

III. Oktatási blokk

3. A számviteli törvény 2016. évi változásai (2*45 perc)

Az előző évben jelentős változások történtek a számviteli törvényben, amelyet a 2016-os üzleti év tekintetében kell először alkalmazni, függetlenül attól, hogy e szabályok már 2015-től hatályosak voltak. A módosítás fő okai között szerepelt az EU irányelvek hazai gyakorlatba történő átültetése, a jogharmonizáció megteremtése. 2015-ben számos jogszabály változásnak is közvetlen kihatása volt a számviteli törvényre, így a Ptk., és az adótörvények is kiváltottak módosításokat. Ezen kívül mindig szükségessé válnak további módosítások az eltérő értelmezések, illetve az egyszerűsítési és adminisztráció csökkentési szándékok miatt. 2016. év első felében is indokoltá váltak kisebb kiigazítások, amelyek az alábbi főbb témákat érintették.

3. A számviteli törvény változásai /1. dia

Fogalmi pontosítások

- Az „ellenőrzés megállapítása” fogalmának pontosítása.
- A „negatív üzleti vagy cégérték” fogalmának módosítása.

Elszámolási szabályok változásai

- A kapott támogatások elszámolási feltételeinek változása
- A behajthatatlanná vált és elengedett kölcsönök elszámolási szabályainak kiigazítása.
- Vásárolt követelések elszámolási szabályainak pontosítása.
- Az Szt. Ptk.-hoz történő igazítása – eredménytartalék mozgásneveinek bővítése.

A kiegészítő melléklet és az üzleti jelentés tartalmi változtatásai

- A kiegészítő mellékletben bemutatandó információk körének bővítése:
 - Munkavállalókkal összefüggő adatszolgáltatás módosítása.
- Az üzleti jelentés előírt tartalmának kiegészítése.
 - Vállalatirányítási nyilatkozat tartalmának bővítése.
 - „Nem pénzügyi kimutatás” készítése.
 - A „nem pénzügyi kimutatás” minimális tartalmának előírása.

Egyéb tartalmi és technikai módosítások

- Az IFRS-ek egyedi beszámolóra történő alkalmazásának szabályait érintő módosítások.
 - Eredménytartalék.
 - Saját tőke megfeleltetési tábla tartalmi pontosítása.
 - Az IFRS-ekről való visszatérés időpontjának pontosítása.
- Konszolidált beszámoló üzleti jelentésében a „nem pénzügyi kimutatás” közzététele.
- Közzétételi szabályok pontosítása.
- Könyvvizsgálatra vonatkozó szerződéses rendelkezések kiegészítése.
- Könyvvizsgálói jelentés tartalmának kiegészítése.
- A 2016. évi üzleti év összehasonlító adatainak pontosítása.
- Átmeneti rendelkezések a 2016. évi alkalmazhatóságról és a 2017. évi alkalmazási kötelezettségekről.
- „Szócserés” pontosítások a törvényben.
- Hatályát veszítő rendelkezések a törvényben.

3.1. A számviteli törvény 2016. évi évközi változtatásai¹

3.1.1. Fogalmi pontosítások – ellenőrzés megállapítása

Egy lezárt üzleti év vonatkozásában az utólag keletkezett hibákat és hibahatásokat ezen bekezdés alapján kell értelmezni és orvosolni. Korábban az Szt. nem rendelkezett arról a helyzetről, ha nem hibák és hibahatások keletkeztek a felsorolt okok miatt, hanem ezen kívüli okból kellett a lezárt üzleti év beszámolóját helyesbíteni, például a szerződések utólagos módosítása következtében.

Erre a helyzetre is az ellenőrzés módszertanát írta elő az Szt. és azt mondta a korábbi szövegezés, hogy „ilyen hibának, hibahatásnak minősül”-nek a fel nem sorolt utólagos módosítások is. Az új szövegezés finomít a korábbi állásponton, és már nem beszél hibáról és hibahatásról, csak arról, hogy a számviteli elszámolás szempontjából egy tekintet alá esik az ilyen fajta helyesbítés is.

3. A számviteli törvény változásai /2. dia

Ellenőrzés megállapítása

Szt. 3. § (3) bekezdés 2. pontja helyébe a következő rendelkezés lép:

„2. *ellenőrzés megállapítása*: az ellenőrzés során feltárt, az eszközöket-forrásokat, az eredményt, a saját tőkét érintő hibák és hibahatások, amelyek a beszámolóval lezárt üzleti évvel (évekkel) kapcsolatosak, a hatályos jogszabályi előírások nem vagy nem megfelelő alkalmazásából, helytelen értelmezéséből, vagy nem megengedett, tiltott cselekmény elkövetéséből származnak. *A számviteli elszámolás szempontjából az ellenőrzés megállapításával egy tekintet alá esik a szerződésmódosítással, a számviteli bizonylatok módosításával dokumentált, beszámolóval lezárt üzleti évet, éveket érintő gazdasági események könyvviteli elszámolásban rögzítendő jellemzőinek utólagos módosítása is;*”

Arra azért szeretnénk felhívni a könyvvizsgálók figyelmét, hogy a bemutatásban való kezelése az utólagos módosításoknak nem tér el technikailag a hibák és hibahatások kezelésétől. Egy jelentős hibának a beszámoló főrészek 3. oszlopában történő bemutatása felveti az utólagos értelmezések esetében, hogy az ügyvezetésnek volt-e szerepe a keletkezésében, azaz tényleg hibának kell értelmezni, vagy sem? Tudatosítani kell a felhasználókban, hogy a 3. oszlop információi már nem csak hibából és hibahatásokból keletkezhetnek, hanem olyan okai is lehetnek, ami független az ügyvezetéstől.

3.1.2. Fogalmi pontosítások – negatív üzleti vagy cégérték

A fogalomból kimaradt a „...*társaságért, annak ...*” a szövegrész, valamint a fogalom végéről a következő szöveg: „és ez a **különbözet a megszerzett immateriális javak, tárgyi eszközök, készletek reális értékének arányos csökkentésével sem szűnik meg;**”

A módosítás oka: a tulajdoni részesedések révén megszerzett cégek megvásárlásakor már nem keletkezhet üzleti vagy cégérték, ennek lehetőségét a 2015-ben hatályossá vált szabályok 2016-tól törölték. Az eszközök piaci áron történő tételes állományba vételénél pedig az a szövegezés nem értelmezhető. Természetesen az üzleti vagy cégérték fogalmából is kikerült a „**megvásárolt társaságért**”szövegrész, hasonló okok miatt. A módosításra vonatkozó hivatkozás a „Szócserés” módosítások fejezetben lesz megtalálható.

¹ A 2016. évi LXVI. törvény VIII. fejezete tartalmazza a változásokat.

