszámolásokban jogcímüknek megfelelően szerepeljenek.

2. A mérleg megállapítását követően a szabálytalan mérleg, illetve könyvviteli nyilvántartások önellenőrzés által feltárt hibáit a feltárás, pénzügyi ellenőrzés esetén az azon alapuló jogerős határozat mérlegidőszakában – a hiba feltárásának negyedévében, legkésőbb a negyedévi könyvviteli zárlat alkalmával – kell a könyvviteli nyilvántartásban helyesbíteni.

3. Az ellenőrzés által feltárt hibák helyesbítésénél:

a) A közvetlen költségek vagy a tevékenységek általános költségeinek részét képező tételek helyesbítését (pl. anyagköltség, társadalombiztosítási járulék) a központi irányítás költségei között kell elszámolni, az ilyen tételek miatt a saját termelésű készletek értékét nem szabad megváltoztatni (az építőiparban az arányosítással megosztásra kerülő közvetlen költségek helyesbítésekor a befejezetlen termelés közvetlen önköltsége változhat).

b) Amennyiben az ellenőrzés által tett megállapítások miatt az állóeszközök mérlegben felvett értékét kell helyesbíteni, akkor emiatt az értékcsökkenési leírás elszámolt összegét módosítani nem kell. Ha azonban az ellenőrzés által tett megállapítások következtében az állóeszközök állománya megváltozik, akkor az állományváltozáshoz kapcsolódó értékcsökkenési leírást is el kell számolni, illetve azt helyesbíteni kell.

c) Az a) pontban foglaltak kivételével a költségeket, különféle ráfordításokat és különféle bevételeket módosító megállapítások esetén az olyan tételekkel (pl. hibás összegben elszámolt átmenő aktívák vagy átmenő passzívák), amelyeket a hiba elkövetését követő évben, de az ellenőrzést megelőzően az előírásszerű könyvviteli elszámolások során helyesbítettek, külön tételben módosítani nem kell.

d) Az értékesítés árbevételét módosító megállapítások esetében az értékesítés árbevételét módosító tételeket és az azokhoz kapcsolódó összegeket (az általános forgalmi adót, fogyasztási adót, fogyasztói árkiegészítést) is helyesbíteni kell. Kivételt képez ez alól, ha a teljesítés a hiba feltárásának időpontjáig megtörtént és az árbevétel az előírások szerint elszámolható. Ez utóbbi esetben az értékesítés árbevételét nem, az ahhoz kapcsolódó összegek közül pedig csak azokat kell helyesbíteni, amelyek megváltoztak.

4. Az ellenőrzés által a 2. és 3. pontokban foglaltak szerint feltárt hibák miatti összegek figyelembevételével meg kell határozni a helyesbítés évének módosított eredményét – évenként külön-külön –, majd azt a helyesbítés évére vonatkozó előírások szerint fel kell osztani, el kell készíteni (évenként) az új eredményelszámolást. Az eredeti és az új eredményelszámolás (eredményfelosztás) különbözetét a hiba feltárásának, illetve a pénzügyi ellenőrzés határozatának jogerőre emelkedése negyedévében, legkésőbb a negyedéves könyvviteli zárlat alkalmával le kell könyvelni (a feltárás évének eredményét érintő módon). Az adózás utáni eredményt az adózott eredménnyel szemben kell elszámolni.

5. Az ellenőrzés során feltárt hibák miatti késedelmi, önellenőrzési pótlékot és bírságot – beleértve a 6. pont alapján megállapított ilyen összegeket – önellenőrzés

esetén az önellenőrzés által feltárt hibák helyesbítéséről vezetett nyilvántartás alapján, a pénzügyi ellenőrzés esetén az azon alapuló jogerős határozat alapján a feltárás (jogerőre emelkedés) negyedévében, legkésőbb a negyedévi könyvviteli zárlat alkalmával kell elszámolni.

6. Amennyiben az ellenőrzés olyan számítási hibát állapít meg, amely a mérleg eredményét nem érinti (pl. nyereségadó összegének helytelen meghatározása), akkor a helyesbítést közvetlenül az adózott eredménnyel szemben kell elszámolni. Az érdekeltségi alapot, az adózott eredményt érintő megállapításokat minden esetben az adózott eredménnyel szemben kell elszámolni.

7. Amennyiben az ellenőrzés visszamenőlegesen több évre állapít meg szabálytalan mérleget, illetve tár fel könyvviteli nyilvántartási hibákat, akkor az 1–6. pontban foglaltak szerint kell eljárni úgy, hogy a helyesbítés összegét az 1/b pontban foglaltak figyelembevételével az egyes évekre külön-külön kell számítani.

8. A mérlegellenőrzés alapján történő helyesbítést legfeljebb 5 évre visszamenőleg kell elvégezni.

9. Az önellenőrzésen alapuló mérleghelyesbítés nem mentesít az illetékes adóhatóság pénzügyi ellenőrzésétől.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

1. Az ellenőrzés megállapította, hogy az előző év megállapított mérlegében a vásárolt készletek értékét a vállalkozó magasabb összegben mutatja ki, mivel az alapanyagok december havi felhasználását nem számolta el a tevékenység közvetlen költségeként.

Az előző évben közvetlen költségnek minősülő alapanyag-felhasználás elszámolása központi irányítás költségeként. A saját termelésű készletek értékét az utólagos feltárás összege miatt nem szabad módosítani	T 66–67 (51)	– K 21

2. Az ellenőrzés megállapította, hogy az egyik állóeszköz (épület) értéke a valós értékkel szemben alacsonyabb összegben szerepel az évzáró mérlegben. Az eltérés az előző évben saját vállalkozásban végzett beruházással létesített állóeszköz helytelen teljesítményérték meghatározásából ered.

Saját vállalkozásban végzett beruházás helytelen teljesítményérték meghatározásából eredő, állóeszközértéket növelő megállapítás (különbözet) könyvelése a feltárás évében. Mivel az állóeszköz-állomány nem változott, az amortizációt nem kell módosítani	T 19	– K 972
		és
	T 11	– K 19

3. Az ellenőrzés megállapította, hogy az előző év első negyedévében végzett leltározás során többletként fellelt állóeszközt – gép – nem vették fel az állóeszközök közé. Az év során az értékcsökkenés nem került elszámolásra.

Többletként fellelt (állóeszköz) gép nettó értékének állományba-vétele és aktiválása az ellenőrzés megállapítása alapján	T 19	– K 996
		és
	T 12	– K 19

A nettó értéknek megfelelő összegű beszerzés előzetesen felszámított általános forgalmi adójának a le nem vonható hányadának megfelelő összegű helyesbítése	T 481	– K 4661
A többletként fellelt gép értékcsökkenésének állománybavétele a megállapítás alapján	T 12	– K 18
Az előző évben el nem számolt értékcsökkenés és értékcsökkenési leírás elszámolása helyesbítésként	T 66–67 (55)	– K 18

4. Az ellenőrzés megállapította, hogy a vállalkozó átmenő aktívát képzett és számolt el [T 379 – K 6 (57)] olyan fenntartási munkák miatt, amelyek a vizsgált évet terhelték. Az ellenőrzés megkezdése előtt ennek összegét a vállalkozó már a tárgyévi (ellenőrzés éve) fenntartási költségeként elszámolta [T 6 (57) – K 379]. A tétel ismételt könyvelésére nincs szükség, azonban a tárgyévi eredményhatás ellentételezését el kell végezni. Erre a 7. pontban kerül sor.

5. Az ellenőrzés megállapította, hogy az értékesített (a készletek közül kivezetett) saját termelésű termékekből egy szállítmány nem került leszámlázásra, értékével a vevő az ellenőrzéskor is tartozott. A termék 25% általános forgalmi adókulcs alá tartozik.

Az értékesített termék árbevételének és fizetendő általános forgalmi adójának elszámolása	T 33	– K 91–97 467

6. Az ellenőrzés megállapította, hogy a vállalkozó az ellenőrzés éve január 15-én teljesített szolgáltatást már az előző évben elszámolta árbevételként. A szolgáltatás közvetlen önköltsége és az árbevételként elszámolt összegének különbözete a vizsgált év nyereségét csökkenti. A kapcsolódó általános forgalmi adó többletként került megállapításra. A vállalkozó az ellenőrzést megelőzően – január 15-én – már jogosult volt az árbevétel elszámolására. A tétel helyesbítésére, majd ismételt előírására nincs szükség, azonban a tárgyévi eredményhatást az ellentételezéssel el kell végezni. Erre a 7. pontban kerül sor.

7. Az 1–6. pontokban leírt megállapítások alapján helyesbített megállapított eredményt az ellenőrzés évében érvényben volt jogszabályi előírások alapján fel kell osztani. A felosztást egy új Eredményfelosztás mérlegmellékleten kell a módosított eredménnyel elvégezni. A megállapított eredmény és az ellenőrzéssel módosított eredmény felosztása összevetése során az egyes eredmény felhasználási jogcímek között mutatkozó különbözet összege megegyezik az eredményváltozás összegével. A felosztás során elsősorban a nyereségadó és az adózott eredmény összegében mutatkozik különbözet. az adózás utáni eredményt ugyanis az adózott eredménnyel szemben kell elszámolni.

Összességében eredményt csökkentő megállapítás esetén az ellentételezés könyvelési tétele:	T 4612 463–07 484	– K 995
Pénzügyi rendezése	T 311	– K4612 464–07
Összességében eredményt növelő megállapítás esetén az ellentételezés könyvelési tétele:	T 895	– K 4612 463–07 484
Pénzügyi rendezése	T 4612 464–07	– K311

A 4612, a 484. számlák mellett az eredménymódosítás érinthet más számlákat is. A 463–07. számla az eredményből fizetendő megszűnt befizetési kötelezettségekre (városi és községi hozzájárulás, mezőgazdasági nagyüzemek jövedelemadója stb.) utal.

