

8. Vagyoncsoportokhoz kapcsolódó gazdasági események

8.1 Tárgyi eszközök állományváltozásai

A tárgyi eszközök definíciójával, csoportjaival, főbb értékelési szabályaival, sőt, néhány könyvelési tételével már megismerkedtünk. Az alábbiakban a tárgyi eszközök néhány jellemző állományváltozását (növekedését, csökkenését) tekintjük át a következő sorszámok szerint:

8.1 táblázat: A tárgyi eszközök állományváltozásai

Növekedések:

1. Idegen kivitelezésű beruházás
2. Saját kivitelezésű beruházás
3. Átvétel apportként
4. Átvétel térítés nélkül
5. Átsorolás a készletek közül
6. Értékhelyesbítés
7. Visszairás

Csökkenések:

8. Terv szerinti értékcsökkenés
9. Értékesítés
10. Átadás apportként
11. Átadás térítés nélkül
12. Átsorolás a készletek közé
13. Értékhelyesbítés csökkenése
14. Terven felüli értékcsökkenés

1. Idegen kivitelezésű beruházás

Idegen kivitelezésű beruházás esetén nem a vállalkozás (az a vállalkozás, amelyiknél könyvelünk) hozza létre a tárgyi eszközt, hanem egy másik gazdálkodó, amelytől a vállalkozás megvásárolja a tárgyi eszközt. (Erre már láttunk egy példát az 1.7. fejezetben.) Az eszköz eladója kiállítja a számlát, amelyen szerepel az ellenérték és az ÁFA. Az ellenérték növeli a beruházás bekerülési értékét, a (levonható) ÁFA-t pedig elszámoljuk előzetesen felszámított ÁFA-ként (ahogy az egyébként más vásárlások esetében is történik):

Az ellenérték kontírozása:

T 161. Befejezetlen beruházások – **K 455.** Beruházási szállítók

Az ÁFA kontírozása:

T 466. Előzetesen felszámított ÁFA – **K 455.** Beruházási szállítók

Ugyanígy számoljuk el mindazokat a számlázott tételeket (fuvardíj, béüzemelés költségei stb.), amelyek a beszerzéshez egyedileg hozzákapcsolhatók, és növelik a beruházás bekerülési értékét, ill. ugyanígy számoljuk el az ezekhez kapcsolódó ÁFA-t is. *Az 1. részből* tudjuk azt is, hogy amennyiben a tárgyi eszköz beszerzéséhez hitelt vett igénybe a vállalkozás, akkor az *üzembe helyezésig* fizetett hitelkamat is a bekerülési érték része, ezért így könyveljük:

T 161. Befejezetlen beruházások – **K 384.** Elszámolási betétszámla

Az üzembe helyezés után fizetett hitelkamat már nem része a beruházás bekerülési értékének, ezért a pénzügyi műveletek ráfordításaként számoljuk el:

T 872. Fizetendő kamatok – **K 384.** Elszámolási betétszámla

Az üzembe helyezés (aktiválás) könyvelése (az üzembe helyezési okmány alapján) úgy történik, hogy a beruházás bekerülési értékét (amely több tétel összegeként alakulhat ki a 161. számla T oldalán) átvisszük a megfelelő (üzembe helyezett) tárgyi eszköz-számlára:

T 12. Ingatlanok és kapcsolódó vagyoni értékű jogok, **vagy**

T 13. Műszaki berendezések, gépek, járművek, **vagy**

T 14. Egyéb berendezések, felszerelések, járművek, **vagy**

T 15. Tenyészállatok, és

K 161. Befejezetlen beruházások

Ne felejtjük el, hogy a terv szerinti értékcsökkenés számítása, elszámolása az üzembe helyezéstől kezdődik, hiszen a terv szerinti értékcsökkenés a tárgyi eszköz rendeltetésszerű használatához (felhasználásához) kötődik!

2. Saját kivitelezésű beruházás

Saját kivitelezés esetén a vállalkozás maga hozza létre a tárgyi eszközt (a megvásárolt nyersanyagokból saját dolgozói felépítik, összeszerelik stb.). Ennek megfelelően a beruházás bekerülési értéke nem számlázott ellenértékek összegeként alakul ki, hanem az eszköz létrehozása érdekében történt felhasználások (költségek) összegeként (anyagköltség, igénybe vett szolgáltatások, bérköltség, bérjárulékok stb.). Az első teendő tehát a beruházáshoz kapcsolódó felhasználások (költségek) elszámolása

T 51-57. Költségnevek – K 1-4. Mérlegszámlák

(Ez természetesen egy összevont, összefoglaló tétel, ezen belül az egyes költségneveket természetesen – a részben már megismert módon – eltérően kell elszámolni. Pl.

anyagköltség: T 511 – K 21; bérköltség: T 541 – K 471; TB-járulék: T 561 – K 473; műszaki berendezések értékcsökkenése: T 571 – K 139 stb.)

A beruházáshoz hozzárendelhető (a létrehozandó tárgyi eszköz előállítási költségébe beletartozó) költségek – és vigyázzunk: csak ezek – összegeként kialakul a beruházás bekerülési értéke, amelyet a létrehozandó (létrehozott) eszköz értékeként nyilvántartásba veszünk (aktiválunk) a 161. Befejezetlen beruházások számlán. Az ellenszámla az 582. Saját előállítási eszközök aktivált értéke számla, hiszen olyan saját előállítási eszközről van szó, amely nem minősül saját termelésű készletnek (további – ismétlésekbe bocsátkozó - magyarázat helyett érdemes fellapozni az 1.3. fejezet idevágó részleteit):

T 161. Befejezetlen beruházások – K 582. Saját előállítási eszközök aktivált értéke

Üzembe helyezéskor a beruházás értékét átvisszük a megfelelő (üzembe helyezett) tárgyi eszköz-számlára:

T 12. Ingatlanok és kapcsolódó vagyoni értékű jogok, vagy

T 13. Műszaki berendezések, gépek, járművek, vagy

T 14. Egyéb berendezések, felszerelések, járművek, és

K 161. Befejezetlen beruházások

Az ÁFA-törvény szerint *a saját kivitelezésben végzett beruházás a termékértékesítésel egy tekintet alá esik*, tehát az előállítási költség - mint adóalap - után adófizetési kötelezettség keletkezik a használatbavétel (az aktiválás) időpontjában. Ugyanezen törvény szerint azonban az adóalanyt megilleti az a jog, hogy a saját kivitelezésben végzett beruházása után fizetendő adóösszeget levonja. Az adólevonási jog keletkezésének időpontja megegyezik az adófizetési kötelezettség keletkezésének időpontjával. Ennek megfelelően a saját kivitelezésben végzett beruházás ÁFA-jának könyvelése:

T 466. Előzetesen felszámított ÁFA – K 467. Fizetendő ÁFA

3. Átvétel apportként és 10. Átadás apportként

Az apport fogalma („nem pénzbani betét”) az 1. részben már előkerült. Tudjuk tehát, hogy az apportba adó azért adja át valamely eszközét (esetünkben egy tárgyi eszközét) az átvevő vállalkozásnak, hogy annak jegyzett tőkéjéből részesedéshez jusson. Az átvevő pedig a jegyzett tőkéje egyidejű emelkedésével hozzájut egy tárgyi eszközhöz. Az apport „végeredménye” tehát

- **az átvevőnél** a tárgyi eszközök és a jegyzett tőke növekedése (vagyonbevonás történik tőkeemeléssel) azzal az összeggel, amelyet az átvevő vállalkozás az átvett eszköz érté-

keként – a létesítő okiratában vagy annak módosításában - elfogad (ez az ún. *apport-érték*);

- **az átadónál** a tárgyi eszközök csökkenése az átadott eszköz *könyv szerinti értékével* és a részesedések növekedése az *apport-értékkel* (a két érték különbsége a *rendkívüli eredményt* módosítja).

A végeredmény tehát viszonylag egyszerűen megfogalmazható, a hozzá vezető út azonban két eddig nem említett körülmény miatt némileg bonyolultabb:

1. A jegyzett tőke emelését a cégbíróságon be kell jegyeztetni. Amíg a cégbírósági bejegyzés nem „szentesíti” az apportot, addig az átvevőnél a jegyzett tőke emelését, az átadónál a részesedések növekedését nem szabad könyvelni. Ennek megfelelően meg kell különböztetnünk a cégbírósági bejegyzést megelőző, és az azt követő könyvelési teendőket.
2. Az apport ÁFA-köteles. Az átadó vállalkozásnál az apport-érték után fizetendő ÁFA keletkezik, ezt azonban – a két vállalkozás szabad megegyezése szerint – az átvevő vállalkozás átvállalhatja, megtérítheti. Ha az átvevő vállalkozás átvállalja az ÁFA-t, akkor – és csak akkor – az átvevő vállalkozás az apport érték után előzetesen felszámított ÁFA-t könyvelhet (ez lesz a fedezete az általa átutalandó, megtérített ÁFA-nak). Ha az átvevő nem vállalja át az ÁFA-t, akkor az átadónál a fizetendő ÁFA-t ráfordításként számolják el, az átvevőnél pedig az ÁFA-val kapcsolatban könyvelési teendő nincs.

Könyvelés az átvevőnél:

Számlák		Magyarázat
T	K	
12-14	479	Ha a tárgyi eszköz üzembe helyezése az átvételével egyidőben megtörténik, akkor – a beruházások számla közbeiktatása nélkül – könyvelhetjük a növekedést (az apport-értéknek megfelelő összegben) a megfelelő tárgyeszköz-számlára (T 12-14). A tárgyi eszközök növekedésével egyidőben azonban nem könyvelhetjük a jegyzett tőke növekedését, hiszen erre csak a cégbírósági bejegyzést követően kerülhet sor. Addig – ideiglenesen – a 479. <i>Különféle rövid lejáratú egyéb kötelezettségek</i> számlán „helyezzük el” ezt az összeget.
161 ----- 12-14	479 ----- 161	Ha a tárgyi eszköz üzembe helyezése az átvételével egyidőben nem történik meg, akkor az apport értéket először beruházásként könyveljük (T 161 – K 479), majd aktiváljuk az eszközt (T 12-14 – K 161).
466 ----- 479	479 ----- 384	Az ÁFA könyvelése, ha az átvevő átvállalta (a 479. számlán megjelent kötelezettségként, majd az átvevő az elszámolási betétszámláról átutalta az átadónak).
479	325-328, 332	<i>A cégbírósági bejegyzés után</i> az ideiglenes számláról (479.) kivezetjük az apport-értéket a jegyzett, de még be nem fizetett tőke számláival szemben (T 479 – K 325-328, 332), ill. – szintén a jegyzett, de még be nem fizetett tőke számláival szemben - könyveljük a jegyzett tőke növekedését (T 325-328, 332 – K 411).
325-328, 332	411	

Könyvelés az átadónál:

Számlák		Magyarázat
T	K	

881 128, 138, 148, 129, 139, 149	12-14 881	A tárgyi eszköz bruttó értékét kivezettük a 881. <i>Társaságba bevitt eszközök nyilvántartás szerinti értéke</i> számla T oldalára, az eddig elszámolt terv szerinti és terven felüli értékcsökkenést pedig a K oldalára. E két tétel után az apportba adott eszköz <i>könyv szerinti értéke</i> megjelent a rendkívüli ráfordítások között. (Ezt áldozta fel a vállalkozás a rendkívüli bevételként elszámolandó kapott részesedés érdekében.)
368	981	Az <i>apport érték</i> (a kapott részesedés értéke) megjelenik a rendkívüli bevételek között (K 981), de részesedésként még nem mutathatjuk ki, hiszen a cégbírószági bejegyzés még nem történt meg. Ezért kerül ideiglenesen a 368. <i>Különféle egyéb követelések</i> számlára.

Számlák		Magyarázat
T	K	
368	467	Ha az átvevő átvállalja az ÁFA-t, akkor a fizetendő ÁFA követelelésként jelenik meg a 368. számlán (amikor az átvevő majd kifizeti: T 384 - K 368).
881	467	Ha az átvevő nem vállalja át az ÁFA-t, akkor a ráfordítások közé kerül és csökkenti az eredményt.
17	368	Megtörtént a cégbírószági bejegyzés, az apport-érték az ideiglenes helyéről (368) a végleges helyére kerülhet, a részesedések közé (17).

4. Átvétel térítés nélkül és 11. Átadás térítés nélkül

A térítés nélküli átadás/átvétel az apporthoz hasonlóan rendkívüli esemény, így a rendkívüli eredményt módosítja. Az átadó a tárgyi eszköz könyv szerinti értékét elszámolja rendkívüli ráfordításként, az átvevő pedig ugyanezt az értéket (hacsak az nem magasabb az aktuális piaci értéknél) számolja el rendkívüli bevételként. Ezzel azonban az átvevő hátrányos helyzetbe kerülhetne, hiszen egy nagyobb értékű „ajándék” annyira megnövelhetné a bevételeket, ezen keresztül az eredményt és a társasági adó alapját, hogy a megnövekedett adóteher akár vissza is riaszthatná az ajándék elfogadásától. Éppen azért, hogy az átvevő ne kerülhessen ilyen méltatlan helyzetbe, lehetősége van arra, hogy a rendkívüli bevételként elszámolt összeg eredményre gyakorolt hatását semlegesítse, azaz ún. „halasztott bevétellé” alakítsa. Ez úgy történhet, hogy a halasztott bevétel összegét mintegy „kiemeli” az eredményből (csökkenti a bevételeket) és a források közt nem eredményként, hanem egy másik forráscsoportban, a passzív időbeli elhatárolások között szerepelteti. A halasztott bevétel mindaddig a passzív időbeli elhatárolások között maradhat, amíg a térítés nélkül átvett eszközzel kapcsolatban valamilyen költséget vagy ráfordítást nem számolnak el (pl. értékcsökkenést). Ha az eszközzel összefüggésben eredményt csökkentő tételt (költséget, ráfordítást) számolnak el, akkor ezzel arányosan a halasztott bevételt is vissza kell alakítani bevétellé, azaz eredményt növelő tétellé, így az ingyen kapott eszköz eredményhatása nulla lesz.