3. A számviteli törvény változásai /3. dia

Negatív üzleti vagy cégérték

(2) Az Szt. 3. § (5) bekezdés 2. pontja helyébe a következő rendelkezés lép:

„2. *negatív üzleti vagy cégérték*: a megvásárolt ~~társaságért, annak~~ üzletágért, telephelyért, üzlethálózatért fizetett ellenérték és a tételesen állományba vett egyes eszközök piaci értékének a tételesen állományba vett, átvállalt kötelezettségek - e törvény szerinti értékeléssel meghatározott - értékével csökkentett összege közötti különbség, ha a fizetett ellenérték alacsonyabb;”

3.1.3. Elszámolási szabályok változásai

- **A kapott támogatások elszámolási feltételeinek változása**

Az egyéb bevételek az Szt. 77. § (2) bekezdése szerint akkor vehetők fel az eredménykimutatásba, ha azokat a mérlegkészítésig pénzügyileg rendezték. A módosítás ezen a szabályon kíván oldani a kapott támogatások vonatkozásában, segítve ezzel a gyakorlatban felmerülő problémák megoldását. A támogatási szerződések jelentős része utófinanszírozáson alapul. Abban az esetben, ha a támogatott teljesített, a támogató ezt a teljesítést elfogadta, de az eddigi szabályok miatt a pénzügyi rendezés hiánya megakadályozta a bevételkénti elszámolást abban az időszakban, amelyben a költségek, ráfordítások felmerültek. Ezzel sérült az összemérés alapelve is, de a beszámoló megbízható és valós összképe is megkérdőjelezhető volt.

3. A számviteli törvény változásai /4. dia

Kapott támogatások elszámolási feltételeinek változása

Az Szt. 77. § (2) bekezdés f) pontja helyébe a következő rendelkezés lép:

..... ha az a tárgyévhez vagy a tárgyévet megelőző üzleti év(ek)hez kapcsolódik és azt a mérlegkészítés időpontjáig pénzügyileg rendezték. **Az egyéb bevételkénti elszámolásnak nem feltétele a mérlegkészítés időpontjáig történő pénzügyi rendezés, ha külön jogszabály eltérően rendelkezik,** illetve a d) pontban foglalt támogatás esetén, ha a támogatási szerződés alapján a mérlegkészítés időpontjáig a támogatással való elszámolás megtörtént.”

Az utóbbi idők gyakorlati problémája:

A támogatások előlegként kifizetésre kerülnek, de még nincs elszámolás a támogatóval, így nem történt meg a teljesítés, ezért a bevétel sem számolható el. A kérdés az, mi torzítja jobban a megbízható és valós összképet, az Szt. betartása, vagy be nem tartása?

- **A behajthatatlanná vált és elengedett kölcsönök elszámolási szabályainak kiigazítása.**

A korábbi hatályos jogszabályból nem volt egyértelmű az adott kölcsönök számviteli elszámolásának szabálya. A kölcsönöket követeléseként értelmeztük és a követelések értékelési és elszámolási szabályait alkalmaztuk rá. A 2015-től megismert és 2016-tól alkalmazandó módosítás szövege kiemelte a „tartósan adott kölcsönöket” és áthelyezte a pénzügyi műveletek körébe. Ez a szövegezés azonban nem rendezte a behajthatatlanná vált, illetve elengedett kölcsönök elszámolási szabályait. A jelenlegi pontosítás révén egyértelművé vált, hogy a tartósan adott kölcsönök átkerültek a pénzügyi műveletek közé, a forgóeszközök közötti kölcsönök pedig a követelések általános szabályai szerint számolandóak el továbbra is.

3. A számviteli törvény változásai /5. dia

A behajthatatlanná vált és elengedett kölcsönök elszámolási szabályainak kiigazítása

Az Szt. 81. § (3) bekezdés *b*) pontja helyébe a következő rendelkezés lép:

(Az egyéb ráfordítások között kell kimutatni:)

„*b*) a **forgóeszközök között kimutatott** – vásárolt követelésnek nem minősülő – követelésnek behajthatatlan követelésként az üzleti évben leírt összegét;”

Az Szt. 85. § (1a) bekezdés *b*) pontja helyébe a következő rendelkezés lép:

(Befektetett pénzügyi eszközök ráfordításaként, árfolyamveszteségeként kell kimutatni:)

„*b*) a térítés nélkül átadott, hiányzó, megsemmisült, a befektetett pénzügyi eszközök között kimutatott értékpapírok, valamint a térítés nélkül átadott, **elengedett, behajthatatlannak minősített, a befektetett pénzügyi eszközök között kimutatott kölcsönök könyv szerinti értékét;**”

Felhívjuk a figyelmet arra, hogy a fenti szabályoktól függetlenül, az adott kölcsönök után kapott kamatok továbbra is a pénzügyi tevékenység kamatbevételeként számolandók el akkor is, ha a forgóeszközök közé sorolták azokat. A forgóeszközök közötti adott kölcsönök értékvesztése, elengedése, stb. viszont maradt az Egyéb ráfordítások között.

• A pénzügyi tevékenység és a mérlegtételek kapcsolatai (pontosítás)

3. A számviteli törvény változásai /5. dia folytatása

Befektetett pénzügyi eszközökből (értékpapírokból, kölcsönökből) származó bevételek, árfolyamnyereségek, ráfordítások, árfolyamveszteségek.



- Tartós hitelviszonyos értékpapírok
- Tartósan adott kölcsönök
 - kapcsolt, jelentős, egyéb kamatai, árfolyam-különbözetei, **elengedése, behajthatatlanná válása.**

• Vásárolt követelések elszámolási szabályainak pontosítása.

A módosítás egyértelművé tette, hogy a vásárolt követelésekkel kapcsolatos számviteli tranzakciók a pénzügyi műveletek körébe tartoznak. Korábban vita tárgyát képezte a hiányzó, megsemmisült értékpapírok számviteli elszámolása, mivel az Szt. ezeket a gazdasági eseményeket egyértelműen az Egyéb ráfordításokra rendelte elszámolni, bár ez nem volt túl logikus megoldás. A jelenlegi előírás alapján ezek a tranzakciók a pénzügyi műveletek körébe kerültek besorolásra.