8. Az ellenőrzés során feltárt hibák miatti késedelmi, önellenőrzési pótlékot és bírságot a feltárás éve eredménye terhére kell elszámolni, legkésőbb a feltárás negyedévi könyvelési zárlata alkalmával. (Ez tehát nem része az ellentételezésre kerülő összegnek.)

Késedelmi pótlék, adóbírság, valamint önellenőrzési pótlék elszámolása a feltárás éve eredményének terhére	T 897 899	–	K 463–06

9. Az ellenőrzés megállapította, hogy a vállalkozó a nyereségadó fizetendő összegének meghatározása során hibát vétett. Olyan nyereségadó kedvezményt vett igénybe, amely nem illette meg. (A megállapítás a mérleg szerinti eredményt nem érinti.) Ebből következően nyereségadó-hiány keletkezett. (Ha eredményt módosító megállapítás is volt, ez az eredményelszámolás során meghatározott nyereségadó különbözetnek.)

Nyereségadó fizetendő összegének helytelen meghatározásából származó adóhiány elszámolása az adózott eredmény terhére.	T 484	–	K 4612
Pénzügyi rendezésére	T 4612	–	K 311

XXII. fejezet

A KÖNYVVITELI ZÁRLAT

1. Könyvviteli zárlat

A főkönyvi számlák egy-egy elszámolási időszak (hónap, negyedév, év) közben nem adnak teljes képet sem az eszközök és azok forrásainak állományáról, sem pedig a gazdálkodás folyamatáról.

Az időszaki folyamatos könyvelést ki kell egészíteni az analitikus nyilvántartások feladásainak, a speciális naplók lezárásából adódó tételeknek, valamint az Egységes ágazati számlakeretben meghatározott rendező tételek könyvelésével, mert a főkönyvi könyvelés csak így válik teljessé. Ezt követően, a kettős könyvvitel zárt rendszerének belső összefüggéseiből adódó egyeztetési lehetőséget kihasználva, meg kell győződni a könyvelés helyességéről, el kell készíteni a főkönyvi kivonatot és végre kell hajtani az alapvető egyeztetéseket.

A könyvelés – és ebből következően a könyvviteli zárlat – akkor teljes, ha a gazdasági műveletekről a vállalkozónál kiállított (belső), illetőleg a beérkezett (külső) összes bizonylat adatát tartalmazza. A számvitel bizonylati rendjéről szóló rendeletben* foglaltak szerint: „Minden olyan gazdasági műveletről, eseményről, amely a vállalkozó eszközei, illetőleg az eszközök forrásainak állományát vagy összetételét megváltoztatja, bizonylatot kell kiállítani (készíteni). A számviteli (könyvviteli) nyilvántartásokban a gazdasági műveletek (események) folyamatát tükröző összes bizonylat adatait rögzíteni kell". A teljesség a rendelkezések értelmében tehát nemcsak formai, hanem tartalmi követelmény is.

Ebben a tekintetben az egyes időszakok könyvviteli zárlatai között lényeges tartalmi különbségek vannak. A havi könyvviteli zárlat kevesebb kötöttséget tartalmaz, mint a negyedéves, ez pedig kevesebbet, mint az éves zárlat.

A mérleg és vagyonkimutatás készítéséről szóló rendelet** előírása szerint „A mérleget a szabályszerűen végrehajtott leltározás alapján helyesbített, bizonylatokkal alátámasztott és ellenőrzött könyvviteli nyilvántartások, valamint az időszakra vonatkozó főkönyvi kivonat alapján kell elkészíteni."

Az éves zárlat alkalmával a könyvelésnek minden, a tárgyévre vonatkozó – a

---

* 53/1988 (XII. 24.) PM-rendelet
** 62/1988. (XII. 24.) PM-rendelet

tárgyévet illető – bizonylat adatait tartalmaznia kell, a könyvvitel adatainak helyességéről leltározással kell meggyőződni, és eltérés esetén a könyvviteli adatokat a leltározás adatai alapján helyesbíteni kell.

A havi zárlat ezzel szemben csak a hó folyamán kiállított belső, illetőleg a hó utolsó napjáig beérkező külső bizonylatok meghatározott körének adatait tartalmazza. A havi zárlat során nem kötelező a főkönyvi kivonat elkészítése, és csak szűk körre vonatkoztatva kötelező az egyeztetések végrehajtása.

A negyedéves zárlat közbenső helyet foglal el a havi zárlat és az év végi zárlat között. Főkönyvi kivonat készítése és – már szélesebb körben – az egyeztetések végrehajtása kötelező.

2. A könyvviteli zárlat tartalma

A zárlati tételeket (a zárlat tartalmát) a következőkben határozzuk meg. A havi zárlat tartalmát a vállalkozó szabadon határozza meg és belső információs igényeinek megfelelően bővítheti a havi zárlati tételek körét.

2.1. A havi könyvviteli zárlat tartalma

a) A havi zárlat könyvelési tételei a következők:

- a hó folyamán raktárra vett (szállítóktól beérkezett, visszavételezett) anyagok, szerkezetek, alkatrészek, termékek, termények, fogyóeszközök, gyártóeszközök, göngyölegek, állatok, áruk, saját kiskereskedelmi boltba kiszállított saját termelésű készletek (együtt: vásárolt készletek) értéke; a választott elszámolási módtól függően: beszerzési áron, elszámolóáron, eladási áron, árkülönbözettel, a külön felszámított szállítási és rakodási költségekkel, illetőleg árréssel kiegészítve;
- a hó folyamán keletkezett és raktárra vett hulladékok értéke (függetlenül attól, hogy milyen tevékenység során vagy okból keletkeztek);
- a vásárolt készletek állományban a vállalkozás raktárai (ideértve a kiskereskedelmi boltokat is) közötti forgalom miatt bekövetkezett változások értéke eladási áron;
- a hó folyamán felhasználásra kiadott vásárolt készletek értéke beszerzési áron vagy elszámolóáron;
- a hó folyamán értékesített (eladott) vásárolt készletek értéke beszerzési áron, elszámolóáron, illetve eladási áron;
- a hó folyamán megmunkálásra (bérmunkára), más vállalkozónak átadott, illetve onnan visszaérkezett vásárolt és saját termelésű készletek értéke beszerzési áron, elszámolóáron, vagy elszámolási egységáron;
- a hó folyamán felmerült, a személyi jövedelemadó alapját képező munkabérek (jövedelmek) elszámolása;
- a munkabérekből (jövedelmekből) levont összegek (nyugdíjjárulék, előleg, személyi jövedelemadó-előleg stb.) elszámolása;
- a munkabéreket (jövedelmeket) terhelő társadalombiztosítási járulék elszámolása;
- a hó folyamán egyéb költségek címén elszámolandó összegek;
- a szociális, kulturális, sport- és gyermekintézmények működtetési (üzemeltetési) költségeinek elszámolása;

– az egészségügyi szolgáltatás, az oktatás, a vállalati szolgálati lakások, lakótelepek üzemeltetési költségeinek elszámolása;
– a szervezett üdültetés költségelszámolása;
– a hó folyamán beérkezett számlák összege;
– a hó folyamán elküldött számlák összege;
– a havi bankforgalom;
– a havi pénztárforgalom;
– az általános forgalmi adó, az árbevételbe beszámító árkiegészítés, exporttámogatás, a dotáció összegei, továbbá mindazok a költségvetési befizetési kötelezettségek, illetve kiutalási igények, amelyekre vonatkozóan a rendelkezések havonként elszámolást írnak elő – beleértve azokat a befizetési kötelezettségeket és kiutalási igényeket, amelyek tekintetében jogszabályi előírások szerint az állammal szembeni pénzügyi kötelezettségekre, illetve a költségvetési juttatásokra vonatkozó szabályokat kell alkalmazni –, valamint a befizetési kötelezettségek és a kiutalási igények alapjául szolgáló tételeket is. A felsorolt tételeket akkor is könyvelni kell, ha összegük 10 000 forint alatt van és a vállalkozót bevallási kötelezettség még nem terheli;
– a hó folyamán felmerült költségeket az 5. Költségnemek számlaosztály számláin az Egységes ágazati számlakeret előírásaitól függően havonként vagy negyedévenként kell könyvelni, kivéve az értékcsökkenési leírást, melynek könyvelése a költségnemszámadásban csak negyedévenként kötelező. Azok a vállalkozók, amelyek a költségeket elsődlegesen 6–7. számlaosztályok számláin számolják el, de a költségek költséghelyek és költségviselők szerinti felosztását (anyagköltség, bérköltségek felosztása) csak negyedévenként könyvelik, a felmerült költségeket felosztásukig a 69. Általános költségek átvezetési számla számlacsoport keretében tartják nyilván.

b) Havonként egyeztetni kell:
– a Pénztárszámla egyenlegét a Pénztárnapló adataival;
– az Elszámolási betétszámla, a Kamatozó betétszámlák, az Elkülönített bankszámlák, a Devizabetét számla egyenlegét az utolsó bankkivonattal;
– az Átvezetési számlák egyenlegét a nyitott tételek bizonylataival;
– a társadalombiztosítási kötelezettség címén kimutatott összeget a társadalombiztosítási szervezet részére benyújtandó összesítő elszámolás végösszegével.