A térítés nélküli átvétel is ÁFA-köteles. Az ÁFA elszámolása az apportnál bemutatott elvek szerint történik.

Könyvelés az átvevőnél:

Számlák		Magyarázat
T	K	
12-15	989	Az átadó által közölt (könyv szerinti) érték (de legfeljebb a piaci érték), ha az üzembe helyezés az átvétellel egyidőben megtörtént.

161	989	Az átadó által közölt (könyv szerinti) érték (de legfeljebb a piaci érték) könyvelése beruházásként, majd ugyanezen összeg aktiválása, ha az üzembe helyezés az átvétellel egyidőben nem történt meg.
12-15	161	
466	479	Az ÁFA könyvelése, ha az átvevő átvállalta (a 479. számlán megjelent kötelezettségként, majd az átvevő az elszámolási betétszámláról átutalta az átadónak).
479	384	

Számlák		Magyarázat
T	K	
989	483	Halasztott bevétel képzése (csökken a rendkívüli bevételek összege és a 483. <i>Halasztott bevételek</i> számlán nőnek a passzív időbeli elhatárolások).
571	129, 139, 149, 159	A térítés nélkül átvett tárgyi eszköz után terv szerinti értékcsökkenést számoltak el. Ez a költségek növekedésével jár (T 571), ezért ugyanilyen összegű halasztott bevételt visszaalakítottak bevétellé (a „visszaalakítás” könyvelése éppen a képzés könyvelésének a „fordítottja”: T 483 – K 989).
483	989	

Könyvelés az átadónál:

Számlák		Magyarázat
T	K	
889	12-15	A tárgyi eszköz bruttó értékét kiveztük a 889. <i>Egyéb vagyonsökkenéssel járó rendkívüli ráfordítások</i> számla T oldalára, az eddig elszámolt terv szerinti és terven felüli értékcsökkenést pedig a K oldalára. E két tétel után az átadott eszköz <i>könyv szerinti értéke</i> megjelent a rendkívüli ráfordítások között.
128, 138, 148, 158, 129, 139, 149, 159	889	
368	467	Ha az átvevő átvállalja az ÁFA-t, akkor a fizetendő ÁFA követelésként jelenik meg a 368. számlán (amikor az átvevő majd kifizeti: T 384 - K 368).
889	467	Ha az átvevő nem vállalja át az ÁFA-t, akkor a ráfordítások közé kerül és csökkenti az eredményt.

5. Átsorolás a készletek közül és 12. Átsorolás a készletek közé

Az átsorolás pl. akkor válhat szükségessé, ha az eszközt a vásárlás vagy előállítás után tévesen sorolták be (a készletekhez tartozó eszközt a tárgyi eszközök közé, ill. a tárgyi eszközök-höz tartozó eszközt a készletek közé). Az alábbi tételekkel ez a hibás besorolás korrigálható. Az átsorolás könyvelése más lesz akkor, ha az átsorolandó eszközt még nem vették használatba, és más akkor, ha már használatba vették.

Átsorolás a készletek közül:

Számlák		Magyarázat
T	K	
161	21-22	Ha az eszközt a készletek közt még nem vették használatba , akkor a raktárkészletben található, az értéke pedig a 21-22. <i>Anyagok</i> számlán (ennek a T oldalán). Átsoroláskor csökkentjük a 21-22. számla egyenlegét („leemeljük” róla az átsorolandó eszköz értékét), és beruházásként könyveljük (T 161), hiszen egy használatba még nem vett tárgyi eszközről van szó. Ezután következik a használatba vétel (aktiválás) már ismert könyvelési tétele (T 13-14 – K 161).
13-14	161	

Számlák		Magyarázat
T	K	
21-22	51	Ha az átsorolandó eszközt már használatba vették , akkor az értéket elszámolták anyagköltséggként (T 51 – K 21-22). Első lépésben ezt az anyagköltséget korrigáljuk, „kiemeljük” belőle az átsorolandó eszköz értékét (T 21-22 - K 51). E lépés után az eszköz értéke a 21-22. számla T oldalán található, ahonnan átvisszük a megfelelő (üzembe helyezett) tárgyieszköz-csoportba (T 13-14 – K 21-22). Itt a befejezetlen beruházások számlát (161) nem kell közbeiktatnunk, hiszen már használatba vett eszközről van szó. Végül elszámoljuk a használatba vétel óta eltelt időszakra számított értékcsökkenést (T 571 - K 139, 149).
13-14	21-22	
571	139, 149	

Átsorolás a készletek közé:

Számlák		Magyarázat
T	K	
21-22	161	Ha az átsorolandó eszközt a tárgyi eszközök között még nem vették használatba , akkor az értéke még a 161. <i>Befejezetlen beruházások</i> számla T oldalán található. Innen vezetjük át a készletek közé (T 21-22 – K 161).
139, 149	571	Ha az átsorolandó eszközt a tárgyi eszközök között már használatba vették – és ennek megfelelően terv szerinti értékcsökkenést is elszámoltak (T 571 – K 139, 149) utána -, akkor az első lépés a már elszámolt értékcsökkenés visszavezetése (megszüntetése): T 139, 149 – K 571. Ezután az eszköz bekerülési értékét átvezetjük a készletek közé (T 21-22 – K 13-14), majd – mivel <i>felhasznált</i> eszközről van szó – elszámoljuk felhasználásként (anyagköltséggként): T 51 – K 21-22.
21-22	13-14	
51	21-22	

6. *Értékhelyesbítés* és 13. *Értékhelyesbítés csökkenése*

Az elszámolások viszonylag röviden áttekinthetők, hiszen az értékhelyesbítést, ill. annak csökkenését csakis és kizárólag az értékelési tartalékkal szemben számolhatjuk el. Ennek megfelelően:

Értékhelyesbítés elszámolása:

T 127. Ingatlanok értékhelyesbítése

T 137. Műszaki berendezések, gépek, járművek értékhelyesbítése

T 147. Egyéb berendezések, felszerelések, járművek értékhelyesbítése

T 157. Tenyészállatok értékhelyesbítése

K 417. Értékelési tartalék

Értékhelyesbítés csökkenésének elszámolása:

T 417. Értékelési tartalék

K 127. Ingatlanok értékhelyesbítése

K 137. Műszaki berendezések, gépek, járművek értékhelyesbítése

K 147. Egyéb berendezések, felszerelések, járművek érték helyesbítése

K 157. Tenyészállatok érték helyesbítése

7. Visszaírás és 14. Terven felüli értékcsökkenés

A terven felüli értékcsökkenésnek két alapesetét különböztetjük meg:

- a) az eszköz a terven felüli értékcsökkenés ellenére be tudja tölteni eredeti funkcióit, így abban az eszközcsoportban maradhat, amelyben volt („állományban marad”);
- b) az eszköz a terven felüli értékcsökkenés következtében már nem használható eredeti rendeltetésének megfelelően (ez a hiány, káresemény, selejtezés esete), ezért ki kell vezetnünk abból az eszközcsoportból, amelyben volt („nem marad állományban”).

A terven felüli értékcsökkenés nem költség, hanem *egyéb ráfordítás* (a 86. számlacsoportba kerül a megfelelő tárgyieszköz-csoport terven felüli értékcsökkenés-számlájával szemben). Ha annak okai részben vagy egészben megszűntek, a terven felüli értékcsökkenést vissza kell írni (kivétel: beruházások terven felüli értékcsökkenése) az *egyéb bevételekkel* szemben.

Terven felüli értékcsökkenés elszámolása, ha az eszköz állományban marad:

T 866. Értékvesztés, terven felüli értékcsökkenés

K 128. Ingatlanok terven felüli értékcsökkenése és annak visszaírása

K 138. Műszaki berendezések, gépek, járművek terven felüli értékcsökkenése és annak visszairása

K 148. Egyéb berendezések felszerelések, járművek terven felüli értékcsökkenése és annak visszairása

K 158. Tenyészállatok terven felüli értékcsökkenése és annak visszairása

K 168. Beruházások terven felüli értékcsökkenése

Visszaírás elszámolása:

T 128. Ingatlanok terven felüli értékcsökkenése és annak visszairása

T 138. Műszaki berendezések, gépek, járművek terven felüli értékcsökkenése és annak visszairása

T 148. Egyéb berendezések felszerelések, járművek terven felüli értékcsökkenése és annak visszairása

T 158. Tenyészállatok terven felüli értékcsökkenése és annak visszairása

K 966. Visszaírt értékvesztés, terven felüli értékcsökkenés

Terven felüli értékcsökkenés elszámolása, ha az eszköz nem marad állományban:

A hasznosítható hulladék (pl. alkatrész, bontott téglák stb.) készletre vétele:

T 22 – K 12-14

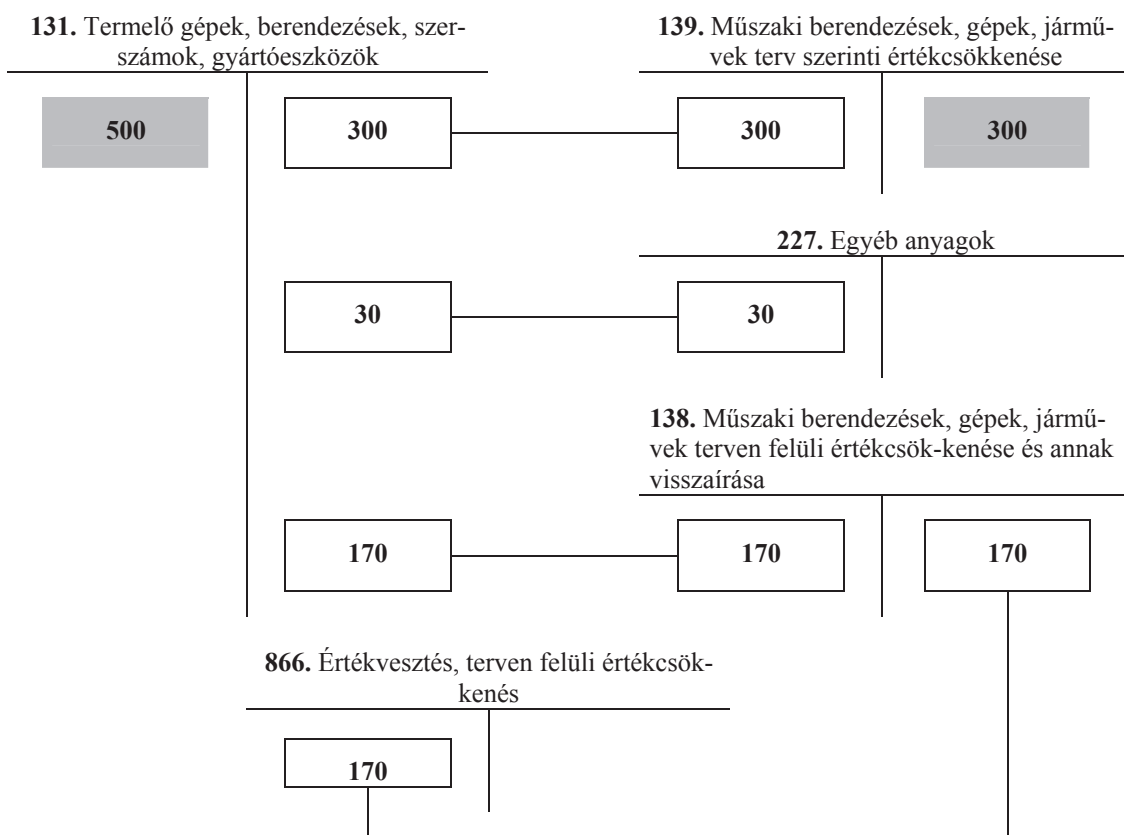
A hulladékértékkel csökkentett könyv szerinti érték elszámolása terven felüli értékcsökkenésként:

T 866 – K 128, 138, 148, 158, 168

Az elszámolt (halmozott) értékcsökkenés átvezetése:

T 128, 138, 148, 158, 168, 129, 139, 149, 159 – K 12-15

Tekintsük át ezt egy példán! Legyen a műszaki berendezés bruttó értéke 500 ezer Ft, amely után eddig 300 ezer Ft terv szerinti értékcsökkenést számoltak el (terven felüli értékcsökkenést még nem). Az eszköz eredeti rendeltetése szerint nem használható, a hasznosítható hulladék értéke 30 ezer Ft. A megoldás számlavázakon a 8.1. ábrán látható.