3. A számviteli törvény változásai /6. dia

A vásárolt követelések elszámolási szabályainak pontosítása

Az Szt. 85. § (3) bekezdés *m*) pontja helyébe a következő rendelkezés lép:

(A pénzügyi műveletek egyéb ráfordításai között kell kimutatni:)

„*m*) a **térítés nélkül átadott, elengedett, behajthatatlannak minősített**, a forgóeszközök között kimutatott vásárolt követelés, **valamint a hiányzó, megsemmisült, a forgóeszközök között kimutatott értékpapír könyv szerinti értékét**, továbbá a vásárolt követelés könyv szerinti értékének azon részét, amelyre a befolyt összeg nem nyújt fedezetet;”

Pénzügyi műveletek egyéb bevételei és ráfordításai



Vásárolt követelések térítés nélküli átadása, elengedése, behajthatatlanná válása

• **Az Szt. Ptk-hoz történő igazítása – eredménytartalék mozgásnemeinek bővítése.**

A Ptk. 3:162. § lehetőséget teremtett arra, hogy a pénzbeli vagyoni hozzájárulást ne kelljen a cégalapításkor, tőkeemeléskor teljes egészében befizetni. A Ptk. ezzel egyidejűleg korlátot szab az osztalék kifizetősége tekintetében. Lényegét tekintve a szabály arról szól, hogy a be nem fizetett pénzbeli hozzájárulás erejéig nem lehet osztalékot fizetni, kivéve azt az esetet, ha a tárgyévi adózott eredmény erre fedezetet nyújt és azt az osztalékfizetés szabályai szerint elszámolják.

A számviteli törvény előírásai a saját tőke szabályozása területén kőgensek, azaz azt lehet, amit a törvény megenged. Olyan gazdasági esemény elszámolását a számviteli törvény eddig nem tette lehetővé, miszerint az eredménytartalékból a jegyzett, de még be nem fizetett tőkére átvethetjük volna ezt a fedezetet. A hiánypótlásra most került sor, a következők szerint:

3. A számviteli törvény változásai /7. dia

Az Szt. Ptk-hoz történő igazítása – eredménytartalék mozgásnemeinek bővítése.

Az Szt. 37. § (2) bekezdése a következő *h*) ponttal egészül ki:

(Az eredménytartalék csökkenéseként kell kimutatni:)

„*h*) a még be nem fizetett pénzbeli vagyoni hozzájárulás teljesítéseként **(a jegyzett, de még be nem fizetett tőke feltöltésére)** a külön jogszabályban meghatározottak szerint átvettett összeget.”

Felmerül a kérdés, hogy az érintett magánszemélyek esetében ez adóköteles vagy adómentes ügyletnek tekintendő? A számviteli törvénnyel egyidejűleg az Szja törvény is módosításra került és adómentesnek nyilvánították a jegyzett, de még be nem fizetett tőkére történő feltöltést az eredménytartalékból.

3. A számviteli törvény változásai /8. dia

A személyi jövedelemadó törvény módosítása.

Az Szja tv. 77/A. § (2) bekezdése a következő *j*) ponttal egészül ki:

(Nem minősül bevételnek a magánszemély által értékpapír formájában megszerzett vagyoni érték, ha a magánszemély)

„*j*) az értékpapírt a társaság által ki nem fizetett és a tagok törzsbetétjére az osztalékfizetés szabályai szerint elszámolt nyereségnek a még be nem fizetett pénzbeli vagyoni hozzájárulás **(a jegyzett, de még be nem fizetett tőke feltöltése)** teljesítéseként szerezte meg.”

Az Szja törvény 77/A. § (4) bekezdése alapján a következő üzleti év január 31-ig ezen jogügyletről a társas vállalkozásnak adatot kell szolgáltatnia magánszemélyenként az adóhatóságnak.

3.1.4. A kiegészítő melléklet és az üzleti jelentés tartalmi változtatásai

- **A kiegészítő mellékletben bemutatandó információk körének bővítése:**

- **Munkavállalókkal összefüggő adatszolgáltatás módosítása.**

A változtatás lényegében csak a bérjárulékok bontásával függ össze, ahol a jogcímenkénti részletezés indokolt az állománycsoport helyett.

3. A számviteli törvény változásai /9. dia

Munkavállalókkal összefüggő adatszolgáltatás módosítása.

Az Szt. 91. § a) pontja helyébe a következő rendelkezés lép:

(A kiegészítő mellékletben meg kell adni:)

„a) a tárgyévben foglalkoztatott munkavállalók átlagos statisztikai létszámát, bérköltségét és személyi jellegű egyéb kifizetéseit állománycsoportonként, **valamint a bérjárulékokat jogcímenként megbontva;**”

- **Az üzleti jelentés előírt tartalmának kiegészítése.**

- **Vállalatirányítási nyilatkozat tartalmának bővítése.**

3. A számviteli törvény változásai /10. dia

Vállalatirányítási nyilatkozat tartalmának bővítése.

Az Szt. 95/B. § (2) bekezdése a következő h) ponttal egészül ki:

(A vállalatirányítási nyilatkozatnak legalább az alábbiakat kell tartalmaznia:)

„h) a vállalkozás ügyviteli, ügyvezető és felügyelő testületei esetében alkalmazott, sokszínűséggel kapcsolatos politika leírása, különös tekintettel az életkori, a nemi, a tanulmányi és a szakmai háttérrel kapcsolatos szempontokra, e sokszínűséggel kapcsolatos politika céljainak, megvalósítási módjának és a beszámolási időszakban elért eredményeknek a leírása. Ha nem alkalmaznak ilyen politikát, a nyilatkozatnak tartalmaznia kell ennek magyarázatát.”

Emlékeztetőül! Kinek kell vállalatirányítási nyilatkozatot tennie? Szt. 95/B. § (1) bekezdése szerint: "Az a vállalkozó, amelynek átruházható értékpapírjait az Európai Gazdasági Térség valamely államának szabályozott piacán kereskedésre befogadták, üzleti jelentésében vállalatirányítási nyilatkozatot tesz közzé."

Miért volt szükséges a módosítás? 2014. őszén közzétették az EU azon irányelvét, amely **a nem pénzügyi és a sokszínűséggel kapcsolatos információk beszámolóban való bemutatásáról** szól, ennek tükrében kellett a hazai szabályokat kiegészíteni. Ezek a változások alapvetően a közérdeklődésre számot tartó gazdálkodók esetében állapítanak meg **nem pénzügyi információkat tartalmazó többlet közzétételi kötelezettségeket**. (Az előírás a meghatározott nagyságrendeket elérő, közérdeklődésre számot tartó gazdálkodókra vonatkozik.)

➤ „Nem pénzügyi kimutatás” készítése.