2.2. A negyedéves könyvviteli zárlat tartalma

A negyedéves könyvviteli zárlatnál először el kell végezni a havi zárlati munkákat.

a) A negyedéves zárlat könyvelési tételei (a havi zárlati tételeken túlmenően):
– a teljesen (0-ig) leírt állóeszközök elkülönítése;
– állóeszköz, fogyóeszköz, gyártóeszköz, göngyöleg, állóeszköznek nem minősülő képzőművészeti alkotás téves besorolásának helyesbítése;
– az állóeszközök értékcsökkenésének elszámolása;
– a földterületek megszerzésével kapcsolatos hasznos ráfordítások (a földterület értékének) aktiválása;
– a negyedévben használatba vett állóeszközök aktiválása, abban az esetben, ha

a vállalkozó az aktiválást nem folyamatosan, hanem az állóeszközök analitikus nyilvántartásának feladása alapján könyveli;
- a negyedév végéig beérkezett, de nem számlázott szállítások értékének elszámolása;
- a vásárolt készletekre jutó árkülönbözet (árrés), valamint a külön felszámított szállítási és rakodási költség megosztása készlet és készletcsökkenés között;
- a költségmegtérülések és az átmenő összetett költségek elszámolása;
- a társüzemi szolgáltatások elszámolása;
- az alaptevékenység és az alaptevékenységen kívüli tevékenység általános költségeinek átvezetése – az értékelés alapjául szolgáló önköltségtől függően – a fel nem osztott költségek terhére vagy a tevékenységek (a termelés) számláira;
- a szociális és kulturális költségek átvezetése a vállalkozót terhelő szociális és kulturális költségek számla terhére;
- a vállalkozáson belüli adómentes szolgáltatások költségei körében
  = a szociális, kulturális, sport- és gyermekintézmények működtetésének (üzemeltetésének) költségeiből a kiszámlázásra kerülő tevékenység közvetlen költségeinek átvezetése,
  = a munkahelyi (üzemi) étkeztetés költségeiből a kiszámlázásra kerülő étkeztetés közvetlen költségeinek átvezetése,
  = a szervezett üdültetés költségeiből a kiszámlázásra kerülő üdültetés közvetlen költségeinek átvezetése,
  = a szociális, kulturális, sport- és gyermekintézmények, a munkahelyi étkeztetés és a szervezett üdültetés felmerült költségeiből a vállalkozót terhelő összegek átvezetése,
- a gyáregységi és a központi irányítás költségei, valamint az elkülönített költségek átvezetése a fel nem osztott költségek terhére (a megrendelésre végzett kutatás, fejlesztés költségeit a megfelelő termelési számlákra kell átvezetni);
- a negyedév folyamán végrehajtott leltározások során megállapított és ellenőrzött leltári különbözetek, a raktári minőségi romlás miatti selejtezések és leértékelések elszámolása;
- a negyedév folyamán elkészült és raktárra vett saját termelésű készletek értékének elszámolása elszámolási egységáron;
- a negyedév folyamán értékesített saját termelésű készletek és kiszámlázott szolgáltatások értékének elszámolása elszámolási egységáron, illetve az értékelés alapjául szolgáló közvetlen önköltségen;
- a negyedév folyamán felhasznált saját termelésű készletek értékének elszámolása elszámolási egységáron, ha a vállalkozó a termelési költségek egyszerűbb elszámolását nem alkalmazza;
- a negyedév folyamán raktárra vett saját termelésű készletekre jutó készletérték-különbözet átvezetése, ha a vállalkozó a termelési költségek egyszerűbb elszámolását nem alkalmazza;
- a saját termelésű készletekre jutó készletérték-különbözet megosztása készlet és készletcsökkenés között, ha a vállalkozó a termelési költségek egyszerűbb elszámolását nem alkalmazza;
- a negyedév során felmerült költségek elszámolása költséghelyekre és költségviselőkre, ha a vállalkozó a termelési költségek egyszerűbb elszámolását nem alkalmazza;
- azoknak a költségvetési befizetési kötelezettségeknek, illetve kiutalási igé-

nyeknek az elszámolása, amelyekre vonatkozóan a rendelkezések negyedévenkénti elszámolást írnak elő, beleértve azokat a befizetési kötelezettségeket és kiutalási igényeket, amelyek tekintetében jogszabályi előírások szerint az állammal szembeni pénzügyi kötelezettségekre, illetve költségvetési juttatásokra vonatkozó szabályokat kell alkalmazni, valamint a befizetési kötelezettségek és kiutalási igények alapjául szolgáló tételeket is. E tételeket akkor is könyvelni kell, ha összegük 10 000 forint alatt van, és a vállalkozót a bevallási kötelezettség még nem terheli;
- a bevallásokkal összhangban a havi elszámolások helyesbítése;
- az előző évi mérlegek esetleges helyesbítése, és a helyesbítéssel kapcsolatban fizetendő vagy visszaigényelhető összegek elszámolása.

b) Negyedévenként egyeztetni kell a lakásépítés helye szerint illetékes (a munkáltatói kölcsönöket kezelő) OTP-fiók által küldött „Hosszú lejáratú munkáltatói kölcsönöket negyedévi listája" záróállományát, a dolgozók lakásépítési tartozása címén nyilvántartott összegekkel.

2.3. Az éves (év végi) könyvviteli zárlat tartalma

Az éves zárlat könyvelési tételei (a havi, illetve a negyedéves zárlati tételeken túlmenően)
- a számlázott, de be nem érkezett szállítások értéke (ha a teljesítés helye nem a vevő telephelye);
- az év végi zárlat időpontjában úton levő vásárolt és saját termelésű készletek elkülönítése;
- az állatállományra jutó készletérték-különbözet megosztása készlet és készletcsökkenés között;
- a munkahelyen használatban levő fogyóeszközök leltár szerinti és könyv szerinti értéke közötti különbözet rendezése;
- a kéziraktárból kiadott fogyóeszközök költségként elszámolt összegének helyesbítése a leltározás alapján;
- a kisértékű és felhasználásként elszámolt anyagokból az év végén raktáron meglevő mennyiség készletre vétele;
- a befejezetlen termelés, a félkész termékek és az üzemekben (munkahelyen) lévő megmunkálatlan anyagok év végi állománya értékének átvezetése a készletszámlákra;
- a saját termelésű készletek mérleg szerinti értékének meghatározása során az értékelés alapjául szolgáló önköltség és a könyv szerinti érték közötti különbözet rendezése;
- az elévült és behajthatatlan követelések leírása;
- a devizában fennálló tartozásoknál és követeléseknél az árfolyamváltozásokból adódó különbözet elszámolása;
- az export értékesítés után járó, de még nem igényelhető mezőgazdasági és élelmiszeripari exporttámogatás könyvelése átmenő aktívaként;
- az export értékesítés után járó, de még nem igényelhető kereskedelempolitikai támogatás és a Piaci Intervenciós Alapból kapott támogatás könyvelése a különféle egyéb pénzügyi elszámolások terhére;
- a jogszabályban meghatározott közös tevékenységek eredményének elszámolása;

– a külföldi érdekeltségek eredményének elszámolása;
– az évközi előirányzati különbözetek rendezése;
– az időbeli elhatárolások átvezetése az átmenő tételek közé;
– az év végi átmenő tételek könyvelése;
– az 5. és 6., 7, számlaosztályok számláinak összevetése;

Az egyező főkönyvi kivonat elkészítését követően

– az 1–4. számlaosztályok számlái év végi egyenlegének átvezetése 493. *Záróméríeg* számlára;
– a 8–9. számlaosztályok számlái év végi egyenlegének átvezetése a 499. *Évi eredményszámlára*;
– a 493. *Záróméríeg* számla és a 499. *Évi eredményszámla* összevetése:
– a számlák lezárása.

3. A főkönyvi kivonat összeállítása

A zárlati tételek könyvelése után – legalább negyedévenként – olyan összeállítást kell készíteni, amely alkalmas arra, hogy segítségével a vállalkozó meggyőződjék a könyvelés helyességéről. Ez az összeállítás a főkönyvi kivonat.

A főkönyvi számlák száma és megnevezése	Forgalom*		Egyenleg	
	T	K	T	K

A Forgalom oszloppár – amelyet forgalmi kimutatásnak is neveznek – szolgál a könyvelés számszerű helyességének ellenőrzésére. Az összes számlák Tartozik forgalmának meg kell egyeznie az összes számlák Követel forgalmával, a forgalom oszloppár végösszegének pedig a könyvelési naplók halmozott forgalmának végösszegével.

A főkönyvi könyvelés számítástechnikai feldolgozásánál mindenekelőtt megfelelő szervezési megoldásokkal biztosítani kell a számítógépbe az elsődleges bizonylatokról bevitt adatok és a bizonylatokon szereplő adatok egyezőségének ellenőrzését.

Az ellenőrzésnek a feldolgozandó adatok összegszerűségére és a számlák kijelölésére (kódolására) kell kiterjednie. A főkönyvi kivonat összeállításához főkönyvi számlánként ki kell íratni a halmozott forgalmat, továbbá a záróegyenleget.

4. A könyvviteli zárlat időpontja

A zárlati időpontok megállapítása – a könyvvitel rendjéről szóló rendelet* értelmében – a vállalkozás illetékes vezetőinek hatáskörébe tartozik. A könyvvitel helyességének ellenőrzését a vállalkozók adottságaik, adatfeldolgozási módszereik és lehetőségeik figyelembevételével végezhetik el.

A könyvviteli zárlatok időpontjának meghatározását a külső határidők korlátok közé szoríthatják. Ilyenek: az éves mérlegbeszámoló, illetőleg az évközi

* Mindig az év első napjától számítva. (A nyitó egyenlegek is benne vannak.)

beszámoló beadási határideje, valamint azok a fizetési kötelezettségek (társadalombiztosítási járulék stb.), amelyeknél a fizetési kötelezettség számítási alapjait az ellenőrzött és egyeztetett könyvviteli adatoknak kell szolgáltatniuk. A vállalkozó számára megfelelő határidőt csak a külső kötelezettségek és a belső adottságok figyelembevételével, a szervezési lehetőségek gondos mérlegelésével lehet meghatározni.

XXIII. fejezet

A SZANÁLÁSSAL ÉS A FELSZÁMOLÁSSAL KAPCSOLATOS ELSZÁMOLÁSOK

1. A szanálás és felszámolás

Fizetésképtelen az a vállalkozó, amely fizetési kötelezettségének (szállítói számla kiegyenlítése, hiteltörlesztés, adótartozás befizetése) nem tud eleget tenni. Fizetésképtelenség esetén a hitelezők az adóssal megegyezhetnek, megállapodva a tartozások átütemezésében vagy mérséklésében. Ezt a célt szolgálják az adósok és a hitelezők közötti egyeztető tárgyalások, amelyeket hazánkban a Magyar Gazdasági Kamara és a mezőgazdasági szövetkezetek területi szövetségei szerveznek.