8.1. ábra. Példa a terven felüli értékcsökkenés elszámolására, ha az eszköz nem marad állományban

8. Terv szerinti értékcsökkenés

A költségnevek között növekedést könyvelünk az 571. *Terv szerinti értékcsökkenési leírás* számlán a megfelelő tárgyieszköz-csoport terv szerinti értékcsökkenés-számlájával (129, 139, 149, 159) szemben:

T 571 – K 129, 139, 149, 159

Összköltség eljárás esetén átvezetés a 8. számlaosztályba: T 83 – K 59

9. Értékesítés

Tárgyi eszköz értékesítése esetén az, amit az értékesítés során „elveszítünk” (a könyv szerinti érték) az *egyéb ráfordítások* közé kerül (a 861. *Értékesített immateriális javak és tárgyi eszközök könyv szerinti értéke* számlára), és az, amit „nyerünk” (az eszköz ellenértéke) az *egyéb bevételek* közé (a 961. *Értékesített immateriális javak és tárgyi eszközök bevétele* számlára). Az ellenértékhez kapcsolódó fizetendő ÁFA-t a szokásos módon könyveljük.

Bruttó érték kivezetése:

T 861 – K 12-16

Értékcsökkenés (terv szerinti és terven felüli) kivezetése:

T 128, 138, 148, 158, 168, 129, 139, 149, 159 – K 861

Az előbbi két tétel után a 861. számlán megjelenik a könyv szerinti érték (a bruttó érték és az értékcsökkenés különbségeként).

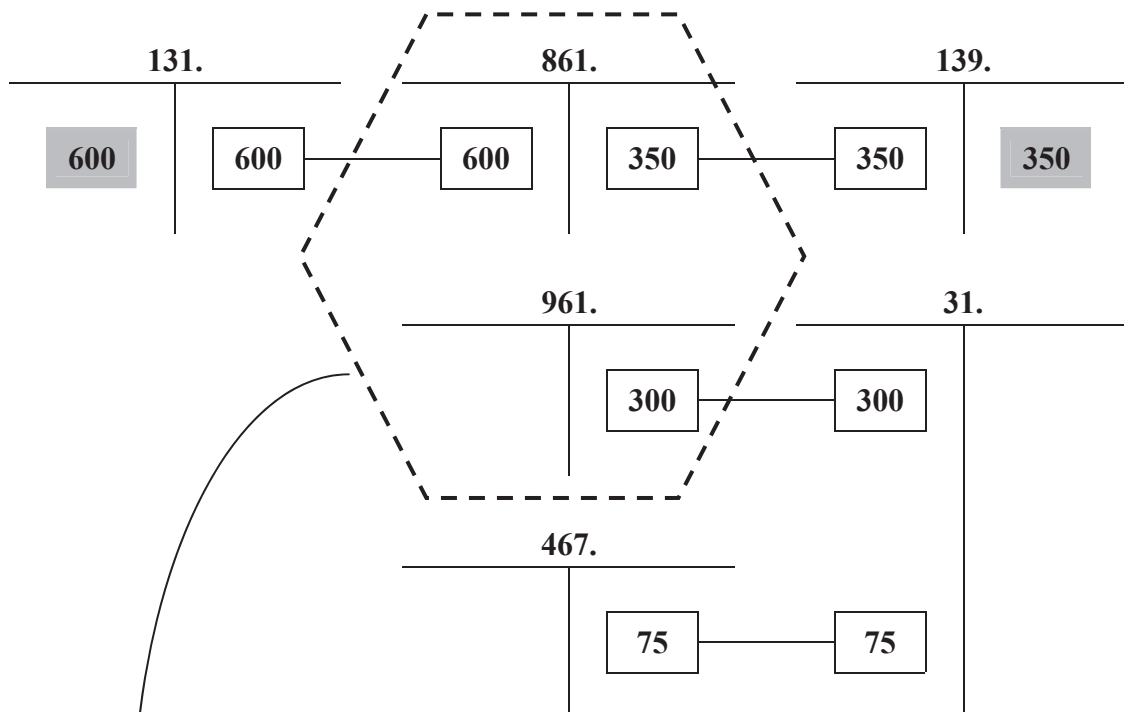
Számlázott ellenérték:

T 31 – K 961

Fizetendő ÁFA:

T 31 – K 467

Tegyük fel, hogy a vállalkozás műszaki berendezést értékesít, amelynek bruttó értéke 600 ezer Ft, halmozott terv szerinti értékcsökkenése 350 ezer Ft (terven felüli értékcsökkenést nem számoltak el), számlázott ellenértéke 300 ezer Ft (ÁFA: 25%)! A megoldás a 8.2. ábrán látható.

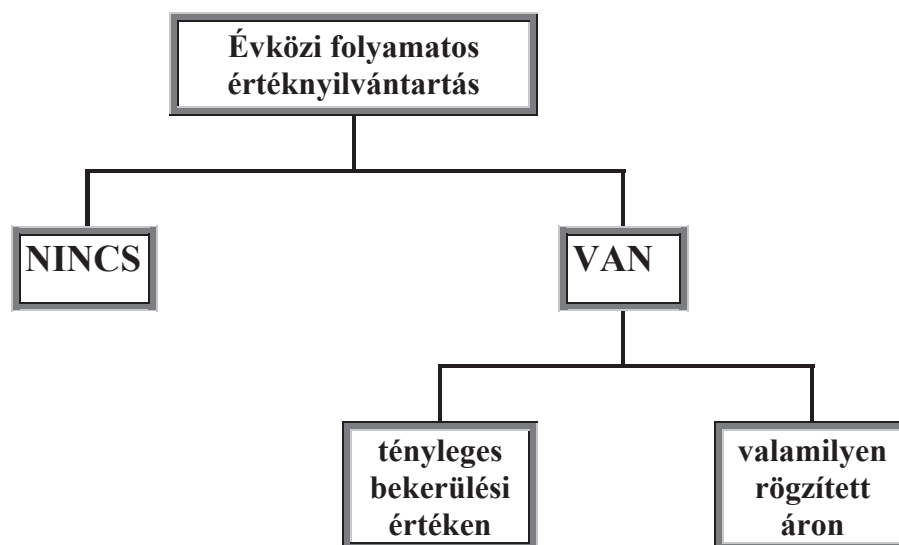


8.2. ábra. Példa tárgyi eszköz értékesítésére

Az értékesítés következtében az eredményt a 961. számlán megjelenő **300** ezer Ft egyéb bevétel és a 861. számlán található $600-350=250$ ezer Ft könyv szerinti érték különbsége, azaz 50 ezer Ft növeli.

A készletek definíciójával, csoportjaival, főbb értékelési szabályaival az 1. részben már megismerkedtünk. (Érdeemes ezeket az anyagrészeket átismételni.) Tudjuk, hogy a mérlegben a vásárolt készleteket beszerzési áron (beszerzési értéken), a saját termelésű készleteket pedig előállítási költségen (előállítási értéken) értékelve kell szerepeltetni. Mindez azonban nem zárja ki azt, hogy a vállalkozások év közben *különböző értékelési eljárásokat* – és ezekből kiindulva *különböző készletkönyvelési megoldásokat* – alkalmazzanak. Az eltérő értékelési eljárások eltérő mérlegértékekhez vezethetnek (pl. a zárókészlet megjelenhet a mérlegben egyedi *beszerzési áron*, havi átlagos *beszerzési áron*, éves átlagos *beszerzési áron*, a legutolsó *beszerzési áron* stb.); ezek az eltérő mérlegértékek azonban csak összegükben különbözhetnek, tartalmi értelemben nem: meg kell felelniük a beszerzési ár, ill. az előállítási költség tartalmi követelményeinek.

E fejezetben elsősorban a lehetséges főbb értékelési eljárásokat és a hozzájuk kapcsolódó könyvelési megoldásokat (készletkönyvelési változatokat) tekintjük át, ill. a főbb könyvelési tételeket az egyes készletkönyvelési változatok szerint. Látni fogjuk, hogy az általános értékelési szabály többféle módon érvényesíthető. A főbb készletkönyvelési változatokat mind a vásárolt, mind a saját termelésű készleteknél a 8.3. ábra szerint különböztethetjük meg.



8.3. ábra. A főbb készletkönyvelési változatok megkülönböztetésének szempontjai

Évközi folyamatos értéknilyvántartás alatt azt értjük, hogy év közben könyvelik a 2. számlaosztály főkönyvi számláin a készletek növekedéseit és csökkenéseit. Mindezek után lássuk a konkrét megoldásokat külön a vásárolt, és külön a saját termelésű készleteknél!

8.2. Készletek

8.2.1. Vásárolt készletek

A vásárolt készletek három fő könyvelési változata:

- a. Év közben nincs folyamatos értéknilyvántartás.
- b. Van évközi folyamatos értéknilyvántartás, az állományváltozásokat tényleges beszerzési áron könyvelik a készletszámlákon.
- c. Van folyamatos értéknilyvántartás, az állományváltozásokat elsődlegesen elszámoló-áron (rögzített áron) könyvelik a készletszámlákon, és egyidejűleg vezetik az árkülönbözet számlákat. A készletcsökkenésre jutó árkülönbözetet az időszak (negyedév, év) végén elszámolják.

Az alábbiakban a három változattal az *anyagok* példáján ismerkedünk.

a. Év közben nincs folyamatos értéknilyvántartás

E könyvelési megoldás főbb jellemzői:

- Év közben a készletek állományváltozásait a készletszámlákon nem könyvelik.
- A készletszámlák nyitása után a nyitókészletet
 - a/1. egész évben változatlanul hagyják a készletszámlán (*mintha* a nyitókészletet nem használták volna fel);
 - a/2. elszámolják költségként (*mintha* felhasználták volna, pedig ez nem biztos).

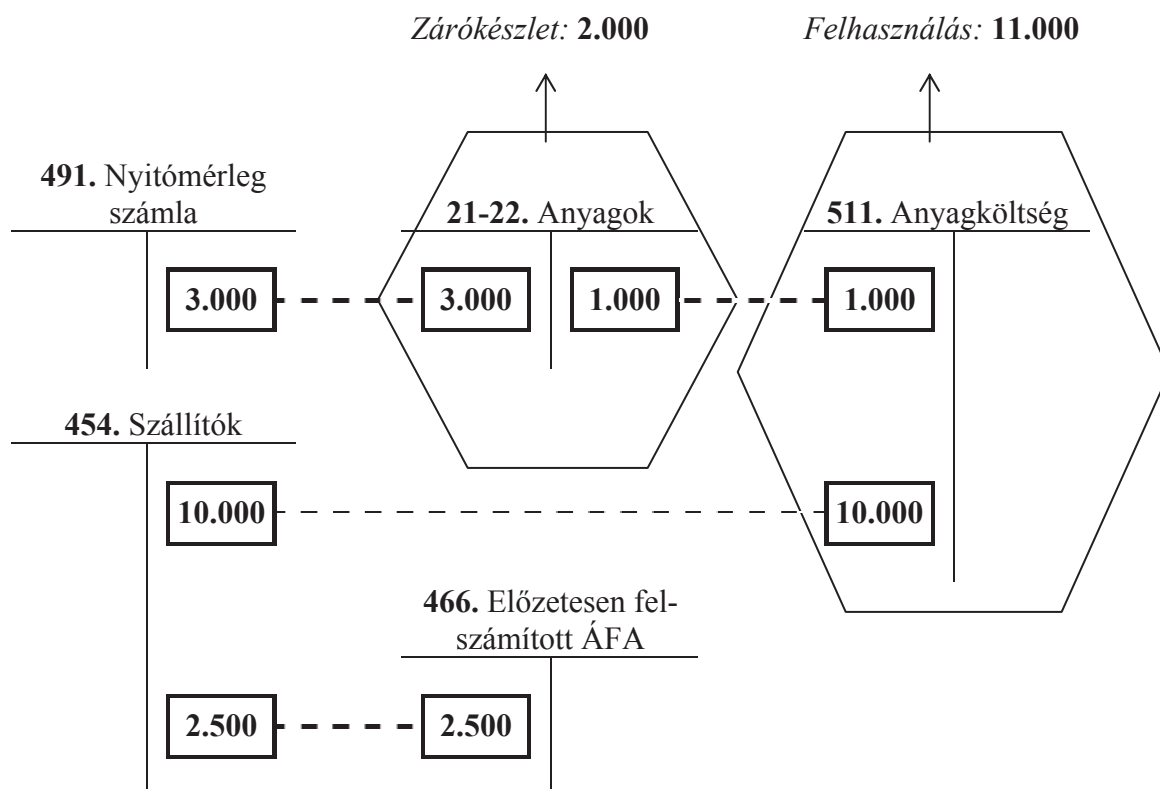
- A beszerzett készletek értékét elszámolják költségként (*mintha* a beszerzett készlet azonnal fel is használták volna).
- Év végén megállapítják a zárókészlet mennyiségét (pl. a folyamatosan vezetett analitikus mennyiségi nyilvántartás, vagy – ennek hiányában - a leltár alapján). Ez egyben azt is megmutatja, hogy a nyitókészletből és az év közben beszerzett mennyiségekből mennyit *nem* használtak fel.
- A zárókészlet mennyiségéhez (kigyűjtéssel, visszakereséssel) hozzárendelik az utolsó beszerzési árakat. Így kialakul a zárókészlet értéke.
- A zárókészlet értékének ismeretében módosítják a készletszámla egyenlegét és az elszámolt költségeket:
 - **a/1.** a készletváltozás (a záró- és a nyitókészlet különbsége) értékével módosítják a készletszámla egyenlegét és az elszámolt költségeket;
 - **a/2.** a zárókészlet értékét készletre veszik a költségek egyidejű és azonos összegű csökkentése mellett.

Tegyük fel pl., hogy a nyitókészlet értéke 3.000 ezer Ft, az összes beszerzés 10.000 ezer Ft, a zárókészlet 2.000 ezer Ft (ennek megfelelően az összes felhasználás 11.000 ezer Ft)! A megoldásokat a 20. táblázat és a 42. ábra, ill. a 21. táblázat és a 43. ábra mutatja.