3. A számviteli törvény változásai /11. dia

Nem pénzügyi kimutatás készítése

Az Szt. III. Fejezete a következő alcímmel és 95/C. §-sal egészül ki:

„Nem pénzügyi kimutatás

95/C. § (1) Az a közérdeklődésre számot tartó gazdálkodónak minősülő vállalkozás, amelynél

- a) az üzleti évet megelőző két – egymást követő – üzleti évben a mérleg fordulónapján a következő három mutatóérték közül bármelyik kettő meghaladta az alábbi határértéket:
 - aa) a mérlegfőösszeg a 6 000 millió forintot,
 - ab) az éves nettó árbevétel a 12 000 millió forintot,
 - ac) az üzleti évben átlagosan foglalkoztatottak száma a 250 főt, és
- b) az adott üzleti évben átlagosan foglalkoztatottak száma meghaladja az 500 főt, üzleti jelentésében – a vállalkozás fejlődésének, teljesítményének, helyzetének és tevékenységei hatásának megértéséhez szükséges mértékben – a környezetvédelmi, a szociális és foglalkoztatási kérdésekre, az emberi jogok tiszteletben tartására, a korrupció elleni küzdelemre és a megvesztegetésre vonatkozó információkat tartalmazó **nem pénzügyi kimutatást tesz közzé.**

➤ A „nem pénzügyi kimutatás” minimális tartalmának előírása.

3. A számviteli törvény változásai /12. dia

Nem pénzügyi kimutatás készítése

- (2) Az (1) bekezdés szerinti nem pénzügyi kimutatásnak legalább az alábbiakat kell tartalmaznia:
 - a) a vállalkozás üzleti modelljének rövid leírása;
 - b) a vállalkozásnak a környezetvédelemmel, a szociális és foglalkoztatási kérdésekkel, az emberi jogok tiszteletben tartásával, a korrupció elleni küzdelemmel és a megvesztegetéssel kapcsolatban követett politikáinak leírása, utalva az alkalmazott átvilágítási eljárásokra;
 - c) a b) pont szerinti politikák eredményei;
 - d) a vállalkozás tevékenységével, különösen üzleti kapcsolataival, termékeivel vagy szolgáltatásaival összefüggésben a környezetvédelemmel, a szociális és foglalkoztatási kérdésekkel, az emberi jogok tiszteletben tartásával, a korrupció elleni küzdelemmel és a megvesztegetéssel kapcsolatos azon lényeges kockázatoknak az ismertetése, amelyek hátrányos hatásokkal járhatnak e területeken, továbbá annak leírása, hogy a vállalkozás ezeket a kockázatokat hogyan kezeli;
 - e) azon kulcsfontosságú, nem pénzügyi jellegű teljesítménymutatók, amelyek lényegesek az adott üzleti tevékenység szempontjából.
- (3) Ha a vállalkozás nem rendelkezik a (2) bekezdés b) pont szerinti politikák valamelyikével, akkor indokolnia kell annak hiányát.
- (4) A **nem pénzügyi kimutatásból kihagyhatók** azon aktuális fejleményekre vagy tárgyalás alatt álló kérdésekre vonatkozó információk, amelyek közzététele a vállalkozás legfőbb irányító (vezető), ügyvezető szerve és a felügyelő testület tagjai megfelelő indokolást tartalmazó véleménye szerint **súlyosan sértené a vállalkozás üzleti érdekét**, feltéve, hogy e kihagyás nem befolyásolja a vállalkozás fejlődésének, teljesítményének, helyzetének és tevékenységei hatásának helyes és elfogulatlan megértését.
- (5) Mentessül az (1) bekezdés szerinti kötelezettség alól az a leányvállalatnak minősülő vállalkozás, amelyre vonatkozóan a (2) bekezdés szerinti információkat a 134. § (5) bekezdéssel összhangban készített összevont (konszolidált) üzleti jelentés nem pénzügyi kimutatása tartalmazza.”

3.1.5. Egyéb tartalmi és technikai módosítások

• Az IFRS-ek egyedi beszámolóra történő alkalmazásának szabályait érintő módosítások.

➤ A hitelintézetekre, illetve a hitelintézetekkel egyenértékű prudenciális szabályozás alá tartozó vállalkozásokra vonatkozóan a **2017. évi kötelező alkalmazást elhalasztották 2018-ra**. Az önkéntes alkalmazás természetesen megengedett 2017-re is.

➤ **Eredménytartalék**

A törvénymódosítás kiegészíti az IFRS-ek szerinti eredménytartalék fogalmát olyan elemekkel, amelyeket a felhalmozott adózott eredményen kívüli, ide elszámolandó tételek alkotnak. Pl. a jövőben osztalékfizetési forrásként figyelembe vehető tételek, az áttérések eredménytartalékra gyakorolt hatásai, az IFRS-ek által megengedett vagy előírt saját tőke elemek közötti átvezetések hatásai.

3. A számviteli törvény változásai /13. dia

Eredménytartalék

Az **Szt. 114/B. § (4) bekezdés e) pontja** helyébe a következő rendelkezés lép:

(A saját tőke megfeleltetési tábla tartalmazza az IFRS-ek szerinti saját tőke egyes elemeinek nyitó és záró adatait, valamint ezekből levezetve az alábbi saját tőke elemek nyitó és záró adatait:)

„e) **eredménytartalék**: az IFRS-ek szerinti éves beszámolóban kimutatott, korábbi évek halmozott – és a tulajdonosok részére még ki nem osztott – adózott eredmény, **ideértve az IFRS-ek szerint a felhalmozott eredmény javára vagy terhére elszámolt összegeket is**, amely az IAS 1 Pénzügyi kimutatások prezentálása című standard szerinti egyéb átfogó jövedelmet – az átsorolási módosítások kivételével – nem tartalmazhat. Az így keletkezett összeget csökkenteni kell a fizetett pótbefizetés IFRS-ek szerint eszközként kimutatott összegével, és a fel nem használt fejlesztési tartaléknak a kapcsolódó, az IAS 12 Nyereségadók című standard alapján számított halasztott adóval csökkentett összegével;”

➤ **Saját tőke megfeleltetési tábla tartalmi pontosítása.**

A pontosítás célja a halasztott adóhatások eredménytartalékban történő figyelembe vétele az IAS 40 Befektetési célú ingatlanok standard alapján, figyelembe véve a kapcsolódó IAS 12 standardot. Ez utóbbi hatás figyelembe vétele lemaradt a korábbi szabályozásnál.

3. A számviteli törvény változásai /14. dia

Saját tőke megfeleltetési tábla pontosítása

(2) Az Szt. 114/B. § (5) bekezdés **b) pontja** helyébe a következő rendelkezés lép:

(A saját tőke megfeleltetési tábla a (4) bekezdésben foglaltakon túlmenően tartalmazza:)

„b) az osztalékfizetésre rendelkezésre álló szabad eredménytartalékot, amely az utolsó beszámolóval lezárt üzleti év tárgyévi adózott eredményét is magában foglaló eredménytartalék összegének az IAS 40 Befektetési célú ingatlanok című standard szerinti befektetési célú ingatlanok valós érték növekedése miatti elszámolt - halmozott - nem realizált nyereség összegével csökkentett és a **kapcsolódó IAS 12 Nyereségadók című standard alapján elszámolt nyereségadó halmozott összegével növelt összege.**”

➤ **Az IFRS-ekről való visszatérés időpontjának pontosítása.**

A korábbi előírás a változás bekövetkezését követő üzleti év első napjától írta elő a visszatérések végrehajtásának kezdő időpontját. Természetesen ez az időpont egy felszámolás, végelszámolás vagy éppen kényszer-törlési eljárás esetén nem volt megfelelő időpont.