A szanálás a vállalkozó fizetőképességének helyreállítását célzó eljárás, a felszámolás pedig a vállalkozás jogutód nélküli megszüntetését jelenti. A felszámolás célja a megszűnés törvényességének biztosítása és a hitelezők igényeinek kielégítése a vállalat vagyonából. Felszámolási eljárást a vállalkozás tartós fizetésképtelensége esetén az alapító szerv, a hitelezők (szállítók, kereskedelmi bankok), de maga a vállalkozó is kezdeményezhet.

A szanálást és a felszámolást a felszámolási eljárásról szóló 1988. évi 26. törvényerejű rendelettel módosított 1986. évi 11. törvényerejű rendelet és az állami szanálásról szóló 79/1988. (XII. 7.) MT-rendelettel módosított 26/1986. (VII. 16.) MT-rendelet szabályozza.

2. A szanálási eljárás

A felszámolási eljárásról szóló 1986. évi 11. törvényerejű rendelet 1988. évben módosító törvényerejű rendelet célja a felszámolási eljárás meggyorsítása és az egyszerűsített felszámolási eljárás szabályozása volt. A módosító rendelkezés 1989. január 1-jével a bírósági eljárást megelőző egyeztetést megszüntette. A kötelezően előírt egyeztetés megszüntetése azonban nem zárja ki, hogy az országos érdekképviseleti szervek (például a Magyar Gazdaság Kamara, szövetkezetek területi szövetségei), akár a hitelezők kérelmére, akár saját kezdeményezésükre ne folytassanak le érdekegyeztető tárgyalásokat az érintettek között. Ilyen egyeztetésre akkor is sor kerülhet, ha a felszámolási eljárás már megindult. Az érdekegyeztető tárgyaláson a hitelezők a követelés teljesítésének meghatározott hányadáról lemondhatnak és azt mint behajthatatlan követelést az adózatlan

eredmény terhére leírhatják. Erre az érvényes mérlegrendelet 1. számú melléklete behajthatatlan követelésekről rendelkező II/A/6/c. pontja ad felhatalmazást. A hitelezők a behajthatatlannak minősített követelést hitelezői veszteségként számolják el.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉS:

Behajthatatlan követelés leírása és különféle ráfordításként való elszámolása	T 892	– K 341

Az adós vállalkozónál a tartozások leírása hozzájárul a pénzügyi helyzet és a fizetőképesség helyreállításához, a veszteségek csökkentéséhez. Könyvelési tétel az adós vállalkozónál:

A tartozás érdekegyeztetés során meghatározott összege leírásának könyvelése	T 441	– K 999

Állami szanálás az állami szanálásról szóló rendelet értelmében akkor rendelhető el, ha a vállalkozó fizetésképtelenség miatti megszüntetése az adott körzetben súlyos foglalkoztatási gondokat okozna, nemzetközi szerződésben vállalt kötelezettség vagy honvédelmi feladat teljesítését veszélyeztetné, vagy ha a fizetésképtelenség biztosító intézetnél nem biztosítható káresemények miatt következik be. A szanálási eljárás célja a vállalkozás fizetőképességének helyreállítása, a kiegyensúlyozott, gazdaságos működés biztosítása az eljárás során kialakított javaslatok megvalósításával.

3. Egyszerűsített felszámolás és végelszámolás

A felszámolási eljárásról szóló jogszabályok szerint egyszerűsített felszámolási eljárás akkor folytatható le, ha a gazdálkodó szervezet (állami vállalat, szövetkezet) megszűnéséről külön jogszabályok szerint az arra illetékes szerv (például vállalati tanács, közgyűlés) határozatot hozott. A megszűnést kimondó határozatban kell gondoskodni a felszámoló kijelölésről. Egyszerűsített felszámolási eljárás esetében a felszámoló a vállalat vezető állású dolgozói, illetve a szövetkezeti tisztségviselői közül jelölhető ki.

A gazdasági társaságokról szóló 1988. évi VI. törvény érdekében végelszámolásnak van helye akkor, ha a gazdasági társaság jogutód nélkül szűnik meg. A végelszámoló általában a gazdasági társaság vezető tisztségviselői közül jelölhető ki, illetve a végelszámolót a cégbíróság rendeli ki. A végelszámoló kijelölésével, illetve kirendelésével kezdődik el a végelszámolási eljárás. A végelszámolás megindítását és a végelszámoló személyét a gazdasági társaság a cégbíróságnak bejegyzés és közzététel végett köteles bejelenteni. A végelszámolást a felszámolási eljárásról szóló jogszabályban foglaltak szerint kell lefolytatni.

A gazdálkodó szervezet jogutód nélküli megszűnését kimondhatja

- állami vállalatnál a vállalati tanács, a dolgozók közgyűlése, vagy küldöttgyűlése;
- szövetkezetnél a közgyűlés;
- egyesülésnél és közös vállalatnál az igazgatótanács;
- a korlátolt felelősségű társaságnál a taggyűlés;
- részvénytársaságnál a közgyűlés;

– közkereseti társaságnál és betéti társaságnál a taggyűlés;
– más gazdálkodó szervezetnél az igazgató.

4. Felszámolási eljárás

Felszámolási eljárás akkor indítható meg, ha a gazdálkodó szervezet tartósan fizetésképtelen. A felszámolási eljárás megindítását maga a gazdálkodó szervezet, a hitelező vagy más gazdálkodó szervezet egyaránt kérheti.

Tartósan akkor fizetésképtelen a vállalkozás, ha hosszabb időn át
– tartozásai meghaladják a vagyonát, vagy
– a vele szemben támasztott követelések végrehajtása eredménytelen volt.

Ha a gazdasági társaság tartósan fizetésképtelen vagy a végelszámoló megállapítása szerint a társasági vagyon az ismert hitelezők követeléseinek kielégítésére nem elegendő, akkor a felszámolási eljárás megindítását kezdeményezi.

Ha a gazdálkodó szervezet a tartós fizetésképtelenséget észleli, erről haladéktalanul köteles értesíteni a felszámolásról döntést hozó testületet (vállalati tanácsot, közgyűlést).

Ha a felszámolást nem maga a gazdálkodó szervezet, hanem hitelező kéri, akkor a bíróság a kérelem benyújtásáról a gazdálkodó szervezetet értesíti.

A bíróság a tartós fizetésképtelenség megállapítása után keresi meg az állami szanálási eljárás megindítására jogosult szervezetet (a szanáló szervezetet).

A felszámolás a bíróság hatáskörébe tartozó nemperes eljárás. A bíróság kérelemre megvizsgálja a vállalkozás vagyoni helyzetét, hitelképességét, a vele szemben támasztott követeléseket és azok végrehajthatóságát, majd a tartós fizetésképtelenség tényét vagy annak hiányát végzéssel állapítja meg. Amennyiben a tartós fizetésképtelenség tényének megállapítása után állami szanálásra nem kerül sor, a bíróság a felszámolási eljárás megindítását a Magyar Közlönyben közzéteszi. A felszámolási eljárás közzétételével a vállalkozás valamennyi tartozása lejárttá válik, ugyanakkor a vállalkozóval szemben a felszámolás körébe tartozó vagyonnal szembeni követelés csak a felszámolási eljárás keretében érvényesíthető.

A bírósági eljárásnak is célja a vállalkozás fizetőképességének minél előbbi helyreállítása. Ezt segíti elő az egyezségi tárgyalás. A bíróság tehát egyezségi tárgyalást tűz ki, ha az eljárás a vállalkozás tartós fizetésképtelensége miatt indult meg. Az egyezségi tárgyaláson a hitelezők engedhetnek követeléseikből, halasztást adhatnak stb. Az egyezséget a bíróság jóváhagyja, ha eredményeként a vállalkozás tartós fizetésképtelensége megszűnik. A bíróság ez esetben a Magyar Közlönyben közzéteszi a tartós fizetésképtelenségnek egyezség folytán való megszűnését.

A vállalkozás a felszámolás közzétételének napjával, könyvvezetési kötelezettségétől függően mérlegből, eredménykimutatásból, eredményfelosztásból, költségek költségnemek szerinti részletezése és tájékoztató adatok mellékletekből álló mérlegbeszámolót, illetve egyszerűsített beszámolót készít, amennyiben év közben szűnik meg. (Év végén történő megszűnés esetén az általános szabályok szerint évzáró mérlegbeszámolót készít.) A vállalkozási nyereségadóról szóló 1988. évi IX. törvény előírásainak megfelelően az eredményt felosztja, az eredményt terhelő kötelezettségeket elszámolja, a tiszta eredményt a felhalmozott vagyonnal szemben könyveli (a pozitív tiszta eredmény növeli, a negatív tiszta eredmény csökkenti a felhalmozott vagyont). Ezt követően olyan záróleltárral alátámasztott zárómérleget készít, amely csak eszközöket, saját és idegen forrásokat tartalmaz, mérleg szerinti eredményt azonban nem.

A vállalkozás vagyonaként kell számba venni a tulajdonában, illetve kezelésében lévő ingókat és ingatlanokat, álló- és forgóeszközöket, vagyoni értékű jogokat, függetlenül attól, hogy az dologra (például bérleti jog) vagy más értékre (például szabadalom, know-how) vonatkozik. A vállalkozás vagyonaként vehető számításba az általa létesített leányvállalat vagyona, gazdasági társaságból kilépése esetén a vállalkozót megillető hányad. A hitelezők igényeinek kielégítése szempontjából alapvető kérdés, hogy az adós vállalkozás mekkora vagyonnal felel tartozásaiért.