8.2. táblázat. Példa az anyagok elszámolására (a/1. változat)

Sorszám, megnevezés	Számlák		Összeg, ezer Ft
	T	K	
1. A készletszámla nyitása	21-22	491	3.000
2. Anyagbeszerzés:			
▪ ellenérték	511	454	10.000
▪ ÁFA	466	454	2.500
3. Módosítás a készletváltozás értékével	511	21-22	1.000

A 8.2. táblázatban található kontírozás szerint tehát a nyitókészlet értéke (3.000 ezer Ft) év elején a készletszámlára került, és a készletszámla egyenlege év végéig változatlan maradt. A beszerzett készlet ellenértékét (10.000 ezer Ft) elszámolták felhasználásként, de a tényleges felhasználás nem ennyi volt, hanem ennél több. Ez akkor derült ki, amikor megállapították a zárókészlet értékét, és kiderült, hogy ez 2.000 ezer Ft, vagyis a nyitókészletnél 1.000 ezer Ft-tal kevesebb. Ez az utóbbi összeg a készletváltozás, amellyel a 3. tételben módosították a készletszámla egyenlegét és az anyagköltséget.

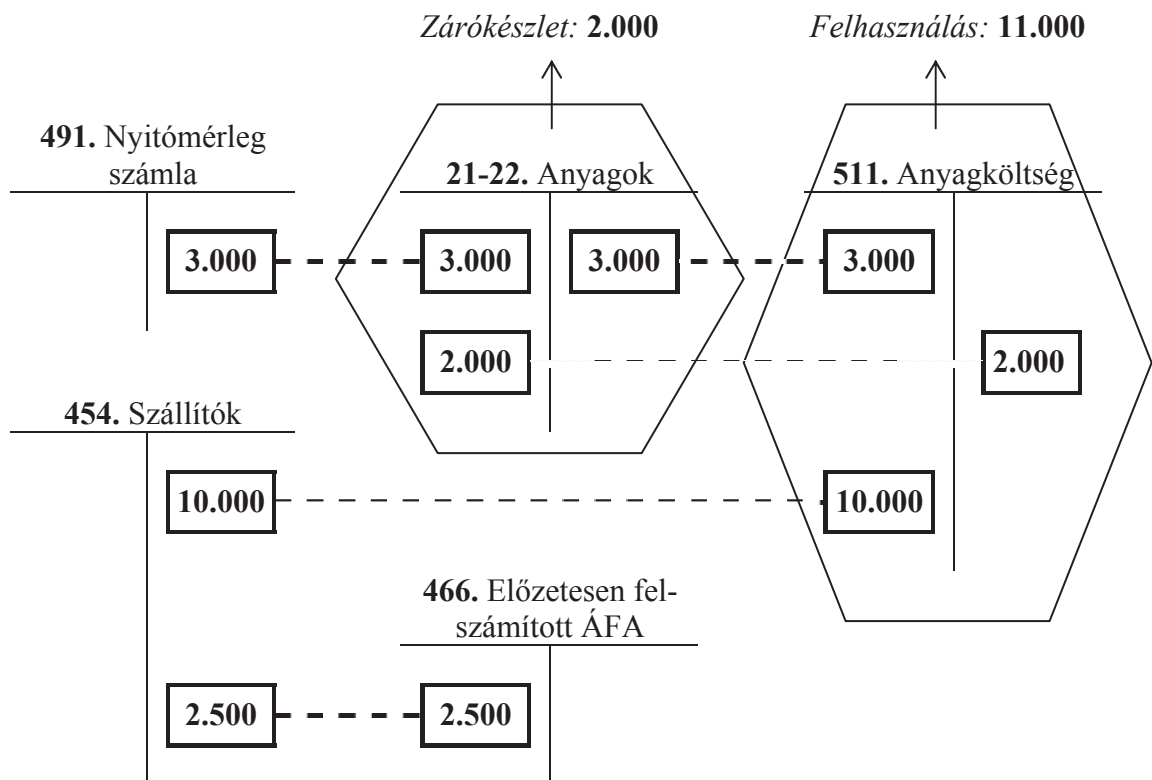


8.4. ábra. A 8.2. táblázat tételeinek bemutatása számlavázakon

Az a/2. változat szerint a nyitókészlet év elején szintén odakerül a készletszámlára (vö. 21. táblázat), de rögtön el is számolják felhasználásként. Év közben tehát a készletszámla „üres”. A beszerzések elszámolása ugyanúgy történik, mint az a/1. változatnál. Év végén a költségek között 13.000 ezer Ft található ugyan, de tudjuk, hogy a tényleges felhasználás ennél kevesebb, hiszen megmaradt 2.000 ezer Ft zárókészletünk. Ennek a zárókészletnek pedig nem a felhasználások között a helye, hanem a készletszámlán, ezért kiemeljük a költségek közül és átvisszük a készletszámlára (T 21-22 – K 511).

8.3. táblázat. Példa az anyagok elszámolására (a/2. változat)

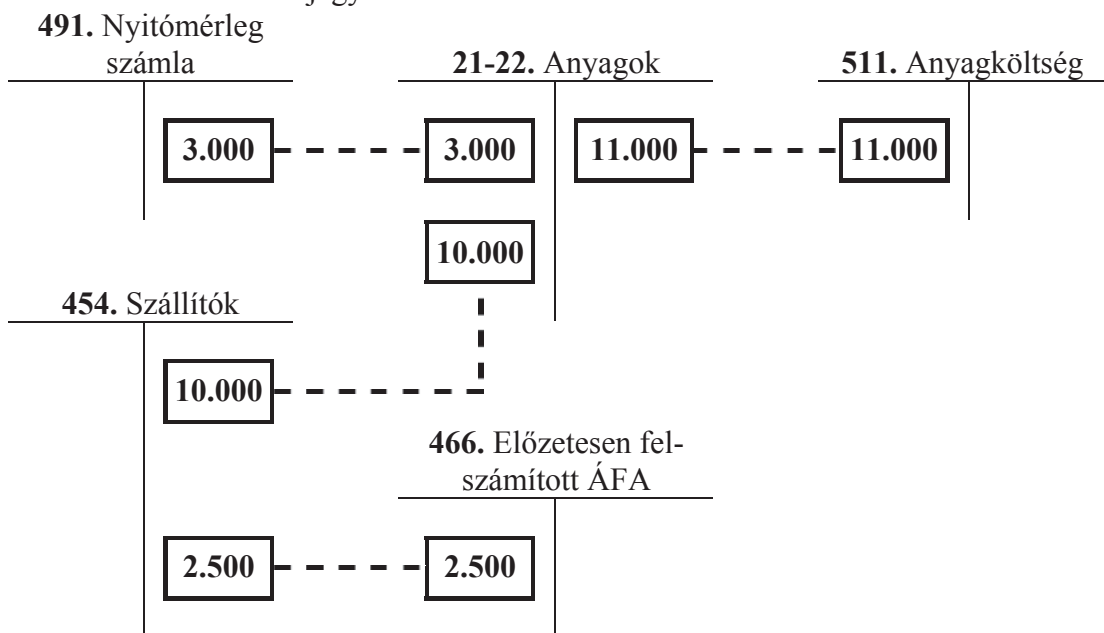
Sorszám, megnevezés	Számlák		Összeg, ezer Ft
	T	K	
1. A készletszámla nyitása	21-22	491	3.000
2. A nyitókészlet elszámolása költségként	511	21-22	3.000
3. Anyagbeszerzés:			
▪ ellenérték	511	454	10.000
▪ ÁFA	466	454	2.500
3. Zárókészlet készletre vétele	21-22	511	2.000



8.5. ábra. A 21. táblázat tételeinek bemutatása számlavázakon

b. Év közben folyamatosan és tényleges beszerzési áron könyvelünk a készlet-számlán tényleges beszerzési áron. Az előzőekben bemutatott példánál maradv a könyvelési tételeket a 8.6. ábra szerint jegyezzük fel számlavázakon.

Ennél a könyvelési megoldásnál a növekedések és a csökkenések is megjelennek a készlet-számlán tényleges beszerzési áron. Az előzőekben bemutatott példánál maradv a könyvelési tételeket a 8.6. ábra szerint jegyezzük fel számlavázakon.



8.6. ábra. Nyitás, anyagbeszerzés és -felhasználás könyvelése

A 8.6. ábrán látható, hogy maga a könyvelés egyszerű, külön magyarázatot nem igényel. Nem igényel magyarázatot a készletnövekedések értékének meghatározása sem, hiszen az egyes vásárolt tételek beszerzési értéke kerül a készletzámla T oldalára. *Egyedi beszerzési ár* alkalmazása esetén – pl. nagyobb értékű, kisebb tételben, alacsony gyakorisággal beszerzett készletfélések esetén, amikor megoldható az, hogy a készlet egy-egy konkrét darabjához tényleg a *saját* beszerzési árát rendeljük hozzá – a készletcsökkenések értékének meghatározása sem jelent problémát. Nem mondható el ugyanez az olyan készletfélések esetében, amelyekből sokszor és sokat vásárol a vállalkozás, és amelyeknek egy-egy tétele (egy-egy alkalommal vásárolt mennyisége) sok egymással azonos (majdnem azonos) elemből áll (pl. homok, kavics, csavarok, szögek, ömlesztett műtrágya, gabona, takarmánykeverék stb.).

Pl. tegyük fel, hogy a vállalkozás rendszeresen vásárol és használ fel homokot! Mivel az egyes beszerzett mennyiségek egymástól elkülönített tárolása körülményes – és persze értelmetlen – lenne, ezért a telephely kijelölt részén áll egy homokdomb, amelynek terjedelme a beszerzések és felhasználások függvényében változik. A homok ára egy éven belül is változhat, ráadásul a vállalkozás nem mindig ugyanott vásárolja a homokot, és nem mindig ugyanaz a fuvarvállalat szállítja a telephelyre. Az egyes beszerzett tételek ellenértéke és fuvar költsége így csak esetenként azonos, a jellemző inkább az, hogy 1 tonna homok beszerzési értéke beszerzésenként eltérő. Az egyes beszerzett tételek azonban ugyanarra a homokdombra kerülnek, és egy idő után összekeverednek. Nincs emberi lény, aki meg tudná különböztetni az egyes beszerzésekből származó homokszemcséket, így senki nem tudja megmondani, hogy az éppen felhasznált egy talicska homok melyik beszerzés(ek)ből származik, milyen fajlagos beszerzési érték(ek)en került a vállalkozáshoz.

Ez látszólag megoldhatatlan helyzetet teremt, pedig éppen ez a megoldás kulcsa. Ha senki nem tudja megállapítani, hogy az éppen felhasznált egy talicskányi homok melyik beszerzésből származott, akkor bármelyikből származhat. Feltételezhetjük, hogy az első beszerzésből származik mind (ekkor az első beszerzés árán értékeljük), de azt is, hogy az egyes beszerzések azonos arányban „képviseletik magukat” a talicskában (ekkor átlagos beszerzési áron értékeljük). Ezekhez hasonló – nehezen bizonyítható, de ugyanilyen nehezen cáfolható – feltételezésekre épülnek azok a *készletértékelési eljárások*, amelyeket ennél a készletkönyvelési megoldásnál a készletcsökkenések értékének megállapítására használhatunk. Mindegyik készletértékelési eljárás alapja vagy egy előre rögzített *-feltételezett* - készletkifogyási sorrend, vagy a felhasznált mennyiségek valamilyen *-feltételezett* - átlagos összetétele. Az alábbiakban röviden vázoljuk néhány gyakran előforduló eljárás lényegét.

A **FIFO** ("first in first out" = "első be első ki") módszer alkalmazása esetén *feltételezzük*, hogy az anyagot a beszerzések sorrendjében használjuk fel. Elsőként a nyitókészletet, aztán - ha a felhasználás mennyisége meghaladja a nyitókészletet - az első beszerzésből származó készletet (az első beszerzés egységárán értékelve), majd - ha a felhasználás meghaladja a nyitókészletet és az első beszerzés együttes mennyiségét - a második beszerzésből származó készletet (természetesen a második beszerzés egységárán számítva a felhasználást) ... és így tovább. A zárókészlet eszerint az utolsóként beszerzett mennyiségek beszerzési árain szerepel majd a mérlegben. Tegyük fel pl., hogy egy vállalkozásnál egyik készletfélésegből háromszor vásároltak és négy alkalommal használtak fel belőle az alábbiak szerint:

Nyitókészlet: 100 db (2.000 Ft/db)
 1. beszerzés: 200 db (1.900 Ft/db)
 2. beszerzés: 300 db (2.100 Ft/db)
 3. beszerzés: 200 db (2.200 Ft/db)

1. felhasználás: 150 db (100 db a nyitókészletből és 50 db az 1. beszerzésből; az 1. beszerzésből így még 150 db maradt)
 2. felhasználás: 250 db (150 db az 1. beszerzésből és 100 db a 2. beszerzésből; a 2. beszerzésből így még 200 db maradt)
 3. felhasználás: 150 db (mind a 150 db a 2. beszerzésből; a 2. beszerzésből így még 50 db maradt)
 4. felhasználás: 200 db (50 db a 2. beszerzésből és 150 db a 3. beszerzésből; a 3. beszerzésből így még 50 db maradt, ez lesz a zárókészlet)

Zárókészlet: 50 db (mind az 50 db a 3. beszerzésből)

Ennek megfelelően az egyes felhasználások és a zárókészlet értéke az alábbiak szerint alakul:

1. felhasználás: $(100 \cdot 2.000) + (50 \cdot 1.900) = \mathbf{295.000}$ (Ft)
 2. felhasználás: $(150 \cdot 1.900) + (100 \cdot 2.100) = \mathbf{495.000}$ (Ft)
 3. felhasználás: $150 \cdot 2.100 = \mathbf{315.000}$ (Ft)
 4. felhasználás: $(50 \cdot 2.100) + (150 \cdot 2.200) = \mathbf{435.000}$ (Ft)

Zárókészlet: $50 \cdot 2.200 = \mathbf{110.000}$ (Ft)

Az átlagáras értékelési eljárások a felhasználások átlagos összetételét feltételezik, ezért a felhasználások elszámolása a beszerzések átlagárán történik. Az átlagárakat számíthatják *folyamatosan*, azaz minden újabb beszerzés után, ill. számíthatják *időszakonként* (pl. havonta).