3. A számviteli törvény változásai /15. dia

Az IFRS-ekről való visszatérés időpontjának pontosítása

Az Szt. 114/D. § (4) bekezdése helyébe a következő rendelkezés lép:

„(4) A (2) bekezdés szerinti áttérés (visszatérés) időpontja

- a) a (2) bekezdés a) pontja szerinti esetben a feltételek bekövetkezését követő üzleti év első napja,
 b) a (2) bekezdés b) pontja szerinti esetben a végelszámolás, a felszámolás, illetve a kényszer-törlési eljárás kezdő időpontja.”

• **Konszolidált beszámoló üzleti jelentésében a „nem pénzügyi kimutatás” közzététele.**

Az egyedi beszámolóhoz hasonlóan, a meghatározott nagyságrend feletti, közérdeklődésre számot tartó gazdálkodónak a nem pénzügyi kimutatás részben információt kell közölni a felhasználók felé 2017. január 1-jétől, vagy azt követően kezdődő üzleti évek tekintetében. (Az Szt. 134. §-a (5) és (6) bekezdéssel egészül ki. Lásd még a 95/C § azonos előírásait!)

• **Közzétételi szabályok pontosítása.**

A korábbi előíráshoz képest törlésre került a közzététel technikai lebonyolítására vonatkozó szabályrész és csak az a hivatkozás maradt, hogy mely törvény előírásai határozzák meg a közzététel módját.

3. A számviteli törvény változásai /16. dia

Közzétételi szabályok pontosítása

Az Szt. 154. § (7) bekezdése helyébe a következő rendelkezés lép:

„(7) Közzétételi kötelezettségének azzal tesz eleget a vállalkozó, a külföldi székhelyű vállalkozás magyarországi fióktelepe, ha az éves beszámolót, az egyszerűsített éves beszámolót, az anyavállalat az összevont (konszolidált) éves beszámolót, kötelező könyvvizsgálat esetén a könyvvizsgálói záradékot vagy a záradék megadásának elutasítását is tartalmazó független könyvvizsgálói jelentéssel együtt a cégnyilvánosságról, a bírósági cégeljárásról és a végelszámolásról szóló törvényben meghatározott módon a céginformációs szolgálatnak megküldi.”

• **Könyvvizgálatra vonatkozó szerződéses rendelkezések kiegészítése.**

3. A számviteli törvény változásai /17. dia

Könyvvizgálatra vonatkozó szerződéses rendelkezések kiegészítése

Az Szt. 155. §-a a következő (7a) bekezdéssel egészül ki:

„(7a) Semmis a vállalkozóra vonatkozó olyan szerződéses rendelkezés vagy egyéb jognyilatkozat, amely a könyvvizsgálati kötelezettség körébe eső tevékenységre történő kijelölés tekintetében a legfőbb szervet meghatározott könyvvizsgáló, könyvvizsgáló cég vagy könyvvizsgáló cégcsoport választására kötelezi.”

- **Könyvvizsgálói jelentés tartalmának kiegészítése.**

3. A számviteli törvény változásai /18. dia

Könyvvizsgálói jelentés tartalmának kiegészítése

Az Szt. 156. § (5) bekezdése a következő *n*) ponttal egészül ki:

(A független könyvvizsgálói jelentésnek tartalmaznia kell:)

„*n*) a könyvvizsgáló nyilatkozatát arról, hogy az üzleti jelentés tartalmazza-e a 95/C. §, illetve a 134. § (5) bekezdés szerinti nem pénzügyi kimutatást.”

A könyvvizsgálói jelentésnek tartalmaznia kell mind az egyedi, mind pedig a konszolidált beszámoló tekintetében a könyvvizsgáló nyilatkozatát arra vonatkozóan, hogy elkészült és az üzleti jelentésben közzétették a „nem pénzügyi kimutatásokat”

- **A 2016. évi üzleti év összehasonlító adatainak pontosítása.**

A módosítás legfőbb oka az volt, hogy a korábbi általános megfogalmazás felvetett olyan részproblémákat, amellyel a jogalkotó nem kívánt foglalkozni. Emiatt a számviteli törvényben megfogalmazásra kerültek azok a konkrét témák, amelyek tekintetében elegendő az összehasonlító adatok létrehozása és bemutatása a beszámolóban. Ami nem került itt felsorolásra, azokat a témákat nem kell kibontani, nem kell az esetleges átvezetéseket lekönyvelni. (Kógencia érvényesül!)

3. A számviteli törvény változásai /19. dia

A 2016. évi üzleti év összehasonlító adatainak pontosítása

Az Szt. 177. § (45) bekezdése helyébe a következő rendelkezés lép:

„(45) A 2016. évben induló üzleti évről készített beszámolóban az előző üzleti év adataként a megelőző üzleti év beszámolójának mérlegfordulónapi adatait az e törvénynek a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény, valamint egyes pénzügyi tárgyú törvények módosításáról szóló 2015. évi CI. törvénnyel megállapított mérleg és eredménykimutatás séma szerinti részletezésnek megfelelően kell bemutatni. **Ennek során** a kapcsolt vállalkozásokkal és az egyéb részesedési viszonyban lévő vállalkozásokkal kapcsolatos eszköz és kötelezettség tételeket, a pénzügyi műveletek bevételeit – kivéve a kapott (járó) osztalékot – és ráfordításait, a jóváhagyott (fizetendő) osztalékkal kapcsolatos tételeket – ideértve az eredménytartalék igénybevételét is –, valamint a rendkívüli bevételeket és a rendkívüli ráfordításokat kell rendezni. A 2016. évben induló üzleti év nyitását követően a rendezendő tételekből csak a kapcsolt vállalkozásokkal és az egyéb részesedési viszonyban lévő vállalkozásokkal kapcsolatos eszköz és kötelezettség tételek rendezését **kell könyvelni.**”

A régi, általános megfogalmazás:

Szt. 177. § (45) A 2016. január elsejével és az azt követően indult üzleti év beszámolójában az előző üzleti év adataként a megelőző üzleti év beszámolójának mérlegfordulónapi adatait az új mérleg és eredménykimutatás séma szerinti részletezésnek megfelelően kell bemutatni.