A végelszámoló az előzőekhez hasonlóan a végelszámolás közzétételének napjával könyvvezetési kötelezettségétől függően mérlegbeszámolót vagy egyszerűsített beszámolót, majd az eredmény felosztásával és a zároleltárral alátámasztva a gazdasági társaság vagyoni helyzetéről zárómérleget készít. A felszámoló, illetve a végelszámoló a felszámolással megszűnő vállalkozás, illetve gazdasági társaság vagyonát, eszközeit és az eszközök forrásait a zárómérleg alapján veszi át. A felszámoló és a végelszámoló az átvett eszközökről és azok forrásairól nyitómérleget készít.

A törvényerejű rendelet meghatározza a felszámoló feladatait. A felszámoló azért végzi tevékenységét (és adott esetben folytathatja a felszámolás alatt lévő vállalkozás gazdasági tevékenységét is), hogy egyrészt a vállalkozás felszámolása minél kisebb anyagi veszteséggel történjen, másrészt a hitelezői igények kielégítésre kerüljenek. A felszámoló feladata a vállalkozót megillető követelések behajtása, a jelentkező igények érvényesítése, a vagyontárgyak értékesítése, a vagyontárgyak (gépek, termelő berendezések) karbantartása, megóvása, megőrzése, a mezőgazdaságilag művelhető földek termőképességének fenntartása.

5. A felszámolási eljárás könyvviteli elszámolása

A felszámoló a gazdálkodó szervezettől, a végelszámoló a gazdasági társaságtól átvett eszközökről és azok forrásairól összeállított nyitómérleg alapján az 1–4. számlaosztály számláit megnyitja és a gazdasági eseményeket az 1–4. számlaosztály számláin számolja el. A gazdasági eseményeket a könyvvitelben legalább az 1–4. számlaosztályban könyvelni kell, de a felszámoló a következőkben ismertetettnél részletesebb könyvelést is végezhet (például a költségeket könyvelheti az 5. számlaosztályban, megnyithatja a 8–9. számlaosztály számláit, s az értékesítés árbevételét és elszámolt önköltségét, az eladott vagyontárgyak nyilvántartás szerinti értékét itt kimutatva).

A felszámolás és a végelszámolás megkezdésével a vállalkozási tevékenység megszűnik, s így vállalkozási nyereségadó kötelezettség nem keletkezik. Ugyanakkor a felszámolással, illetve a végelszámolással kapcsolatban költségek merülnek fel, amelyek a vagyont csökkentik. Az eladott eszközök árbevétele és nyilvántartás szerinti értéke közötti különbözet is a vagyont módosítja, növeli vagy csökkenti. A vagyonváltozással járó gazdasági eseményeket ezért a 49. *Eredmény* számlán lehet könyvelni.

A felszámolási eljárás során felmerült költségeket a 49/1988. (XII. 24.) PM-rendelettel módosított 20/1986. (VII. 16.) PM-rendelet határozza meg. A 49. számlacsoporton belül külön számlán kell elszámolni vagy az analitikus nyilvántartásokban elkülönítetten kell gyűjteni

a) a gazdasági tevékenység ésszerű befejezésével, továbbá a gazdálkodó szervezet vagyonának megóvásával, megőrzésével és értékesítésével kapcsolatos költségeket, ideértve a gazdálkodó szervezetet terhelő munkabért, illetve munkadíjat, vala-

mint felszámolási eljárás közzététele után keletkezett adófizetési kötelezettségeket (pl. általános forgalmi adó, személyi jövedelemadó) is, az adózott nyereségből és a nyereségből fizetendő adók kivételével;

b) az eladott vagyontárgyak könyv szerinti értékét;

c) a felszámoló költségeit.

A bíróság által kijelölt felszámoló költségeként a felszámolás körébe tartozó vagyon értékesítéséből származó – a vagyonértékesítéssel kapcsolatos megbízói díjjal csökkentett – bevétel kettő százaléka és a behajtott követelések egy százaléka számítható fel.

A felszámoló az elszámolási betétszámláról csak olyan kifizetéseket teljesíthet, amelyeket a felszámolási eljárásról szóló 1986. évi 11. törvényerejű rendelet 31. § (1) bekezdése szerint az esedékességkor kell kiegyenlíteni. Ilyen kifizetések:

a) a felszámolási eljárás során felmerült költségek, valamint a felszámolási eljárás megindítása után a munkabérre, munkadíjra, állatok takarmányozására, továbbá a felszámolási eljárás közzététele után bármely célra nyújtott hitel törlesztése, ideértve a hitelek kamatát és bankköltségét is;

b) a gazdálkodó szervezetet terhelő munkabér, illetőleg munkadíj, tartásdíj, életjáradék, baleseti járadék, táppénz, a mezőgazdasági szövetkezetet terhelő társadalombiztosítási ellátás és földjáradék, továbbá a mezőgazdasági szövetkezet tagja részére a háztáji föld vagy termény helyett adott pénzbeli juttatás kifizetése, átutalása, amely a jogosultat élete végéig megilleti;

c) magánszemély nem gazdasági tevékenységéből eredő más követelése, így különösen a hibás teljesítséből, a kártérítésből eredő követelések kiegyenlítése.

A felszámolási eljárás során felmerült költségeket a könyvviteli elszámolásban úgy kell gyűjteni, hogy a felszámolási eljárás befejezésekor az esedékességkor kiegyenlített költségek és a pénzügyi fedezet hiányában kiegyenlítetlen költségek összege megállapítható legyen.

A felszámolási eljárás során felmerült költségekhez hasonlóan a 49. számlacsoporton belül külön számlán kell elszámolni vagy az analitikus nyilvántartásokban elkülönítetten kell gyűjteni

a) a gazdasági tevékenység ésszerű befejezésével kapcsolatos bevételeket;

b) a vagyontárgyak eladásából származó bevételeket;

c) a könyvekben nem nyilvántartott követelések behajtásából és a nem nyilvántartott eszközök (pl. leltározás során talált állóeszközök, készletek, érték nélküli nyilvántartott földterület és vagyoni értékű jogok) értékesítéséből származó bevételeket.

A 49. számlacsoport egyenlege, a befolyt bevétel, valamint az elszámolt költségek és a kivezetett eszközök könyv szerinti értékének különbözete olyan nyereség vagy veszteség, amely előjelétől függően a gazdálkodó szervezet felhalmozott vagyonát növeli vagy csökkenti.

A felszámoló a felszámolási eljárás során a vagyontárgyakat értékesíti, a követeléseket behajtja, a behajthatatlan követeléseket és az aktív pénzügyi elszámolásokat rendezi.

A végelszámoló a végelszámolási eljárás során az előzőekben felsoroltakon túlmenően a hitelezőkkel is elszámol és a tartozásokat kiegyenlíti. (Amennyiben a gazdasági társaság vagyona az ismert hitelezők követeléseinek fedezetére elegendő és úgy felszámolási eljárás indításának nincs helye.)

6. A gazdasági események könyvviteli elszámolása

6.1. A vagyontárgyak értékesítése

Az eladott ingatlanok (üzemi és iroda épületek, telkek és földterület), gépek és berendezések, járművek és egyéb állóeszközök könyv szerinti nettó értékét, a vagyoni értékű jogok és a készletek nyilvántartás szerinti értékét, valamint az értékesítés árbevételét a 49. számlacsoporton belül elkülönített külön számlán kell elszámolni. A vagyonértékesítés árbevételének és könyv szerinti értékének különbözete – előjelétől függően – nyereséget vagy veszteséget eredményez, s így a gazdálkodó szervezet vagyonát növeli vagy csökkenti.

A felszámolási eljárás során többletként talált állóeszközök és készletek, továbbá az érték nélkül nyilvántartott telkek, földterület és vagyoni értékű jogok értékesítése a gazdálkodó szervezet vagyonát növeli, míg a leltározás során feltárt állóeszköz- és készlethiányok könyv szerinti értéke a gazdálkodó szervezet vagyonát csökkenti.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

Eladott állóeszközök árbevételének könyvelése	T 331	– K 49
Az állóeszköz-eladáshoz kapcsolódóan a fizetendő általános forgalmi adó könyvelése	T 331	– K 467
Az eladott állóeszköz bruttó értékének és elszámolt értékcsökkenésének kivezetése (ideértve az értékkel nyilvántartott földterület könyvekből való kivezetését is)	T 49	– K 11–17
	T 18	– K 49
Készletek (anyagok, fogyóeszközök, göngyölegek, állatok, termények, termékek és áruk) értékesítésének könyvelése	T 331	– K 49
A készletértékesítéshez kapcsolódóan a fizetendő általános forgalmi adó könyvelése	T 331	– K 467
Az eladott vásárolt készletek nyilvántartási áron, a saját termelésű készletek készletértékelés alapjául szolgáló önköltségen számított értékének könyvelése	T 49	– K 21–29
A leltározás során hiányként talált állóeszközök, készletek könyv szerinti értékének veszteségként való leírása	T 49	– K 11–17 21–29
	T 18	– K 49
A leltározás során többletként talált állóeszközök, készletek állományba vételének könyvelése	T 11–13 15, 17 21–29	– K 49
A többletként talált állóeszközök és készletek értékesítésének könyvelése	T 331	– K 49 és
	T 49	– K 11–13 15, 17 21–29
A fizetendő általános forgalmi adó könyvelése	T 331	– K 467
Érték nélkül nyilvántartott földterület, vagyoni értékű jogok értékesítésének könyvelése	T 331	– K 49
Értékpapírok értékesítésének könyvelése	T 331	– K 49 és
	T 49	– K 32
Az állóeszközök, a földterület, a készletek, értékpapírok értékesítéséből befolyt összeg könyvelése	T 311	– K 331

6.2. A kintlévőségek behajtása

A felszámoló a követeléseket a vevőkkel és az adósokkal egyezteti, az elismert követeléseket a pénzforgalmi futamidőnek megfelelően behajtja.