A **gördülő átlagáras módszer** alkalmazásakor a felhasználásokat mindig a felhasználás időszakában meglévő (aktuális) készlet átlagárán számolják el. **Halmazott átlagár** alkalmazása esetén a felhasználások értékét a januári nyitókészlet és a felhasználás időpontjáig lebonyolított összes beszerzés átlagárán számítjuk ki. A különbség érzékeltetésére számítsuk ki a februári átlagárakat az alábbi adatok alapján:

Nyitókészlet (január 1.): 100 db (2.000 Ft/db)
 1. beszerzés (január 10.): 200 db (1.850 Ft/db)
 2. beszerzés (február 14.): 300 db (2.200 Ft/db)

Januári felhasználás: 150 db
 Februári felhasználás: 250 db

} A havi felhasználásokat mindig a következő hónap elején számolják el.

A februári **gördülő átlagár** számítása feltételezi a februári nyitókészlet és a februári beszerzések értékének ismeretét. A februári nyitókészletet azonban a januári átlagáron értékeljük, így elkerülhetetlen a januári átlagár ismerete.

$$\text{Januári gördülő átlagár} = \frac{(100 \cdot 2.000) + (200 \cdot 1.850)}{100 + 200} = 1.900 \text{ (Ft/db)}$$

A januári zárókészlet (a februári nyitókészlet) mennyisége:

$$\text{nyitókészlet} + \text{januári beszerzés} - \text{januári felhasználás} = 100 + 200 - 150 = 150 \text{ (db)}$$

A februári nyitókészlet (a januári zárókészlet) értéke:
 $150 \cdot 1.900 = 285.000 \text{ (Ft)}$

A februári átlagárát a februári nyitókészlet és a februári beszerzés alapján számítjuk:

$$\text{Februári gördülő átlagár} = \frac{(150 \cdot 1.900) + (300 \cdot 2.200)}{150 + 300} = 2.100 \text{ (Ft/db)}$$

A februári **halmazott átlagár** a januári nyitókészlet és a február végéig beszerzett készlet alapján számított átlagár:

$$\text{Februári halmazott átlagár} = \frac{(100 \cdot 2.000) + (200 \cdot 1.850) + (300 \cdot 2.200)}{100 + 200 + 300} = 2.050 \text{ (Ft/db)}$$

c. Év közben rögzített áron könyvelünk a készletszámlákon és vezetjük az árkülönbözet számlát

E könyvelési megoldás alkalmazása esetén év közben a készletmozgásokat nem tényleges áron könyveljük, hanem egy rögzített - a tényleges árat közelítő - fiktív áron (**elszámolóáron**). Év végén természetesen az elszámolt költségeknek és a zárókészletnek is a tényleges beszerzési árakat kell tükrözniük, tehát legkésőbb az év végi záráskor módosítanunk kell az anyagfelhasználás elszámolóáron könyvelt értékét és a zárókészletet is az éves átlagárra (a nyitókészlet és az összes beszerzés átlagárára). Az elszámolóár alkalmazása tehát szintén *átlagáras készletértékelést jelent*, "technikai" megvalósításában viszont más, mint az eddig megismert átlagáras megoldások. Ez a "technikai" eltérés az **árkülönbözet-számla** használatában van.

T	ÁRKÜLÖNBÖZET-SZÁMLA	K
<p>Ide kerül a beszerzett készlet értéke tényleges beszerzési áron.</p> <p>Ide kerül a nyitókészletre jutó árkülönbözet is, ha az előző évi átlagos beszerzési ár nagyobb volt, mint az elszámolóár.</p>	<p>Ide kerül a beszerzett készlet értéke elszámolóáron.</p> <p>Ide kerül a nyitókészletre jutó árkülönbözet is, ha az elszámolóár nagyobb, mint az előző évi átlagos beszerzési ár.</p>	

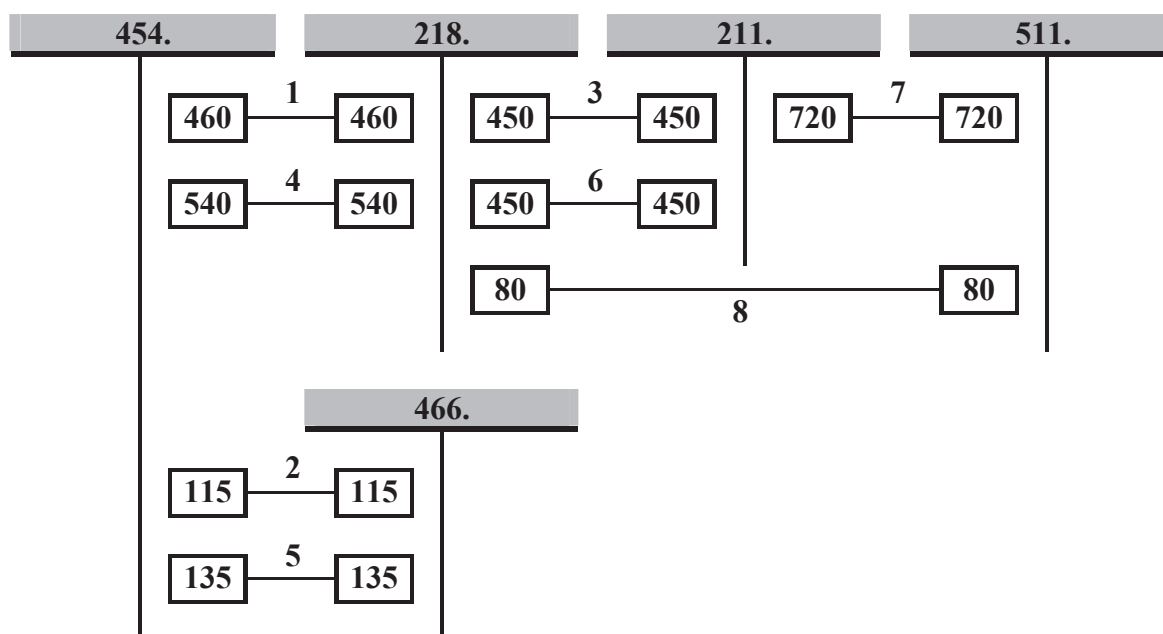
8.7. ábra. Az árkülönbözet-számla vázlata

A 8.7. ábrán látható, hogy e könyvelési megoldás esetén a beszerzéseket az árkülönbözet számlán kétszer könyveljük: egyszer tényleges beszerzési áron (a szállítókkal szemben), egyszer pedig elszámolóáron (a készletszámlával szemben). A különbség mintegy „lecsapódik” az árkülönbözet számlán. A készletszámlán nemcsak a növekedés, hanem a csökkenés is elszámolóáron jelenik meg (a felhasználások elsődlegesen a költség számlára is elszámolóáron kerülnek). Az időszak végén az összes árkülönbözetet meg kell osztani a felhasználások és a zárókészlet között:

- A felhasználásokra jutó árkülönbözettel módosítjuk a felhasználások elszámolóáron könyvelt összegét a költség számlán (az árkülönbözet számlával szemben). A költség számlán ezután a felhasználások *éves átlagáron* szerepelnek.

- A zárókészletre jutó árkülönözet az árkülönözet-számlán marad. Ezután a készlet-számla és az árkülönözet-számla összevont egyenlege a zárókészlet éves átlagáron számított értékét mutatja.

A 8.8. ábra segítségével az árkülönözet keletkezését és felosztását egy leegyszerűsített példán szemléltetjük.



8.8. ábra. Példa az árkülönözet-számla vezetésére (ezer Ft-ban)

A 8.8. ábra példájában nyitókészlet nincs. A vállalkozás egy készletféléségből két alkalommal szerzett be 5.000 - 5.000 darabot. Az első vásárlás 92 Ft/db, a második 108 Ft/db beszerzési áron történt. Az elszámolóár 90 Ft/db. A beszerzett mennyiség 80%-át használták fel. A feltüntetett számlaszámok jelentése:

- 211. Nyers- és alapanyagok
- 218. Nyers- és alapanyagok árkülönözete
- 454. Szállítók
- 466. Előzetesen felszámított ÁFA
- 511. Vásárolt anyagok költségei

Az alábbiakban sorszám szerint követjük az eseményeket az ábrán.

1. Az első beszerzés számlázott ellenértéke ($5.000 \cdot 92 = 460$ ezer Ft).
2. Az első beszerzéshez kapcsolódó ÁFA (460 ezer Ft 25%-a).
3. Az első beszerzés elszámolóáron számított értéke ($5.000 \cdot 90 = 450$ ezer Ft).
4. A második beszerzés számlázott ellenértéke ($5.000 \cdot 108 = 540$ ezer Ft).
5. A második beszerzéshez kapcsolódó ÁFA (540 ezer Ft 25%-a).
6. A második beszerzés elszámolóáron számított értéke ($5.000 \cdot 90 = 450$ ezer Ft).
7. A felhasználás elszámolóáron számított értéke ($[450 + 450] \cdot 0,8 = 720$ ezer Ft).
8. A felhasználásra jutó árkülönözet könyvelése.

Az összes árkülönözetet az árkülönözet-számla egyenlege mutatja a 8. esemény könyvelése előtt. Ekkor a 218. számla T-főösszege 1.000 ezer Ft, K-főösszege 900 ezer Ft,

így a számlán 100 ezer Ft T-egyenleg alakult ki. Ez a nyitókészletre (ez esetünkben nulla) és az összes beszerzésre jutó összes árkülönbözet; a tényleges beszerzési áron számított nyitókészlet és összes beszerzés (1.000 ezer Ft), valamint az elszámolóáron számított nyitókészlet és összes beszerzés (900 ezer Ft) különbsége.

Az elszámolóáron számított nyitókészlet és összes beszerzés (900 ezer Ft) a készlet-számla (211.) T oldalán található, erre az összegre jut tehát 100 ezer Ft árkülönbözet. A nyitókészlet és az összes beszerzés 80%-át használták fel, elszámolóáron számítva 720 ezer Ft értékű készletet (211. számla K oldal). A felhasználásra arányosan jutó árkülönbözet tehát az összes árkülönbözet 80%-a, azaz 80 ezer Ft. Ezzel az összeggel növelnünk kell az elszámolóáron könyvelt költségeket, hiszen az elszámolóár alacsonyabb, mint a tényleges átlagos beszerzési ár (erre utal az árkülönbözet-számla T-egyenlege, de számítással is meggyőződhetünk róla: $1.000.000 \text{ Ft} : 10.000 \text{ db} = 100 \text{ Ft/db}$ az átlagos beszerzési ár, tehát magasabb a 90 Ft-os elszámolóárnál).

A felhasználásra jutó árkülönbözet összegét ún. pótlékkulcs (P_{tr}) segítségével is megállapíthatjuk. A pótlékkulcs számítási módja:

$$P_{\text{tr}} = \frac{\text{összes árkülönbözet}}{\text{nyitókészlet} + \text{beszerzések elszámolóáron}} \cdot 100\%$$

Példánkban:

$$P_{\text{tr}} = \frac{100 \text{ ezer Ft}}{900 \text{ ezer Ft}} \cdot 100\% = 11,1111\%$$

Ez azt jelenti, hogy az elszámolóáron könyvelt felhasználást 11,1111%-kal ($720 \cdot 0,111111 = 80$ ezer Ft-tal) kell módosítanunk. E módosítás könyvelése (T 511 – K 218) után az egyenlegek az alábbiak szerint alakulnak:

- ✓ Az 511. költség-számlán a felhasznált készlet értéke szerepel tényleges éves átlagos beszerzési áron (800 ezer Ft). Az összes beszerzett készlet 10.000 db volt, ennek a 80%-át (8.000 db) használták fel, az átlagár – ahogy ezt korábban már beláttuk – 100 Ft/db, a felhasználás átlagáron számított értéke $8.000 \cdot 100 = 800.000 \text{ Ft}$.
- ✓ A 211. számlán a zárókészlet (a fel nem használt készlet) szerepel elszámolóáron (180 ezer Ft). A beszerzett összes készlet 20%-a maradt meg (2.000 db), ennek elszámolóáron (90 Ft/db) számított értéke 180 ezer Ft.
- ✓ A 218. számlán a megmaradt készletre jutó árkülönbözet szerepel (20 ezer Ft). Az összes beszerzett készletre (10.000 db) jutó árkülönbözet 100 ezer Ft volt, egy darabra tehát 10 Ft jut. A felhasznált 8.000 darabra jutó 80 ezer Ft árkülönbözetet „átvittük” az 511. számlára, a megmaradt 2.000 darabra jutó 20.000 Ft pedig az árkülönbözet-számlán maradt.
- ✓ A 211. és 218. számlák **összevont** egyenlege a megmaradt készletet (2.000 db) mutatja tényleges átlagos beszerzési áron (211. TE = 180 ezer Ft, 218. TE = 20 ezer Ft, összevont egyenleg 200 ezer Ft). $2.000 \text{ db} \cdot 100 \text{ Ft/db} = 200.000 \text{ Ft}$.