- **Átmeneti rendelkezések a 2016. évi alkalmazhatóságról és a 2017. évi alkalmazási kötelezettségekről.**

3. A számviteli törvény változásai /20. dia

Átmeneti rendelkezések

Minden 2017. évre vonatkozó módosítás alkalmazható 2016-ra is, kivéve az EU jogharmonizációval összefüggő módosításokat.

- 95/B § (2) h) pontja: vállalatirányítási nyilatkozat kiegészítését csak 2017-től kell végrehajtani.
- 95/C § : „Nem pénzügyi kimutatások” készítését csak 2017-től szükséges elkészíteni.
- 134. § (5), (6): „Nem pénzügyi kimutatások” a konszolidált beszámolóhoz csak 2017-től lesz kötelező.
- 156. § (5) n): Könyvvizsgálói jelentésben szólni kell a „nem pénzügyi kimutatások”-ról, de értelemszerűen csak 2017-től.
- 175. § (2) e): Megfeleltetés az EU irányelvnek – mivel még nem kell alkalmazni.
- 155. § (7a): A könyvvizsgálatra vonatkozó szerződés semmissége feltételt csak a módosító törvény hatálybalépését követő üzleti év első napjától kell alkalmazni.

- **„Szó- vagy szövegcsérés” pontosítások a törvényben.**

Az elnevezés onnan származik, hogy az aktuális szabályokban csak 1-1 szó, kifejezés került megváltoztatásra, kiegészítésre, vagy éppen törlésre.

3. A számviteli törvény változásai /21. dia

Szó- vagy szövegcsérés pontosítások

1. 3. § (5) bekezdés 1. pontjában a „társaságért, annak üzletágáért, telephelyéért, üzlethálózatáért” szövegrész helyébe az „üzletágért, telephelyért, üzlethálózatért” szöveg;
2. 29. § (8) bekezdésében a „peresített követelésekből” szövegrész helyébe a „peresített követelésekből – a 77. § (2) bekezdés a) és b) pontja szerinti követelések kivételével –” szöveg;
3. 52. § (4) bekezdésében a „lehet leírni” szövegrész helyébe a „kell leírni” szöveg;
4. 81. § (2) bekezdés 1) pontjában az „elengedett” szövegrész helyébe „a forgóeszközök között kimutatott – vásárolt követelésnek nem minősülő – elengedett” szöveg;
5. 83. § (3) bekezdésében a „fizetett (fizetendő)” szövegrész helyébe a „fizetendő (fizetett)” szöveg, továbbá „a kölcsönök, bankbetétek” szövegrész helyébe „a tartósan adott kölcsönök, a bankbetétek” szöveg;

1. Azért volt szükséges a törlés, mert a tulajdoni részesedés megszerzésekor már nem keletkezhet üzleti vagy cégérték.
2. A káreseményekkel kapcsolatosan kapott bevételeket, illetve a kapott bírságok, kötbérek, fekbérek, késedelmi kamatok, behajtási költségátalányok, kártérítések, sérelemdíjak összegét abban az esetben, ha a bíróság a fordulónapig jogerősen megítélte, akkor sem kell elszámolni követelésként, hanem az általános szabály érvényesül, tehát csak akkor számolandóak el, ha azok pénzügyileg rendeződtek. A fordulónapot követően, de a mérlegkészítésig rendezett összegeket időbeli elhatárolással szemben kell elszámolni.
3. A kutatás-fejlesztés, alapítás átszervezés leírasi szabályainak változása következtében el kell számolni az amortizációt a törvényben meghatározott időtartamon belül, ha nem volt meghatározható a hasznos élettartam az aktiváláskor.
4. A vásárolt követelések „elengedése” nem az egyéb ráfordításokat érinti a továbbiakban, hanem a pénzügyi műveletek egyéb ráfordításait.
5. A fizetett és fizetendő szavak cseréje az eredménykimutatás elnevezéssel függ össze. A részesedések, értékpapírok, bankbetétek értékvesztése eredménykimutatás soron tartalmilag csak a tartósan lekötött bankbetétek és a tartósan adott kölcsönök értékvesztése számolható el. A forgóeszközök közötti ugyanezen tételek az egyéb ráfordításokat érinti.

3. A számviteli törvény változásai /21. dia folytatása

Szó- vagy szövegcsere pontosítások

6. 84. § (3) bekezdésében az „eszközökből származó” szövegrész helyébe az „eszközökből (értékpapirokból, kölcsönökből) származó” szöveg;
7. 85. § (1a) bekezdésében az „eszközök ráfordításaként” szövegrész helyébe az „eszközök (értékpapírok, kölcsönök) ráfordításaként” szöveg;
8. 85. § (2) bekezdésében a „Fizetendő kamatok” szövegrész helyébe a „Fizetendő (fizetett) kamatok” szöveg;
9. 85. § (3) bekezdés v) pontjában az „értékpapírokhoz” szövegrész helyébe az „értékpapírokhoz és vásárolt követelésekhez” szöveg;
10. 97. § (1) és (2) bekezdésében az „évtől évtől” szövegrész helyébe az „évtől” szöveg;
11. 102. § (3) bekezdésében az „adózott eszközértéknek” szövegrész helyébe a „mérleg szerinti eszközértéknek”, továbbá az „egyszerűsített adózott eredménnyel” szövegrész helyébe az „adózott eredménnyel” szöveg;
12. 156. § (5) bekezdés j) pontjában az „és g) pontjában” szövegrész helyébe a „g) és h) pontjában” szöveg;
13. 163. § (1) bekezdésében az „egyszerűsített adózott eredményt” szövegrész helyébe az „egyszerűsített mérlegben kimutatott adózott eredményt” szöveg;
14. 163/A. § (3) bekezdésében az „egyszerűsített adózott eredmény” szövegrész helyébe az „adózott eredmény” szöveg;
15. 175. § (2) bekezdés c) pontjában a „tanács irányelv” szövegrész helyébe a „tanácsi irányelv” szöveg;

6. A jogalkotó tudatosítani kívánta, hogy az adott kölcsönökből származó bevételek is ide kerülnek (pénzügyi műveletek közé) elszámolásra, ha a befektetett pénzügyi eszközök között tartjuk nyilván. Például a kapott kamatokat, az eladáskori árfolyamnyereségeket.
7. A bevételekhez hasonlóan az adott kölcsönök miatt keletkező ráfordításokat is a pénzügyi műveletek között kell elszámolni, ha befektetési célú volt.
8. Nem volt szerencsés a korábbi eredménykimutatás sor elnevezése, mert úgy tűnt, mintha a ténylegesen kifizetett kamatoknak nem lenne helye ezen a ráfordítás soron. A pontosítás egyértelművé teszi, hogy a fizetett kamatok is ide kerülnek.
9. A vásárolt követelések értékesítéséből származó árfolyamveszteségeket is a pénzügyi műveletek egyéb ráfordításai között kell elszámolni.
10. Az eredeti törvényszövegben (hibásan) kétszer szerepelt az „évtől” kifejezés, amelyből az egyiket most törölték. A jogtár egyfajta automatikus javítást tartalmazott, amely nem felelt meg a hivatalos parlamenti jegyzőkönyvnek.
11. Egy elírás került javításra, hiszen olyan nincs, hogy „adózott eszközérték”.
12. A „h” ponttal történő kiegészítés miatt volt szükség a módosításra.
13. Az adózott eredménynek nincs jelzője, ezért helyesen kiigazításra került a szöveg.
14. Itt sem kell a jelző.
15. A jelzős szerkezet került javításra.