A kifogásolt és visszautasított követeléseket, mint kétes követeléseket külön kell kimutatni és az illetékes bíróságnál benyújtott keresettel kell érvényesíteni. A nem perelhető összegeket az eredmény terhére kell leírni. 1000 Ft összeghatár alatti követelésnél kétszer eredménytelen felszólítás esetén a behajthatatlanság vélelmezhető.

A követelések behajtása eredmény- és vagyonváltozással nem jár. A behajthatatlan követelések leírása veszteséget, nem nyilvántartott követelés felfedezése és elismertetése nyereséget eredményez.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A felszámolási eljárás során befolyt követelések pénzügyi rendezésének könyvelése	T 311	–	K 33–35 37–38
A peresített és a vitás követelések átvezetése	T 341	–	K 33, 35
A behajthatatlan követelések leírásának könyvelése	T 49	–	K 341
Nem nyilvántartott vevő követelés és adós feltárásának könyvelése	T 33 35	–	K 49

6.3. A szállítói követelések egyeztetése és új igények bejelentése

A hitelezői igényeket a nyilvántartások alapján egyeztetni kell.

A felszámolási eljárásról szóló 1986. évi 11. törvényerejű rendelet 13. § d) pontja értelmében a hitelezők a Magyar Közlöny megjelenésétől számított 30 napon belül kötelesek hitelezői követeléseiket bejelenteni.

Pótlólagos igénybejelentés lehet a szerződésbontásból származó kártérítési, kötbér kötelezettség, garanciális és szavatossági igény.

A felszámolási eljárás során bejelentett új és elismert hitelezői követelések növelik a gazdálkodó szervezet által nyilvántartott és mérlegben kimutatott kötelezettségek értékét. A felszámolási eljárás során tartozásként kell kimutatni az állami alapjuttatás miatti hátralévő járadékfizetési kötelezettséget is.

A felszámolási eljárás során bejelentett új hitelezői garanciális és szavatossági igényeket veszteségként kell elszámolni. Az elismert új igények a saját vagyont csökkentik.

A bíróság által el nem ismert hitelezői igényeket a könyvekből ki kell vezetni.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

Pótlólagosan elismert szállítói (hitelezői) igények miatti kötelezettség elismerésének könyvelése	T 49	–	K 44
A bíróság által el nem ismert hitelezői igény leírása	T 44	–	K 49
A magánszemély hibás teljesítésből, kártérítésből, garanciális kötelezettségből eredő és elismert követelésének hitelezői tartozásként könyvelése	T 49	–	K 449
Állami alapjuttatás miatti hátralévő járadékfizetés kötelezettség könyvelése	T 49	–	K 477

6.4. A munkavállalókkal kapcsolatos elszámolások

A munkavállalók, alkalmazottak és tagok tartozásait az analitikus nyilvántartások alapján kell megállapítani és összesíteni. Ilyen lehet a lakásépítési kölcsöntartozások, raktárhiány és selejt miatti kártérítések, bírósági letiltások, kilépett munkavállalók tartozásai. A gazdálkodó szervezet munkavállalókkal, alkalmazottakkal és tagokkal szembeni tartozásait a felszámolási eljárásról szóló 11. törvényerejű rendelet 30. § (1) bekezdése b) pontja határozza meg. Ilyen kötelezettség lehet a gazdálkodó szervezetet terhelő tartásdíj, életjáradék, baleseti járadék, táppénz, a mezőgazdasági szövetkezetet terhelő társadalombiztosítási ellátás és földjáradék stb.

A gazdálkodó szervezettel munkaviszonyban lévő dolgozóknak járó munkabért, illetőleg munkadíjat, tartásdíjat, életjáradékot és táppénzt, a mezőgazdasági szövetkezetet terhelő társadalombiztosítási ellátást és földjáradékot esedékességkor az Elszámolási betétszámláról, illetve a pénztárból ki kell egyenlíteni és veszteségként kell elszámolni.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A kifizetett munkabérek, a keresőképtelenség első három napja után járó táppénz összegének könyvelése	T 471	– K 312
A társadalombiztosítás keretében a társadalombiztosítási járulék terhére kifizetett összegek könyvelése	T 473	– K 312
Kilépett munkavállaló (tag) tartozására átutalt összegek könyvelése	T 311	– K 352
Előírt tartozás készpénzben történő visszafizetésének könyvelése	T 312	– K 352
A munkavállalók és magánszemélyek járadékjellegű követelései egyösszegben történő kielégítésének könyvelése a jogosultakkal való megállapodás alapján	T 49	– K 449
A járadékjellegű követelések egyösszegű kielégítésének kifizetése az elszámolási betétszámláról vagy a pénztárból	T 449	– K 311, 312

6.5. Munkabérre, munkadíjra, állatok takarmányozására és a felszámolási eljárás közzététele után más célra nyújtott hitelek

A hitelfelvétel és -visszafizetés könyvviteli elszámolása:

A nyújtott hitel átutalásának könyvelése az Elszámolási betétszámlára	T 311	– K 456
A hitelvisszafizetés könyvelése	T 456	– K 311

6.6. A gazdasági tevékenység ésszerű befejezése

A gazdasági tevékenység több tényező hatására csak fokozatosan szüntethető meg, ezért a felszámolási eljárás miatt a gazdasági tevékenység ésszerű befejezésével kapcsolatban költségek (anyagvásárlás és -felhasználás, energiafelhasználás, munkabér kifizetés, társadalombiztosítási járulék, szállítási költség, postaköltség, utazási költség stb.) merülnek fel, az előállított termékek értékesítésével és a teljesített szolgáltatásokkal kapcsolatban bevétel jelentkezik. A tevékenység folytatásával (beleértve az állóeszközök és nagyértékű fogyóeszközök fenntartását, állagmegőr-

zését is) kapcsolatban ténylegesen felmerült költségeket költségnemek szerint részletezve kell gyűjteni és a 49. számlacsoportban kell elszámolni. Az üzemeltetett állóeszközök után értékcsökkenési leírást elszámolni nem szabad.

A tevékenység folytatásával kapcsolatban az értékesítés árbevételét a 49. számlacsoport javára kell elszámolni. A tevékenységgel kapcsolatos adókat (például általános forgalmi adó, személyi jövedelemadó) és költségvetési juttatásokat – az általános előírásoknak megfelelően – a 36. és 46. számlacsoportban kell elszámolni.

Az értékesítés árbevétele és elszámolt önköltsége különbözete, mint a gazdasági tevékenység eredménye (nyeresége vagy vesztesége) a 49. számlacsoportban megjelenik, s előjelétől függően a gazdálkodó szervezet vagyonát növeli vagy csökkenti.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A tevékenység folytatásával kapcsolatban anyagok, fogyóeszközök, göngyölegek beszerzésének könyvelése a számla szerinti beszerzési áron	T 23–23	– K 441
A szállítói számla alapján előzetesen felszámított általános forgalmi adó könyvelése	T 466	– K 441
A szállítóval szembeni tartozás kiegyenlítése az Elszámolási betétszámláról	T 441	– K 311
A tevékenység folytatásával és befejezésével, állagmegőrzésével kapcsolatos tényleges költségek elszámolása a havi feladások alapján	T 49	– K 2, 3, 4
Az időszakban elkészült félkész- és késztermékek raktárra vételének könyvelése	T 25–26	– K 49
Az értékesítés árbevételének könyvelése a vevőnek megküldött számla alapján	T 331	– K 49
A fizetendő általános forgalmi adó könyvelése	T 331	– K 467
Az értékesített állatok, félkész- és késztermékek nyilvántartási áron vagy önköltségen számított értékének könyvelése	T 49	– K 24–26
A követelés kiegyenlítésére az Elszámolási betétszámlára befolyt összeg könyvelése	T 311	– K 331
A kifizetett munkabérek könyvelése	T 471	– K 312
A munkabérből levont személyi jövedelemadó előleg könyvelése	T 471	– K 462
A munkabérből a társadalombiztosítási szervezetet megillető levonások (például nyugdíjjárulék) könyvelése	T 471	– K 473
A személyi jövedelemadó előleg átutalásának könyvelése	T 462	– K 311
A társadalombiztosítási szervezetnek átutalt összegek könyvelése	T 473	– K 311
Az általános forgalmi adó egyenlegének pénzügyi rendezése a költségvetéssel	T 311	– K 468
		vagy
	T 468	– K 311

6.7. Jótállási és garanciális javítási kötelezettség magánszeméllyel szemben

A garanciális javítási kötelezettség keretében végzett garanciális javítás ténylegesen felmerült költségeit, továbbá a garanciális javítási kötelezettség megváltása címén felmerült költségeket szintén folyamatosan kell gyűjteni és a 49. számlacsoportban kell elszámolni. Magánszemélynek jótállásból és garanciális javítási kötelezettségéből eredő követelését azz esedékességkor az Elszámolási betétszámláról ki kell egyenlíteni.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

Pótlólagos jótállási, garanciális javítási igény elismerése	T 49	– K 449
A garanciális javítás elvégzésével kapcsolatos összes költség könyvelése (beleértve a külső szervezetnek adott megbízás költségeit is)	T 49	– K 21–23 471, 473 311, 441
Magánszemélyek jótállásból és garanciális javítási kötelezettségből eredő követelésének pénzbeni kiegyenlítése	T 449	– K 311
Az elismert igény kielégítése a javítás elvégzésével	T 449	– K 49

6.8. A felszámoló költségei

A vagyonértékesítéssel kapcsolatos megbízói díjjal csökkentett árbevétel kettő százaléka és a behajtott követelések egy százaléka a felszámolási eljárás befejezésekor, a felszámoló költségeként számolható el.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉS:

A felszámolás költségeinek elszámolása a felszámolóval szembeni kötelezettségként	T 49	– K 44

6.9. Az elszámolási betétszámlán elhelyezett pénzeszközök után járó kamat könyvelése

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉS:

Kapott bankkamatok könyvelése a pénzintézet jóváírása alapján	T 311	– K 49

6.10. A vagyontárgyak selejtezése

A selejtezett vagyontárgyakat veszteségként kell leírni. A megmaradó, nem értékesített és nem selejtezett vagyontárgyak (eszközök) sorsáról a bíróság határoz.