8.2.2. Saját termelésű készletek

A saját termelésű készletek három fő könyvelési változata:

- a. Év közben nincs folyamatos értéknnyilvántartás.

- b. Van évközi folyamatos értéknilyvántartás, és a vállalkozás év közben meg tudja állapítani a készlet előállításí költségét. Az állományváltozásokat tényleges előállításí értéken könyvelik a készletszámlákon.
- c. Van folyamatos értéknilyvántartás, az állományváltozásokat elsődlegesen elszámolásí egységáron (nyilyvántartásí áron) könyvelik a készletszámlákon, és egyidejűleg vezetik a készletérték-különbözet (KÉK) számlákat. A készletcsökkenésre jutó készletérték-különbözetet az időszak (negyedév, év) végén elszámolják.

Az alábbiakban a késztermékek példáján tekintjük át röviden az egyes változatok leglényegesebb sajátosságait.

a. Év közben nincs folyamatos értéknilyvántartás

E könyvelésí megoldás alkalmazása esetén:

- A készletszámla megnyitása után, év közben nem könyvelik a növekedéseket és csökkenéseket az 581. *Saját termelésű készletek állományváltozása* számlával szemben.
- Év végén, a leltár alapján megállapítják a zárókészlet mennyiségét. Ezt egységnyi termék előállításí költségén (a termék közvetlen önköltségén) értékelik, így kialakul a zárókészlet értéke.
- A zárókészlet értékének és a nyitókészlet értékének különbsége a készletváltozás. Ezzel az összeggel módosítják a készletszámlán szereplő (az év eleje óta változatlan) nyitókészletet az 581. *Saját termelésű készletek állományváltozása* számlával szemben.

Jellemző könyvelésí tételek:

A készletszámla nyitása:

T 25. Késztermékek – K 491. Nyitómérleg számla

Késztermék értékesítésének ellenértéke és a kapcsolódó ÁFA (*készletcsökkenést itt nem könyvelünk!*):

T 311. Vevők – 91-92. Belföldi értékesítés árbevétele

T 311. Vevők – K 467. Fizetendő ÁFA

Év végén módosítás a készletváltozással (KV), amely lehet növekedés (+KV) vagy csökkenés (-KV):

T 25. Késztermékek – K 581. Saját termelésű készletek állományváltozása (+KV)

vagy

T 581. Saját termelésű készletek állományváltozása – K 25. Késztermékek (-KV)

b. Év közben folyamatosan és előállításí költségén könyvelünk a készletszámlán

Ez a könyvelésí megoldás csak akkor képzelhető el, ha a vállalkozás év közben (akár több alkalommal) meg tudja állapítani egységnyi termék előállításí költségét (a közvetlen önköltséget). Ebben az esetben előállításí költségén könyvelhető a készletrevétel (a készletnövekedés a készletszámlán), mikor egy-egy adag késztermék elkészül. Mivel azonban az év során több alkalommal is elkészülhet késztermék, és az egyes készletre vett mennyiségek közvetlen önköltsége más és más lehet, a készletcsökkenések értékelésekor szükségessé válhat valamilyen készletkifogyásí sorrend (pl. FIFO) vagy átlagár alkalmazása (ahogy ezzel a vásárolt készletek tárgyalásakor már találkoztunk).

Jellemző könyvelésí tételek:

A készletszámla nyitása:

T 25. Késztermékek – K 491. Nyitómérleg számla

Az elkészült késztermék készletre vétele:

T 25. Késztermékek – K 581. Saját termelésű készletek állományváltozása
Késztermék értékesítésének ellenértéke és a kapcsolódó ÁFA:

T 311. Vevők – 91-92. Belföldi értékesítés árbevétele

T 311. Vevők – K 467. Fizetendő ÁFA

Készletcsökkenés (az értékesítés következtében):

T 581. Saját termelésű készletek állományváltozása – K 25. Késztermékek

c. Év közben nyilvántartási áron könyvelünk a készletszámlán és vezetjük a készletérték-különbözet számlát

A vállalkozás év közben nem tudja megállapítani egységnyi termék előállítási költségét (a közvetlen önköltséget), ezért a készletszámlán elszámolási egységáron (nyilvántartási áron) könyveli a készletmozgásokat. A készletérték-különbözet (**KÉK**) számla egyik oldalára kerül a készlet közvetlen önköltségen számított értéke (jellemzően év végén), a másik oldalára pedig ugyanannak a készletnek a nyilvántartási áron számított értéke (már év közben). A különbség az összes készletérték-különbözet, amelyet arányosan meg kell osztani a készletcsökkenés és a megmaradt készlet (a zárókészlet) között. (A könyvelés „technikája” kísértetiesen hasonlít az elszámolóáras megoldásra.)

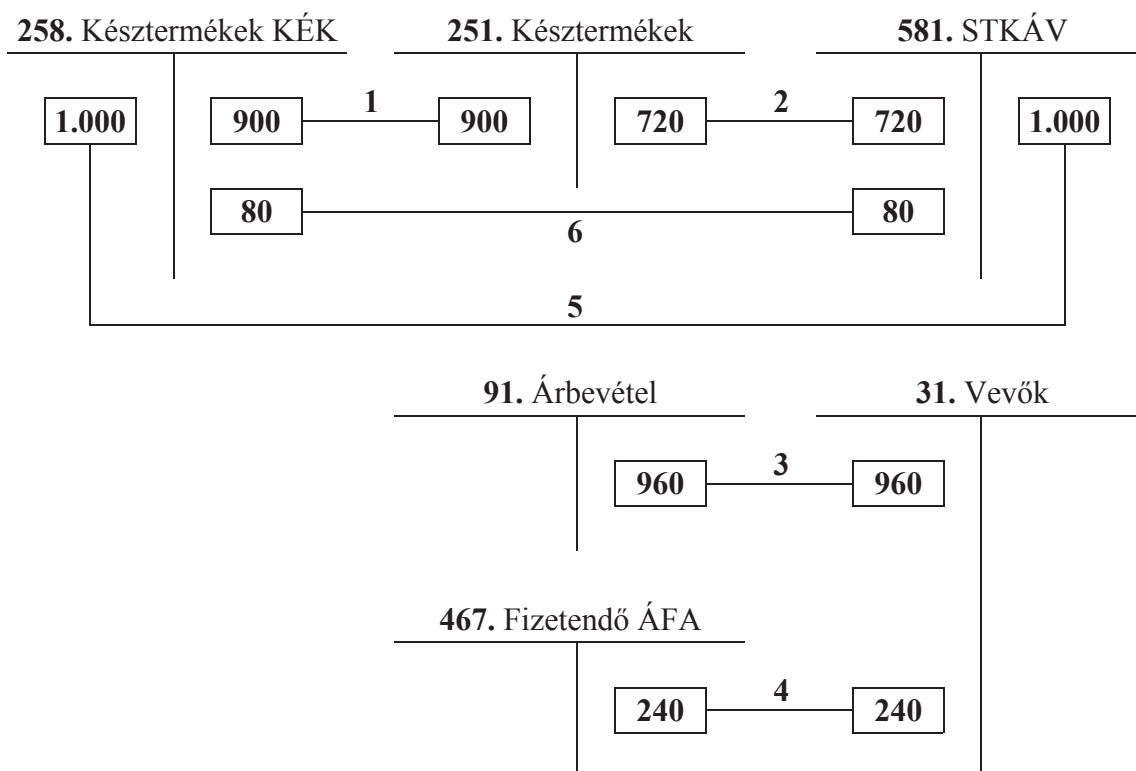
T	KÉSZLETÉRTÉK-KÜLÖNBÖZET SZÁMLA	K
Ide kerül a készlet értéke tényleges előállítási költségen (közvetlen önköltségen). Ide kerül a nyitókészletre jutó KÉK is, ha a nyilvántartási ár kisebb, mint az előző évi közvetlen önköltség.	Ide kerül a készlet értéke elszámolási egységáron (nyilvántartási áron). Ide kerül a nyitókészletre jutó KÉK is, ha a nyilvántartási ár nagyobb, mint az előző évi közvetlen önköltség.	

8.9. ábra. A KÉK számla vázlata

A jellemző tételeket egy példán tekintjük át. A könnyebb követhetőség érdekében nyitókészlettel nem számolunk (a nyitókészlet nulla). Az év során 10.000 db késztermék készült el, amelynek 80%-át értékesítették. A nyilvántartási ár 90 Ft/db, a tényleges közvetlen önköltség 100 Ft/db, az eladási ár 120 Ft/db (+25% ÁFA).

1. Készletrevétel: T 251 – K 258 (10.000 db · 90Ft/db = 900.000 Ft)
2. Készletcsökkenés: T 581 – K 251 (10.000 db · 0,8 · 90 Ft/db = 720.000 Ft)
3. Árbevétel: T 31 - K 91 (10.000 db · 0,8 · 120 Ft/db = 960.000 Ft)
4. ÁFA: T 31 – K 467 (960.000 Ft · 0,25 = 240.000 Ft)
5. Előállítási költség átvezetése: T 258 – K 581 (10.000 db · 100Ft/db = 1.000.000 Ft)
6. A készletcsökkenésre jutó KÉK: T 581 – K 258 (80.000 Ft, számítása a 48 ábra alatt)

Ugyanezekkel a sorszámokkal (ezer Ft-ban) számlavázakon is követhetők a fenti tételek a 8.10. ábrán.



8.10. ábra. Példa a KÉK számla használatára (minden adat ezer Ft-ban; STKÁV = Saját termelésű készletek állományváltozása)

Az összes készletérték-különbséget a 258. számla egyenlege mutatja a 6. tétel könyvelése előtt. Ez az összeg 100 ezer Ft, ennyi KÉK jut tehát 900 ezer Ft nyilvántartási áron számított értékű készletre (az összes készletre, amit készletre vettünk). A felhasználás ennek a 80%-a, 720 ezer Ft, erre pedig az összes KÉK 80%-a, 80 ezer Ft jut. Úgy is számolhatunk, hogy a KÉK 10 Ft/db, a felhasznált készlet 8.000 db, az erre jutó KÉK a kettő szorzata, 80 ezer Ft. (Emellett használhatunk pótlékkulcsot is, ahogy a vásárolt készleteknél láttuk). A 6. tétel könyvelése után az egyes számlák egyenlegei az alábbiak szerint alakulnak:

- A 251. számla egyenlege (180 ezer Ft) a megmaradt készletet mutatja nyilvántartási áron.
- A 258. számla egyenlege (20 ezer Ft) a megmaradt készletre jutó KÉK.
- A 251. és a 258. számlák összevont egyenlege (251. TE = 180 ezer Ft; 258 TE = 20 ezer Ft; összevont egyenleg: 200 ezer Ft) a megmaradt készletet mutatja tényleges közvetlen önköltségen ($2.000 \text{ db} \cdot 100 \text{ Ft/db} = 200.000 \text{ Ft}$).
- Az 581. számla egyenlege (KE: 200 ezer Ft) tényleges közvetlen önköltségen mutatja a készletváltozást, vagyis azt, hogy év elején a készlet nulla Ft volt, év végén pedig 200 ezer Ft.

8.3 Kötelezettségek

Az ezt megelőző két fejezetben főként olyan követelések és kötelezettségek jelentek meg, amelyek eszközök gazdálkodók közti cseréje, beszerzése, értékesítése következtében keletkeztek. A vállalkozásnak azonban számos más módon is keletkezhetnek követelései és kötelezettségei. Ezekből találunk egy válogatást ebben a fejezetben. Az alábbi sorrend szerint haladunk majd:

- a. Hitelek elszámolása.
- b. Jövedelemelszámolás.
- c. Költségvetési kapcsolatok.

a. Hitelek elszámolása

A *beruházási és fejlesztési hitelek* felvételének kontírozásakor különböztessünk meg két esetet! Az első esetben a hitelintézet a hitel összegét jóváírja a vállalkozás elszámolási betétszámláján, a második esetben a felvett hitelből közvetlenül – az elszámolási betétszámla közbeiktatása nélkül – a vállalkozás egyik szállítói tartozását egyenlíti ki. Mindkét esetben *előzmény* a beruházási szállító számlájának megérkezése. A számlán szereplő ellenértéket és ÁFA-t a 3.1. fejezetből már ismert módon könyveljük:

T 161. Befejezetlen beruházások – K 455. Beruházási szállítók

T 466. Előzetesen felszámított ÁFA - K 455. Beruházási szállítók

Ezután következik a hitelfelvétel, ill. a szállítói tartozás kiegyenlítése. Az *első esetben* a hitelintézet jóváírja az elszámolási betétszámlán a hitel összegét és ugyanennyivel nő a beruházási és fejlesztési hitelek számlán a hiteltartozás. A két számláról azonban két külön értesítést (számlakivonatot) küld a hitelintézet, és ez a két bizonylat nagy valószínűséggel nem ugyanabban az időpontban érkezik a vállalkozáshoz. Az egyik alapján a betétszámlára, a másik alapján a hitelszámlára könyvelhet a vállalkozás. Ugyanakkor – az 1.6. fejezetből – tudjuk, hogy a pénzmozgásokkal kapcsolatos bizonylatokat haladéktalanul könyvelni kell. Kialakulhat tehát egy olyan időszak, amikor csak az egyik bizonylat áll a vállalkozás rendelkezésére, amely alapján pl. a betétszámlára már könyvelhet (ill. könyvelnie kell), de a hitelszámlára még nem (vagy fordítva). Ennek az időszaknak az áthidalása egy technikai számla – a 389. *Átvezetési számla* – segítségével lehetséges, amely ellenszámlaként szolgál addig, amíg a második bizonylat nem érkezik meg. Ennek megfelelően a könyvelési tételek:

A betétszámláról érkezett bizonylat alapján:

T 384. Elszámolási betétszámla – K 389. Átvezetési számla

A hitelszámláról érkezett bizonylat alapján:

T 389. Átvezetési számla - K 444. Beruházási és fejlesztési hitelek

A szállítói tartozás kiegyenlítése:

T 455. Beruházási szállítók – K 384. Elszámolási betétszámla

A *második esetben* a betétszámla közbeiktatása nélkül, közvetlenül a hitelszámlával szemben történik a szállítói tartozás kiegyenlítése:

T 455. Beruházási szállítók - K 444. Beruházási és fejlesztési hitelek

A hitel törlesztését mintegy az első esetben könyvelt hitelfelvétel tükörképeként, „fordítva” könyveljük:

T 389. Átvezetési számla – K 384. Elszámolási betétszámla

T 444. Beruházási és fejlesztési hitelek – K 389. Átvezetési számla

A hitel után fizetett kamat elszámolása többféle módon történhet, nézzük az alábbi három alapesetet:

- A beruházás üzembe helyezéséig (az aktiválásig) fizetett kamat része a beruházás bekerülési értékének, ezért ezzel növelni kell a befejezetlen beruházások számla egyenlegét:

T 161. Befejezetlen beruházások – K 384. Elszámolási betétszámla

- Az üzembe helyezést követően, de még a fordulónapot megelőzően fizetett kamat könyvelése:

T 872. Fizetendő kamatok - 384. Elszámolási betétszámla

- A tárgyidőszakot terhelő, de a fordulónapot követően fizetett kamat (pl. a decemberi kamat, amelyet januárban emelnek le a vállalkozás betétszámlájáról) a tárgyidőszak ráfordítása, de mivel a fordulónapon még sem pénzeszközcsökkenésként, sem kötelezettségként nem jelent meg, az ellenszámla a passzív időbeli elhatárolások egyik számlája lesz:

T 872. Fizetendő kamatok - K 482. Költségek, ráfordítások passzív időbeli elhatárolása

Rövid lejáratú hitelek esetében a jellemző könyvelési tételek az alábbiak:

A hitel összegét jóváírják a betétszámlán:

T 384. Elszámolási betétszámla – K 389. Átvezetési számla

T 389. Átvezetési számla – K 452. Rövid lejáratú hitelek

Szállítói tartozás kiegyenlítése hitelből:

T 454. Szállítók – K 452. Rövid lejáratú hitelek

Hiteltörlesztés:

T 389. Átvezetési számla – K 384. Elszámolási betétszámla

T 452. Rövid lejáratú hitelek - K 389. Átvezetési számla

Kamatfizetés:

T 872. Fizetendő kamatok – K 384. Elszámolási betétszámla
(Év végén itt is szükségessé válhat a kamat elhatárolása.)

b. Jövedelemelszámolás

A jövedelemelszámolás során könyvelni kell a munkaerő felhasználásával keletkező **költségeket**, amelyek egyben valamilyen kötelezettséget is keletkeztetnek:

- a bérköltség és a személyi jellegű egyéb kifizetések a munkavállalókkal szembeni kötelezettséget,
- a bérjárulékok az államháztartással szembeni kötelezettségeket.

Az így keletkező kötelezettségek azonban még korántsem mutatják azokat az összegeket, amelyeket a munkaerő felhasználásáért a munkavállalóknak, ill. az államháztartás egyes alrendszereinek fizetni kell:

- a munkavállalókkal szembeni kötelezettségeket csökkenteni kell a dolgozókat terhelő járulékokkal, adókkal, egyéb levonásokkal, ill. növelni kell az államháztartás egyes alrendszereitől kapott járandóságokkal (családi pótlék, táppénz);

- az államháztartással szembeni kötelezettségeket növelni kell a dolgozókat terhelő járulékokkal, adókkal, ill. csökkenteni kell a dolgozókat megillető ellátásokkal (családi pótlék, táppénz).

Miután sikerrel lezártuk ezt a „kirakós játékot”, az egyes kötelezettség-számlákon kialakul az a végleges egyenleg, amelyet ki kell fizetni a munkavállalóknak, ill. az államháztartás egyes alrendszerének. E rövid bevezető után vegyük szemügyre közelebbről a munkaerő felhasználásával kapcsolatos költségeket!

A **bérlés** tartalma (vö. számviteli törvény 79. § [2] bek.) megfelel a Központi Statisztikai Hivatal (a továbbiakban: KSH) által definiált **kereset** tartalmának (vö. KSH, 1998). Eszerint „*kereset a munkavégzésre irányuló jogviszony alapján a munkavállaló részére pénzben vagy természetben fizetett díjazás (munkabér, munkadíj, illetmény). Ide értendők a gazdasági társaságok tagjai részére a személyes közreműködés ellenértékéért történő kifizetések is.*”

A kereset összetevői:

- alpbér, illetve törzsbér,
- bérpótlékok,
- kiegészítő fizetés,
- prémium,
- jutalom,
- a 13. és további havi fizetés.

Alpbér a munkavállalónak a munkaszerződésben meghatározott személyi alpbére. Lehet órabér, heti bér, havi bér, éves bér, de teljesítménybérezés esetén az alpbér meghatározott munka elvégzésére is megállapítható.

A **törzsbér** (KSH, 1998) „*a keresetnek a munkavállaló teljesítményétől, illetve az általa ledolgozott munkaidőtől közvetlenül függő, a munkavállaló személyi alpbérére, illetve az alkalmazott bérformán alapuló része. A törzsbér tehát a munkavállaló személyi alpbérével azonos, illetőleg annál több vagy kevesebb is lehet.*” A törzsbér elemei az időbér, a teljesítménykövetelmények teljesítéséért járó bér, az ún. utalványozott pótidőkre járó összegek, a teljesített túlmunka bére, az állásidőre elszámolt bér, jutalékos bérezés esetén a jutalék.

A **bérlés** a munkavégzés különleges feltételeit, speciális képzettségeket, sajátos munkakörülményeket, munkaidő-beosztást ellentételező bér. (Pl. *éjszakai pótlék, melegüzemi pótlék, vezetői pótlék, nyelvpótlék, túlorapótlék, készenléti pótlék, ügyeleti pótlék, veszélyességi pótlék* stb.).

A **kiegészítő fizetés** olyan bér, amely mögött munkateljesítmény nincs, de jogszabály alapján jár a munkavégzőnek a le nem dolgozott munkaidőre (jellemzően *távolléti díj*). Pl. *a szabadság idejére, a fizetett munkaszüneti napokra, munkaközi szünetekre, kiküldetés idejére, sztrájk idejére, állampolgári kötelezettség teljesítésének idejére, a kötelező orvosi vizsgálat időtartamára járó bér.*

A **prémium** (KSH, 1998) „*előre meghatározott feladatok teljesítése esetén a munkavállaló részére fizetett meghatározott összeg.*”

A **jutalom** (KSH, 1998) „*az egyéni teljesítményekhez kötődően, az elvégzett munka utólagos értékelése alapján a munkavállaló részére fizetett összeg.*”

A **13. és további havi fizetés** (KSH, 1998) „*a jogszabályban, illetve a munkaszerződés által kötelezően előírt díjazás.*”

A bérlés elszámolása (ahogy ezt már az 1.7. fejezetben láttuk):

T 541. Bérlés – K 471. Jövedelemelszámolási számla

A fordulónap után elszámolt, de a mérleggel lezárt évhez kapcsolódó prémium, jutalom időbeli elhatárolása (az üzleti év költsége, de kötelezettségként év végén még nem jelent meg):

T 541. Bérköltség – K 482. Költségek, ráfordítások passzív időbeli elhatárolása

Összköltség eljárás esetén a bérköltséget is átvezetjük a 8. számlaosztály megfelelő számlájára:

T 821. Bérköltség – K 59. Költségnem átvezetési számla

A **személyi jellegű egyéb kifizetések** közé kerülnek a *természetes személyek* részére *nem bérköltségként* és *nem vállalkozói díjként* elszámolt összegek. Ide tartozik különösen (vö. számviteli tv. 3. § [7] bek.) *a szerzői jogdíj, a lakhatási költségtérítés, a lakásépítési támogatás, az étkezési térítés, a munkába járással kapcsolatos költségtérítés, a tárgyjutalom, az egyéb természetbeni munkajövedelmek, a reprezentáció költségei, a betegszabadság díjazása, a végkielégítés, a munkáltatói hozzájárulás a korengedményes nyugdíj igénybevételéhez, napidíj, újítási díj, a munkavállaló részére kötött, de a munkáltató által fizetett baleset-, élet- és nyugdíjbiztosítás díja* stb. Ide tartozik minden olyan összeg, amelyet a KSH (1998) *egyéb munkajövedelemnek* minősít.

A személyi jellegű egyéb kifizetések elszámolása:

T 55. Személyi jellegű egyéb kifizetések – K 471. Jövedelemelszámolási számla

Összköltség eljárás esetén átvezetés a 8. számlaosztály megfelelő számlájára:

T 822. Személyi jellegű egyéb kifizetések – K 59. Költségnem átvezetési számla

Bérijárulék (vö. számviteli tv. 79. § [4] bek.)

- *a nyugdíjbiztosítási és egészségbiztosítási járulék,*
- *az egészségügyi hozzájárulás,*
- *a munkaadói járulék,*
- *a szakképzési hozzájárulás, továbbá*
- *minden olyan, adók módjára fizetendő összeg, amelyet a személyi jellegű ráfordítások vagy a foglalkoztatottak száma alapján állapítanak meg,*

azaz minden olyan közterhet e számlacsoportban számolunk el, amely a személyi jellegű ráfordításokhoz vagy a foglalkoztatottak létszámához kötődik. A fent nevesített járulékok és hozzájárulások mellett ide kerül tehát pl. a *rehabilitációs hozzájárulás* és a *vállalkozók kommunális adója* is (ez utóbbi a helyi adók körébe tartozik), hiszen mindkettő megállapítása létszámadatokra épül.

A bérijárulékok elszámolása:

Nyugdíjbiztosítási és egészségbiztosítási járulék (TB-járulék):

T 561. Nyugdíjbiztosítási és egészségbiztosítási járulék
K 473. Társadalombiztosítási kötelezettségek

Egészségügyi hozzájárulás:

T 562. Egészségügyi hozzájárulás

K 463. Költségvetési befizetési kötelezettségek

Munkaadói járulék:

T 563. Munkaadói járulék

K 463. Költségvetési befizetési kötelezettségek

Szakképzési hozzájárulás:

T 564. Szakképzési hozzájárulás

K 474. Elkülönített alapokkal kapcsolatos fizetési kötelezettségek

Rehabilitációs hozzájárulás:

T 569. Egyéb bérjárulékok

K 463. Költségvetési befizetési kötelezettségek

Vállalkozók kommunális adója:

T 569. Egyéb bérjárulékok

K 469. Helyi adók elszámolási számla

A fordulónap után elszámolt, de a mérleggel lezárt évhez kapcsolódó prémium, jutalom bérjárulékeinak időbeli elhatárolása (az üzleti év költsége, de kötelezettségként év végén még nem jelent meg):

T 56. Bérjárulékok – 482. Költségek, ráfordítások passzív időbeli elhatárolása

Összköltség eljárás esetén a bérjárulékok átvezetése a 8. számlaosztály megfelelő számlájára:

T 823. Bérjárulékok – K 59. Költségnem átvezetési számla

A munkaerő felhasználásával összefüggő költségek elszámolása után könyvelni kell a dolgozókkal szembeni kötelezettségeket (ezt a 471. számla K-egyenlege mutatja) csökkentő, a munkavállalókat terhelő **levonások**at. E levonások mindegyike csökkenti a 471. *Jövedelemelszámolási számla* egyenlegét és növeli valamelyik másik kötelezettség-számla egyenlegét. A jellemzően előforduló levonások könyvelése az alábbi.

Egészségbiztosítási járulék:

T 471. Jövedelemelszámolási számla

K 473. Társadalombiztosítási kötelezettségek

Nyugdíjjárulék:

T 471. Jövedelemelszámolási számla

K 473. Társadalombiztosítási kötelezettségek

Magánnyugdíjpénztári tagdíj:

T 471. Jövedelemelszámolási számla

K 479. Különféle rövid lejáratú egyéb kötelezettségek

Munkavállalói járulék:

T 471. Jövedelemelszámolási számla

K 463. Költségvetési befizetési kötelezettségek

Személyi jövedelemadó előlege:

T 471. Jövedelemelszámolási számla

K 462. Személyi jövedelemadó elszámolása

Munkabérelőleg levonása:

T 471. Jövedelemelszámolási számla

K 361. Munkavállalókkal szembeni követelések

(Ennek előzménye az előleg folyósítása: T 361 – K 381, 384)

Ha a vállalkozás társadalombiztosítási kifizetőhelynek minősül, akkor könyvelni kell a munkavállalóknak járó **társadalombiztosítási és egyéb ellátásokat** is. Ezek növelik a mun-

kavállalók számára kifizetendő összeget (K 471) és csökkentik a társadalombiztosítással szembeni kötelezettségeket (T 473), hiszen ezeket az összegeket a vállalkozás a társadalombiztosítás helyett, annak nevében fizeti ki a dolgozóinak.