• Hatályát veszítő rendelkezések a törvényben

3. A számviteli törvény változásai /22. dia

Hatályát veszítő rendelkezések

1. 3. § (10) bekezdés 3. pontja: 3. kisebb méretű hitelintézet fogalma kikerült a számviteli törvényből.
2. 25. § (8) bekezdésében, 45. § (3) bekezdésében, 49. § (2) bekezdésében a „cégvásárlás esetén„ szövegrész: Nem értelmezhető a jövőben a tulajdoni részesedéssel történő cégvásárlás.
3. 45. § (4) bekezdésében az „a cégvásárlást követő” szövegrész: ugyanaz mint 2. magyarázat.
4. 102. § (1) bekezdésében, 108. § (1) bekezdésében az „egyszerűsített” szövegrész: nem értelmezhető jelző az adózott eredménynél, ezért törlésre került.
5. 5. számú melléklet 19. pontja. Az eredménylevezetésben sem lehet jóváhagyott osztalék.

3.2. A Számviteli törvényhez kapcsolódó egyéb jogszabályok módosításai

3.2.1. A Ptk-ról szóló 2013. évi V. törvény osztalékelőleggel kapcsolatos rendelkezésének értelmezése

3. A számviteli törvény változásai /23. dia

A Ptk. osztalékelőleggel kapcsolatos rendelkezésének értelmezése

3:186. § [Az osztalékelőleg]

- (1) A taggyűlés két, egymást követő beszámoló elfogadása közötti időszakban osztalékelőleg fizetéséről határozhat, ha
- a) közbenső mérleg alapján megállapítható, hogy a társaság rendelkezik osztalék fizetéséhez szükséges fedezettel;
 - b) a kifizetés nem haladja meg az utolsó beszámoló szerinti üzleti év könyveinek lezárása óta ~~keletkezett eredménynél a megállapított, kimutatott, illetve a szabad eredménytartalékkal~~ az előző üzleti évi adózott eredménnyel kiegészített szabad eredménytartalék összegét; és
 - c) a társaságnak a helyesbített saját tőkéje a kifizetés folytán nem csökken a törzstőke összege alá.

A szövegezésből kihúzott részek alapján arra a következtetésre juthatunk, miszerint csak az utolsó lezárt üzleti év szabad eredménytartaléka és az előző üzleti évi adózott eredménye szolgálhat az előleg forrásául és a közbenső mérlegben megállapított évközi adózott eredmény már nem. Ebben az esetben felvetődik a kérdés, hogy miért szükséges a közbenső mérleg elkészítése? Lehet, hogy csak a negatív adózott eredmény megállapítása érdekében? Nem világos a jogalkotói mögöttes szándék, ugyanis jogos kérdésként vetődhet fel, hogy mi a különbség a tárgyévben keletkezett adózott eredmény figyelembe vehetősége tekintetében, ha az előleg csak egy követelés, amelyet fedezet hiányában vissza kell fizetnie a tagoknak. Ha van fedezet, akkor pedig indokolatlan a tárgyévben keletkezett eredmény figyelmen kívül hagyása.

Az óvatosság elve alapján sem indokolható a kifizethetőség korlátozása, mivel egy követelés-kötelezettség jellegű tételről beszélünk a végső döntésig. Úgy tűnik tehát, hogy a Ptk. szövegezésénél kimaradt az a szófordulat, amely a meglévő eredménytartalék, közbenső mérlegben megállapított évközi adózott eredménnyel történő kiegészítését lehetővé tenné az osztalékelőleg megállapításánál. A jelenlegi szabályozás mellett azonban a Ptk. előírásának az elsődlegessége érvényesül.

3.2. A kapcsolódó egyéb jogszabályok módosításai Könyvvizsgálók továbbképzése 2016.

A két törvény közül a Ptk. szabályozza a témát, a számviteli törvény csak a végrehajtással foglalkozik, amely azzal a szófordulattal, hogy – **a más jogszabályban előírt egyéb feltételek mellett** – korlátozza saját magát és ellehetetleníti a közbenső mérlegben lévő adózott eredmény figyelembe vételének lehetőségét. A helyes megoldás érdekében a Ptk. szövegezésének kiegészítése szükséges a 3:186. § (1) b) pontjában a számviteli törvény szabályának megfelelően.

Szt. 39. (4) bekezdése: "Osztalékelőlegként – a más jogszabályban előírt egyéb feltételek mellett – csak akkor fizethető ki a 21. § szerinti közbenső mérlegben (illetve egyéb, az alapul szolgáló beszámoló mérlegében) kimutatott eredménytartalék, illetve a közbenső mérlegben (illetve egyéb, az alapul szolgáló beszámoló mérlegében) kimutatott adózott eredménnyel kiegészített eredménytartalék, ha a lekötött tartalékkal, továbbá a pozitív értékelési tartalékkal csökkentett – a közbenső mérlegben (illetve egyéb, az alapul szolgáló beszámoló mérlegében) kimutatott – saját tőke összege az osztalék-előleg megállapított összegének figyelembevételével sem csökken a jegyzett tőke összege alá."

A témával kapcsolatosan az alábbi kérdésekre keresünk választ:

3. A számviteli törvény változásai /24. dia

Gyakorlati kérdések a témával kapcsolatban

- Az osztalékelőlegről szóló döntést alá kell támasztani közbenső mérleggel, hiszen saját tőkét érintő kérdésről van szó. Az Szt. szerint 6 hónapig felhasználható a közbenső mérleg, eltérő jogszabályi rendelkezés hiányában. A Ptk. rendelkezik a közbenső mérleg készítés kötelezettségéről, azaz van eltérő jogszabályi rendelkezés.

➤ Hányszor használható fel egy közbenső mérleg osztalékelőleg fizetéséről szóló döntés alátámasztására?