SZÁMLAÖSSZEFÜGGÉSEK:

A selejtezett állóeszközök bruttó értékének kivezetése	T 49	– K 11–17
A selejtezett állóeszközök elszámolt értékcsökkenésének könyvelése	T 18	– K 49
Vásárolt és saját termelésű készletek selejtezésének könyvelése	T 49	– K 21–29

7. A felszámolási eljárás befejezése

A felszámoló a felszámolási eljárás befejezésekor a bíróság részére az 1. minta szerint felszámolási zárómérleget és a 2. minta szerint vagyonfelosztási javaslatot készít. A felszámolási zárómérleg az eszközök között az elszámolási betétszámlán és a pénztárban lévő pénzeszközöket, valamint a nem értékesített vagyontárgyakat (állóeszközöket, készleteket, egyéb eszközöket), a források között a kielégítési sorrendnek megfelelően a tartozásokat és a saját forrásokat (a saját vagyont) tartalmazza. A vagyonfelosztási javaslatot az elismert tartozások, a rendelkezésre

álló pénzfedezet és a kielégítési hányad figyelembevételével kell elkészíteni. A felszámoló a felszámolási zárómérleget és a vagyonfelosztási javaslatot jóváhagyás céljából a bíróságnak köteles benyújtani.

A vagyonból elsősorban a felszámolási eljárás során felmerült költségeket kell kielégíteni, ideértve a munkabérre, munkadíjra nyújtott hitelek, továbbá a felszámolási eljárás közzététele után bármely célra nyújtott hitel törlesztését és kamatköltségeit is.

A költségek kielégítése után maradó vagyont a vállalkozást terhelő munkabér (munkadíj, tartásdíj), életjáradék, baleseti járadék megtérítésére kell fordítani. Lehetőség van a dolgozókat megillető járadék jellegű követelés egy összegben történő kifizetésére. Hasonlóan kell kielégíteni a mezőgazdasági szövetkezeteknél a tagot illető földjáradékot, társadalombiztosítási ellátást, háztáji föld megváltást és termény helyett adott pénzbeli juttatást. A felszámoló a felsorolt kötelezettségekre egyszeri díjú járadékbiztosítási szerződést köteles kötni.

Magánszemélyek követelése, ha a szerződés teljesítése nem az üzleti élettel kapcsolatos, kielégítési elsőbbséget élvez. Ilyenek a lakásépítéssel kapcsolatos szavatossági igények, a hibás teljesítésből, a garanciális kötelezettségből adódó és kártérítésből eredő követeléseék. A magán kisiparosok, gazdasági munkaközösségek, magánkereskedők követelése ebben a csoportban nem érvényesíthető.

A következő csoportban kell kielégíteni a zálogjoggal, óvadékkal biztosított követeléseket a zálogjog, óvadék arányáig. Előfeltétel, hogy a biztosítékot a felszámolási eljárást megelőzően hat hónappal kössék ki.

A tartozások közül az utolsó helyen az egyéb követelések szerepelnek. Ide tartoznak a gazdasági élet szerződéseiből eredő követelések (a szállítók, a hitelezők követelései), az állami adók, illetékek, banki hitelek.

A kedvezményezett követeléseket esedékességükkor, a zálogjoggal, óvadékkal biztosított követeléseket, továbbá az egyéb követeléseket a zárómérleg jóváhagyása után kell teljesíteni.

A bíróság a felszámolási eljárás befejezése előtt dönt a költségek viseléséről, a hitelezők követelésének kielégítéséről és a bankszámla megszüntetéséről.

A vállalkozás felszámolásakor két eset lehetséges. Amennyiben a hitelező igények kielégítése után marad még vagyon, úgy a vagyonról állami vállalat esetében az alapító szerv rendelkezik. Amennyiben a vagyon a követelések kielégítésére nem nyújt fedezetet, úgy a kedvezményezett követelések kielégítésén túl más követelés teljesítésére nincs mód, illetve az egyéb követelések arányos (nem teljes) kielégítésére van csak mód.

Egyszerűsített felszámolási eljárás esetén a felszámoló a felszámolási zárómérleget és a vagyonfelosztási javaslatot a megszüntető határozatot hozó testületnek bemutatja, majd jóváhagyás után azokat a bíróságnak megküldi.

A felszámolási zárómérleget az 1. minta szerint kell elkészíteni. A felszámolási zárómérleg kitöltésénél a következőket kell figyelembe venni:

A felszámolási zárómérleg „c" oszlopába a felszámoló által átvett vagyon nyitó adatait kell felvenni a gazdálkodó szervezet által a felszámolás közzétételének napjával készített zárómérleggel egyezően. A felszámolási zárómérleg „d" oszlopa a felszámolási eljárás befejezésekor a gazdálkodó szervezet megmaradt vagyontárgyainak és harmadik személlyel szemben még fennálló követeléseinek értékét, a gazdálkodó szervezettel szemben támasztott és a folyamatban lévő választott bírósági eljárásban érvényesített követeléseket (mint a hitelezőkkel szembeni tartozásokat), továbbá a felszámolási eljárás során felmerült és az elszámolási betétszámláról ki nem egyenlített felszámolási költségeket tartalmazza.

A felszámolási zárómérleg 01. sora az elszámolási betétszámlán és a pénztárban meglévő pénzeszközöket mutatja a felszámolási eljárás kezdetén és végén. A pénzeszközök a befolyt követelésekkel (ideértve a tevékenység folytatása révén eladott termékek és teljesített szolgáltatások, továbbá a vagyontárgyak eladásából származó követelések pénzügyi kiegyenlítését is) és a pénzintézet által jóváírt bankkamatokkal növekednek. A zárómérleghez csatolt mellékleten kell kimutatni és részletezni

a) a tevékenység folytatásával kapcsolatos árbevételeket,

b) a vagyonértékesítéssel kapcsolatos árbevételeket és

c) a felszámolási eljárás során behajtott követeléseket.

Az elszámolási betétszámláról kifizetések a felszámolási eljárásról szóló 1986. évi 11. törvényerejű rendelet 30. (1) bekezdése a)–c) pontjaiban felsorolt kötelezettségekre teljesíthetők.

A 01. sor „d" rovata a felszámolási eljárás végén a hitelezői igények kielégítésére rendelkezésre álló szabad pénzeszközöket mutatja.

A vevőkkel és az adósokkal szembeni követeléseket a mérleg 02–04. sorai tartalmazzák, belföldi és külföldi vevők, valamint adósok részletezésben. A vevők és adósok között csak elismert és egyeztetett követelések szerepelhetnek. A felszámolási eljárás során, az egyeztetés következtében a vitás és peresített követeléseket a kétes követelések közé kell átvezetni, a behajthatatlan követeléseket pedig veszteségként kell leírni. A 02–04. sorok „d" rovata a be nem folyt (például nem esedékes külföldi) követeléseket tartalmazza.

A mérleg 05. sora a dolgozók ki nem egyenlített tartozásait (lakásépítési tartozás, kártérítési kötelezettség miatti tartozás, kilépett munkavállalók tartozásai stb.) tartalmazza. A záró- és nyitóállomány különbözete a tartozások teljesítésére befolyt (befizetett) összeget mutatja.

A mérleg 06. sora az értékpapírokat és az egyéb eszközöket (a kötvényeket, részvényeket és egyéb értékpapírokat, az egyéb aktív pénzügyi elszámolásokat, a befektetett eszközöket) tartalmazza. Itt kell kimutatni továbbá minden olyan peresített követelést, amelyben a bíróság jogerős határozatot még nem hozott. A 06. sor „d" rovata a felszámolási eljárás végén nem értékesített értékpapírokat és befektetett eszközöket foglalja magában.

A mérleg 07. sorának „c" rovata a felszámoló által átvett állóeszközök nettó értékét és a befejezetlen beruházások könyv szerinti értékét, a 07. sor „d" rovata a felszámolási eljárás végén nem értékesített és nem selejtezett állóeszközök, illetve beruházások nettó értékét, illetve könyv szerinti értékét tartalmazza.

A mérleg 08. sorának „c" rovata a felszámolási eljárás kezdetén meglévő vásárolt, a 09. sor „c" rovata pedig a saját előállítású készletek könyv szerinti értékét, a 08. és 09. sorok „d" rovatai a felszámolási eljárás befejezésekor nem értékesített és nem selejtezett vásárolt és saját termelésű készletek könyv szerinti értékét mutatja.

A be nem folyt kétes követelések, a nem értékesített állóeszközök, készletek és egyéb eszközök, pénzügyileg nem rendezett elszámolások (például dolgozók tartozása) sorsáról a bíróság határoz. Ezeket az eszközöket a bíróság döntése alapján az átvevő szervezet (például alapító szerv, Pénzintézeti Központ) köteles felvenni eszközei közé.

A mérleg 11. sor „d" rovata az elszámolási betétszámláról ki nem egyenlített felszámolási költségeket foglalja magában, a 49/1988. (XII. 24.) PM-rendelettel módosított 20/1986. (VII. 16.) PM-rendeletben meghatározott tartalommal. A ki nem egyenlített felszámolási költségekről részletező kimutatást kell készíteni, amely a felszámolási zárómérleg 11. sor „d" rovatában lévő összegeket alátámasztó bizony-

lat. Ezeket a ki nem egyenlített felszámolási költségeket a 15–18. sorokba felvett összegek nem tartalmazhatják. A „c" rovatba adat nem írható be.