Táppénz, családi pótlék elszámolása:

T 473. Társadalombiztosítási kötelezettségek

K 471. Jövedelemelszámolási számla

Megjegyzés: A társadalombiztosítási és egyéb ellátásokkal nem szabad csökkenteni a társadalombiztosításnak befizetendő összeget, hanem ezeket vissza kell igényelni. Ha a visszaigényelt összeg megérkezik a betétszámlára, akkor így könyveljük: T 384 – K 473.

Ezek után az elszámolások után kialakulnak az egyes kötelezettség-számlákon azok az egyenlegek, amelyeket ki kell majd fizetni, mert jár a munkavállalóknak, a társadalombiztosításnak, a magánnyugdíjpénztáraknak, a központi költségvetésnek, a Munkaerőpiaci Alapnak stb. A **kötelezettségek pénzügyi rendezésének** jellemző tételei:

A dolgozók járandóságainak átutalása:

T 471. Jövedelemelszámolási számla

K 384. Elszámolási betétszámla

A társadalombiztosítási kötelezettségek átutalása:

T 473. Társadalombiztosítási kötelezettségek

K 384. Elszámolási betétszámla

A magánnyugdíjpénztári tagdíj átutalása:

T 479. Különféle rövid lejáratú egyéb kötelezettségek

K 384. Elszámolási betétszámla

A munkaadói és a munkavállalói járulék átutalása:

T 464. Költségvetési befizetési kötelezettségek teljesítése

K 384. Elszámolási betétszámla

Megjegyzés: A 463. és a 464. számlák „páros számlák”; a 463. számla K oldalára könyveljük a költségvetési befizetési kötelezettségek növekedését, a 464. számla T oldalára pedig ugyanezen kötelezettségek pénzügyi szempontból rendezett – befizetett – összegeit.

A levont személyi jövedelemadó-előleg átutalása:

T 462. Személyi jövedelemadó elszámolása

K 384. Elszámolási betétszámla

c. Költségvetési kapcsolatok

Az államháztartás költségvetés alapján gazdálkodó alrendszerével szemben a vállalkozásnak keletkezhetnek *követelései* és *kötelezettségei*. Ezek egy részével a jövedelemelszámolás tárgyalásakor már találkoztunk, így az alábbi – korántsem teljes körű – áttekintésben elsősorban az ezeken felül keletkező követelésekkel és kötelezettségekkel foglalkozunk, bár némi átfedés elkerülhetetlen.

A követelések közül az alábbiakban

- *a fejlesztési célra kapott támogatások,*
- *a költségek, ráfordítások ellentételezésére kapott támogatások és*
- *az árat közvetlenül befolyásoló támogatások*

elszámolására térünk ki.

A **fejlesztési célú támogatások** valamilyen konkrét beruházáshoz kapcsolódnak. Összegüket rendkívüli bevételként kell elszámolni a pénzügyi teljesítéskor (amikor a támogatás megérkezett a vállalkozás betétszámlájára). A rendkívüli bevételek növekedése azonban jelentősen megnövelheti az eredményt, ezen keresztül pedig a társasági adó alapját, ezért – ha minden így maradna – kialakulhatna egy olyan méltatlan helyzet, hogy a vállalkozás a kapott támogatás következtében jóval több adót fizet. Éppen ezért a fejlesztési támogatás rendkívüli bevételként elszámolt összegéből időbeli elhatárolást kell képezni (a rendkívüli bevételt halasztott bevétellé kell alakítani) ugyanúgy, ahogy a térítés nélküli átvételnél a 3.1. fejezetben már láttuk.

A fejlesztési célú támogatás könyvelése a pénzügyi teljesítéskor:

T 384. Elszámolási betétszámla – K 98. Rendkívüli bevételek

A rendkívüli bevétel „átalakítása” halasztott bevétellé:

T 98. Rendkívüli bevételek – K 483. Halasztott bevételek

A halasztott bevételt akkor kell újra rendkívüli bevétellé alakítani, ha a fejlesztési célú támogatás segítségével beszerzett vagy létrehozott eszközzel összefüggésben költséget vagy ráfordítást számol el a vállalkozás. (Pl. értékcsökkenést számol el, eladja a tárgyi eszközt és ezzel összefüggésben egyéb ráfordítást számol el stb.) A támogatás összege így nem hat az eredményre.

A halasztott bevétel megszüntetése:

T 483. Halasztott bevételek – K 98. Rendkívüli bevételek

A **költségek, ráfordítások ellentételezésére kapott támogatások** az előállított termékek, szolgáltatások árát közvetlenül nem befolyásolják. Az igénylés adóhatósághoz történő benyújtásakor költségvetési kiutalási igényként és egyéb bevételként könyvelendők.

Az igényelt támogatás összegének könyvelése:

T 362. Költségvetési kiutalási igények – 96. Egyéb bevételek

A támogatás megérkezett a vállalkozás betétszámlájára:

T 384. Elszámolási betétszámla – K 363. Költségvetési kiutalási igények teljesítése

Megjegyzés: A 362. és a 363. számlák „páros számlák”; a 362. számla T oldalára könyveljük a költségvetési kiutalási igények növekedését, a 363. számla K oldalára pedig ugyanezen követelések pénzügyi szempontból rendezett összegeit.

Az **árat közvetlenül befolyásoló támogatások** célja valamely termék vagy szolgáltatás árának mérséklése. Ide sorolandó pl. az ún. fogyasztói árkiegészítés, a gyermekétkeztetés támogatása vagy a gyógyszerek térítési díjának mérséklését célzó támogatás. Az ilyen típusú támogatások igénylésekor egyrészt növekszenek a költségvetési kiutalási igények, másrészt nő az árbevétel.

Az igényelt támogatás összegének könyvelése:

T 362. Költségvetési kiutalási igények – K 91-92. Belföldi értékesítés árbevétele

Az igényelt támogatásnak ÁFA-tartalma van, amelyet az árbevételből „ki kell emelnünk”:

T 91-92. Belföldi értékesítés árbevétele – K 467. Fizetendő ÁFA

A támogatás megérkezett a vállalkozás betétszámlájára:

T 384. Elszámolási betétszámla – K 363. Költségvetési kiutalási igények teljesítése

Az államháztartással szembeni *kötelezettségek* sokféle jogcímen keletkezhetnek:

- társasági adó,
- személyi jövedelemadó,
- általános forgalmi adó,
- fogyasztási adó,
- jövedéki adó,
- helyi adók,
- gépjárműadó,
- munkaadói járulék, munkavállalói járulék,
- társadalombiztosítási kötelezettségek (nyugdíjbiztosítási és egészségbiztosítási járulék, nyugdíjjárulék, egészségbiztosítási járulék, egészségügyi hozzájárulás),
- vám, vámterhek
- stb.

A **munkaadói és munkavállalói járulék**, ill. a **társadalombiztosítási kötelezettségek** elszámolása már megjelent a jövedelemelszámolás bemutatásakor, a többi felsorolt kötelezettség elszámolásával az alábbiakban foglalkozunk.

A **társasági adó** elszámolásával már találoztunk az *1.7. fejezetben* (ezt most érdemes újra fellapozni), ezért most csupán felsorolásszerűen, kommentár nélkül áttekintjük a könyvelési tételeket:

Adóelőleg könyvelése:

T 461. Társasági adó elszámolása – K 384. Elszámolási betétszámla

Az éves adókötelezettség előírása:

T 891. Társasági adó – K 461. Társasági adó elszámolása

Az éves adókötelezettség átvezetése:

T 493. Adózott eredmény elszámolása – K 891. Társasági adó

A **személyi jövedelemadó** előlegének levonásával és befizetésével már találoztunk a jövedelemelszámolás tárgyalásakor:

T 471. Jövedelemelszámolási számla - K 462. Személyi jövedelemadó elszámolása

T 462. Személyi jövedelemadó elszámolása - K 384. Elszámolási betétszámla

A következő év elején a munkavállalónak nyilatkoznia kell, hogy adóbevallást készít-e (azaz önállóan számol el az adóhatósággal), vagy nem. Ez utóbbi esetben a munkaadó számol el a munkavállaló helyett az adóhatósággal. Amennyiben adótöbbletet állapít meg (a befizetett adóelőlegek összege meghaladja az éves adókötelezettséget), akkor a különbözetet kifizeti a dolgozónak, majd visszaigényli az adóhatóságtól:

Kifizetés a dolgozónak:

T 462. Személyi jövedelemadó elszámolása – K 384. Elszámolási betétszámla
(vagy: 381.)

Visszaigénylés az APEH-től:

T 384. Elszámolási betétszámla – K 462. Személyi jövedelemadó elszámolása

Amennyiben a munkaadó adóhátralékot állapít meg (a befizetett adóelőlegek összege nem éri el az éves adókötelezettség összegét), akkor a különbözetet befizeti az adóhatóságnak, majd levonja a dolgozó béréből:

Átutalás az APEH-nek:

T 462. Személyi jövedelemadó elszámolása – K 384. Elszámolási betétszámla

A munkavállalóval szembeni kötelezettség előírása:

- T 361. Munkavállalókkal szembeni követelések
- K 462. Személyi jövedelemadó elszámolása

Levonás a bérből:

- T 471. Jövedelemelszámolási számla
- K 361. Munkavállalókkal szembeni követelések

Az általános forgalmi adó elszámolásával már e jegyzet számos korábbi oldalán találkoztunk. Tudjuk, hogy beszerzéskor előzetesen felszámított ÁFA-t, értékesítéskor fizetendő ÁFA-t könyvelünk:

Előzetesen felszámított ÁFA könyvelése:

- T 466. Előzetesen felszámított ÁFA
- K 454. Szállítók
- K 455. Beruházási szállítók
- K 381. Pénztár

Fizetendő ÁFA könyvelése:

- T 31. Vevők – K 467. Fizetendő ÁFA

Időszakonként a fizetendő és az előzetesen felszámított ÁFA egyenlegét pénzügyi szempontból is rendezni kell az adóhatósággal. A pénzügyi rendezés a 468. ÁFA pénzügyi elszámolása számlával szemben történik:

Befizetési kötelezettség teljesítése:

- T 468. ÁFA pénzügyi elszámolása – K 384. Elszámolási betétszámla

Visszaigényelt összeg jóváírása:

- T 384. Elszámolási betétszámla – K 468. ÁFA pénzügyi elszámolása

Importbeszerzés ÁFA-ja esetén az adóhatóság nem az APEH, hanem a Vám- és Pénzügyőrség Országos parancsnoksága (VPOP). A VPOP által kivetett ÁFA összegét először be kell fizetni, és a vállalkozás csak ezután könyvelheti előzetesen felszámított ÁFA-ként. Amíg ez nem történik meg, az import-ÁFA összegét ideiglenesen a 368. *Különféle egyéb követelések* számlán „helyezik el”.

A VPOP által kivetett ÁFA (a pénzügyi teljesítésig):

- T 368. Különféle egyéb követelések – K 465. VPOP elszámolási számla

Pénzügyi teljesítés:

- T 465. VPOP elszámolási számla – K 384. Elszámolási betétszámla

Előzetesen felszámított ÁFA könyvelése:

- T 466. Előzetesen felszámított ÁFA – K 368. Különféle egyéb követelések

Az ÁFA elszámolásának néhány különleges esetével is találkoztunk már a *3.1. fejezetben* (apport, térítés nélküli átadás/átvétel, saját kivitelezésű beruházás). Ezeket most újra érdemes átismételni.

A **fogyasztási adó** és a **jövedéki adó** elszámolása azonos módon történhet: egyrészt egyéb ráfordításként, másrészt költségvetési befizetési kötelezettséggként jelennek meg:

- T 867. Adók, illetékek, hozzájárulások
- K 463. Költségvetési befizetési kötelezettségek

A pénzügyi teljesítés könyvelése:

T 464. Költségvetési befizetési kötelezettségek teljesítése
K 384. Elszámolási betétszámla

A **helyi adókat** az általános szabály szerint szintén egyéb ráfordításként kell elszámolni. Kivétel a vállalkozók kommunális adója, amely a bérjárulékok közé sorolandó (a jövedelemelszámolás tárgyalásakor az elszámolását már megismertük).

A bevallott/kivetett adó könyvelése:

T 867. Adók, illetékek, hozzájárulások - K 469. Helyi adók elszámolási számla

Az adóelőleg befizetése, ill. a bevallott adó pénzügyi rendezése:

T 469. Helyi adók elszámolási számla - K 384. Elszámolási betétszámla

A **gépjárműadó** elszámolása megegyezik a helyi adók elszámolásával (ez nem helyi adó, de az önkormányzati adóhatóság szedi be).

A **vám** és a **vámköltségek** beletartoznak a bekerülési értékbe (vö. *1.4. fejezet*), ezért a kivetett vám, vámköltség egyrészt növeli a külföldről vásárolt eszköz bekerülési értékét, másrészt a VPOP-val szembeni kötelezettségként jelenik meg:

T 11. Immateriális javak

T 16. Beruházások, felújítások

T 21-22. Anyagok

T 26-28. Áruk

T 51. Anyagköltség (*ha év közben a készleteknél nincs folyamatos értéknilyvántartás; vö. 3.2. fejezet*)

K 465. VPOP elszámolási számla

A pénzügyi rendezés könyvelése:

T 465. VPOP elszámolási számla - K 384. Elszámolási betétszámla