A 12. sor „c" rovata a jövedelemelszámolás és a fel nem vett járandóságok számlák Követel egyenlegét tartalmazza. A 12. sor „d" rovata a munkavállalókkal és a tagokkal szembeni összes ki nem egyenlített tartozást foglalja magában. Ilyenek lehetnek a munkavállalók, tagok és alkalmazottak járadékjellegű követeléseinek (például életjáradék, baleseti járadék, földjáradék, háztáji föld helyett adott pénzbeli juttatás) egy összegben való megváltása miatti tartozások. A felszámolási eljárás befejezésekor munkabér, munkadíj és táppénz miatti kielégítetlen tartozás nem lehet.

A 13. sor „c" és „d" rovataiba a magánszemélyek nem gazdasági tevékenységből (hibás teljesítésből, jótállásból és kártérítésből stb.) eredő követelése miatti és a felszámolási eljárás során ki nem egyenlített kötelezettségeket kell beállítani. A kötelezettségek értéke az igénybejelentések alapján állapítható meg.

A zálogjoggal, óvadékkal biztosított követelések miatti tartozások összegét a 44. számlacsoportból kell kigyűjteni, és ezt az összeget a mérleg 14. sorába kell beállítani.

A mérleg 15. sora a szállítókkal és hitelezőkkel szembeni tartozásokat mutatja a felszámolási eljárás kezdetén és végén, csökkentve a mérleg 14. sorában lévő összeggel. A „d" rovat a felszámolási eljárás során bejelentett, elismert, de még ki nem egyenlített új hitelezői igények összegével meghaladja a „c" rovat értékét.

A mérleg 16. sora a pénzintézetekkel, a 17. sora pedig a költségvetéssel szemben pénzügyileg nem rendezett tartozásokat mutatja.

A 18. sor az egyéb tartozásokat tartalmazza. A „c" rovatba kell felvenni a társadalombiztosítási kötelezettséget, a kötvénytulajdonosokkal szembeni tartozásokat, és az egyéb passzív pénzügyi elszámolásokat. Az állami alapjuttatás miatt még hátralévő járadékfizetési kötelezettséget a 477. számlára kell könyvelni és a 18. sor „d" rovatába kell felvenni.

A saját források értéke a 19. sor „c" rovatába az összevont 41–43. számlacsoportok, a 475. és 476. számlák Követel egyenlegének összeadásával (csökkentve a 478. számla Tartozik egyenlegével) írható be.

A 19. sor „d" rovata az összes eszköz (mérleg 10. sor) és az összes kötelezettség (mérleg 11–18. sorok összege) különbözeteként állapítható meg, előjelétől függően mint saját vagyon, illetve veszteség (vagyonhiány). A 19. sor „c" rovatában lévő saját vagyont a 49. számlacsoport terhére elszámolt költségek és egyéb ráfordítások csökkentik, illetve számlacsoport javára elszámolt árbevételek és egyéb bevételek növelik. A 49. számlacsoport egyenlege a vagyonváltozás irányát és mértékét (összegét) mutatja.

A 49. számlacsoport forgalmáról olyan részletező kimutatást kell készíteni, amelyből a vagyonváltozás legalább a következő jogcímek szerint vizsgálható és ellenőrizhető:

a) a gazdasági tevékenység folytatásával és befejezésével, a vagyontárgyak megóvásával és fenntartásával kapcsolatos árbevételek és költségek különbözetének pozitív vagy negatív eredménye;

b) a vagyontárgyak eladásával kapcsolatban az árbevétel és a könyv szerinti érték különbözetének pozitív vagy negatív eredménye;

c) vagyontárgyak selejtezése és leírása miatti veszteség;

d) a munkavállalók járadékjellegű követeléseinek egy összegben való megváltása miatti tartozások;

e) a jótállásból, kártérítésből eredő bejelentett és elismert kötelezettségek;

f) a felszámolási eljárás során bejelentett és elismert új hitelezői igények;

g) a nem nyilvántartott vagyontárgyak értékesítéséből és a nem nyilvántartott követelések behajtásából származó árbevétel.

A felszámolási zárómérleg aktív és passzív pénzügyi elszámolások, valamint átmenő aktíva és átmenő passzíva címén összeget nem tartalmazhat.

A vagyonfelosztási javaslatot a 2. minta szerint a törvényerejű rendelet 30. § (1) bekezdésében a tartozások kielégítésére az előírt kötelező sorrend figyelembevételével kell elkészíteni. A felszámolási eljárás során felmerült költségeket és az igénybe vett hitelt, a gazdálkodó szervezetet terhelő munkabért, munkadíjat, tartásdíjat, életjáradékot, balesetjáradékot, táppénzt és földjáradékot, valamint a magánszemély nem gazdasági tevékenységből (például hibás teljesítésből) eredő más követelését a követelések esedékességekor, míg a többi követelést – az előírt kötelező sorrendben – a felszámolási zárómérleg jóváhagyása után harminc napon belül kell kielégíteni.

A vagyonfelosztási javaslatba csak az elszámolási betétszámláról ki nem egyenlített kötelezettségeket (felszámolási költségeket) kell felvenni a felszámolási zárómérlegbe beállított összeggel egyezően. A kiegyenlített kötelezettségek sem a felszámolási zárómérlegben, sem a vagyonfelosztási javaslatban nem szerepelnek.

A vagyonjegy és részjegy miatti tartozások csak abban az esetben elégíthetők ki, ha a kötelező sorrendben előírt összes tartozás kiegyenlítése után e célra pénzügyi fedezet marad.

Kötelező egyezőségek a felszámolási zárómérleg és a vagyonfelosztási javaslat között:

Jelölések: felszámolási zárómérleg = M
vagyonfelosztási javaslat = J

Felszámolási zárómérleg		Vagyonfelosztási javaslat
M. 11. sor „d”	=	J. 01. sor „c”
M. 12. sor „d”	=	J. 02. sor „c”
M. 13. sor „d”	=	J. 03. sor „c”
M. 14. sor „d”	=	J. 04. sor „c”
M. 15. sor „d”	=	J. 05. sor „c”
M. 16. sor „d”	=	J. 06. sor „c”
M. 17. sor „d”	=	J. 07. sor „c”
M. 18. sor „d”	=	J. 08. sor „c”

1. minta

Ezer forintban

Felszámolási zárómérleg

Sorszám	Eszközök	A felszámolási eljárás kezdetén	A felszámolási eljárás végén	Sorszám	Források	A felszámolási eljárás kezdetén	A felszámolási eljárás végén
a	b	c	d	a	b	c	d
01	Elszámolási betétszámla, pénztár (31)			11	Felszámolási költségek (49-ből)		
02	Belföldi vevők (331–335)			12	Munkavállalókkal, tagokkal szembeni tartozások (471–472)		
03	Külföldi vevők (336–338)			13	Magánszeméllyel szembeni tartozások		
04	Adósok (339)			14	Zálogjoggal, óvadékkal biztosított követelések miatti tartozások (44-ből)		
05	Dolgozók tartozása (35)			15	Szállítók és hitelezők (44-ből)		
06	Értékpapírok és egyéb eszközök (32,34, 36–39)			16	Bankhitelek (45)		
07	Állóeszközök és beruházások (11–19)			17	Adótartozások (46)		
08	Vásárolt készletek (21–23, 27–29)			18	Egyéb tartozások (473, 474, 477)		
09	Saját termelésű készletek (24–26)			19	Saját vagyon és eredményszámla (41–43, 49-ből)		
10	Eszközök összesen (01-től 09-ig)			20	Források összesen (11-től 19-ig)		

Vagyonfelosztási javaslat

2. minta

Ezer forintban

Sorszám	Megnevezés	Elismert tartozás	Fedezet	Kielégítési hányad %	Fedezetlen összeg
a	b	c	d	e	f
01	Ki nem egyenlített felszámolási költségek				
02	Munkavállalókkal, tagokkal szembeni tartozások				
03	Magánszeméllyel szembeni nem gazdasági tevékenységből eredő tartozások				
04	Zálogjoggal, óvadékkal biztosított követelések miatti tartozások				
05	Szállítók és hitelezők				
06	Bankhitelek				
07	Adótartozások				
08	Egyéb tartozások				
09	Vagyonjegy és részjegy miatti tartozások				
10	Összesen (01–09. sorok)				

8. A végelszámolási eljárás befejezése

A végelszámolási eljárás akkor fejeződik be, ha a források között nincs kiegyenlítetlen tartozás. A végelszámoló a végelszámolási eljárás befejezésekor az 1. minta szerint (a 11–14. sorok részletezése nélkül) végelszámolási zárómérleget készít. A végelszámolási zárómérleg az eszközök között a rendelkezésre álló szabad pénzeszközöket és a nem értékesített vagyontárgyakat, források között pedig a gazdasági társaság tagjainak felosztható vagyon értékét mutatja. A források között ki nem [illegible] tartozás nem szerepelhet. A végelszámoló a végelszámolási zárómérleget jóváhagyás céljából a gazdasági társaság legfőbb szerve (közgyűlés, a taggyűlés) elé terjeszti.

Egyesülésnél, közös vállalatnál a fennmaradó vagyont a tagok vagyoni hozzájárulása, korlátolt felelősségű társaságnál a törzsbetétek, részvénytársaságnál a részvények arányában kell felosztani.

Korlátolt felelősségű társaságnál a végelszámolási zárómérleg a tagok pótbefizetési kötelezettségeit is tartalmazza. A hitelezők kielégítése után a fennmaradó vagyonból először a pótbefizetéseket kell visszatéríteni, majd az azután maradó vagyont kell a törzsbetétek arányában felosztani.

Részvénytársaságnál, ha a részvényesek a névérték teljes összegét még nem fizették be, akkor először a már teljesített befizetéseket kell visszatéríteni, majd az azután fennmaradó vagyon osztható fel a részvények arányában. Ha a részvénytársaság külön joggal rendelkező részvényeket is kibocsátott, a vagyonfelosztásnál természetesen a jogokra tekintettel kell lennie. Részvénytársaságnál a felosztható vagyon csak pénz lehet.

I—II. kötet, 980 Ft

KÖNYVVITELI KÉZIKÖNYV SZOLGÁLTATÁS II.