Szt. 40. § (3) Ha a legutolsó beszámolóval lezárt üzleti év mérlege, illetve a – 21. § szerinti – közbenső mérleg a külön jogszabályban meghatározott időtartamon belül több kifizetés, ügylet alátámasztására is szolgál, a feltételek vizsgálata során azokat együttesen (egybe számítva) kell figyelembe venni.

Válasz: Nincs korlát a felhasználások számosságát tekintve! A 6 hónapnál nem régebbi közbenső mérleg felhasználható többször, azaz alkalmazni kell ilyenkor az Szt. 40. § (3) bekezdését.¹

3. A számviteli törvény változásai /25. dia

Gyakorlati kérdések a témával kapcsolatban

- Osztalékelőleg esetében a döntés (határozat) vagy a kifizetés időpontja a mérvadó a 6 hónapos figyelembe vehetőség tekintetében?

Válasz:

A Ptk. az osztalékelőleg kifizethetősége tekintetében nem rendelkezik a 6 hónapos időtartamról, csak arról, hogy közbenső mérleggel kell alátámasztani az osztalékelőleg fizetéséről szóló határozatot. Az Szt. szabályai tartalmaznak ilyen előírást a 40. § (3) bekezdésben. Így megállapíthatjuk, hogy a Ptk. csak a határozat meghozatalára vonatkozóan állapít meg szabályokat és itt nem foglalkozik a tényleges kifizetés kérdésével. Egyébként pedig miért hozna egy cég ilyen határozatot, ha mégsem fizeti ki az osztalékelőleget? A határozat és annak pénzügyi teljesítése ettől még időben eltérhet, a kérdés az, hogy milyen időtávon. Az erre adott válasz is megtalálható a Ptk. 3:186. § (1) bekezdésében, hiszen előleget fizetni két, egymást követő beszámoló elfogadása közötti időszakban lehet. A tényleges kifizetés tényét befolyásolja még az az általános szabály, amely a Ptk. 3:184. § (1) bekezdésében található:

(1) ...Nem kerülhet sor kifizetésre, ha a társaság helyesbített saját tőkéje nem éri el vagy a kifizetés következtében nem érné el a társaság törzstőkéjét, továbbá, ha a kifizetés veszélyeztetné a társaság fizetőképességét.

¹ Az NGM Számviteli Főosztályának véleménye szerint a Ptk. nem tartalmaz olyan előírást, amely szerint minden egyes osztalékelőleggel kapcsolatos döntés alátámasztására új közbenső mérleget kellene készíteni.

3. A számviteli törvény változásai /26. dia

Gyakorlati kérdések a témával kapcsolatban

- Decemberben elkészített közbenső mérleg alapján mérlegkészítés előtt (január-május hónapokban) hozhatnak-e döntést osztalékelőleg kifizetéséről?
3:186. § [Az osztalékelőleg] (1) A taggyűlés két, egymást követő beszámoló elfogadása közötti időszakban osztalékelőleg kifizetéséről határozhat, ha
Válasz: A Ptk. vonatkozó konkrét előírása alapján hozhatnak ilyen döntést.
- Mérlegkészítés előtt készíthető-e közbenső mérleg az előző üzleti év tekintetében egy osztalékelőlegről szóló határozat alátámasztására?
Válasz: Igen, mivel a Ptk. ebből szempontból diszpozitív, azaz nincs konkrét tiltás.

Példák a maximálisan kifizethető osztalékelőlegre a Ptk. és az Szt. szabályai szerint.

3. A számviteli törvény változásai /26a. dia

Egy vállalkozás közbenső mérleget készített 20X1. szeptember 30-ai fordulónappal az osztalékelőlegről szóló döntésének alátámasztására. A közbenső mérleg az alábbi adatokat tartalmazta a saját tőke tekintetében:

(Az egyes oszlopokban található adatok különböző helyzeteket kívánnak bemutatni!)

20X1. szeptember 30.

Megnevezés	A	B	C	D	E
Jegyzett tőke	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000
Tőketartalék	0	0	2 000	2 000	0
Eredménytartalék	3 000	3 000	3 000	- 3 000	3 000
Lekötött tartalék	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000
Tárgyévi adózott eredmény	1 000	- 1 500	- 2 000	4 000	2 000
Jegyzett, de még	0	0	- 1 500	- 1 500	- 1 500
Osztalékelőleg (Ptk. szerint)					
Osztalékelőleg (Szt. szerint)					
Ténylegesen kifizethető¹					

Megoldás:

Megnevezés	A	B	C	D	E
Jegyzett tőke	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000
Tőketartalék	0	0	2 000	2 000	0
Eredménytartalék	3 000	3 000	3 000	- 3 000	3 000
Lekötött tartalék	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000
Tárgyévi adózott eredmény	1 000	- 1 500	- 2 000	4 000	2 000
Jegyzett, de még	0	0	- 1 500	- 1 500	- 1 500
Osztalékelőleg (Ptk. szerint)	3 000	1 500	1 500	0	3 000
Osztalékelőleg (Szt. szerint)	4 000	1 500	1 000	1 000	3 500
Ténylegesen kifizethető¹	3 000	1 500	1 000	0	3 000

¹ A kézirat leadásának időpontjában érvényes szabályok szerint.

3. A számviteli törvény változásai /26b. dia

Példa a közbenső mérleg többes felhasználására/ 1. feladat

Egy Zrt. 20X1. év július 30-ai fordulónapra közbenső mérleget készített, melynek alapján osztalékelőleg kifizetéséről szóló döntést hoztak. Ennek összege 3 000 eFt volt. 20X1. szeptember 1-jén a közgyűlés felhatalmazta a vezetést saját részvények visszavásárlására. A döntés a lehetséges maximális saját részvények visszavásárlásáról szólt. Mennyi saját részvény visszavásárlására van fedezet az osztalékelőlegről szóló döntést követően?

(A jegyzett de, ... nem a Ptk. 3:162 §-a miatt keletkezett.)

Megnevezés	Közbenső mérleg osztalékelőleg fizetés előtt	Változás a közbenső mérleg saját tőkéjében
Jegyzett tőke	10 000	
Tőketartalék	1 200	
Eredménytartalék	4 000	- 3 000
Lekötött tartalék	2 000	
Tárgyévi adózott eredmény	1 000	
Jegyzett, de még	- 1 500	
Osztalékelőleg max. (Ptk. szerint)		
Osztalékelőleg max. (Szt. szerint)		
Szabad eredménytartalék (fedezet saját részvényre)		

Megoldás:

Megnevezés	Közbenső mérleg osztalékelőleg fizetés előtt	Változás a közbenső mérleg saját tőkéjében
Jegyzett tőke	10 000	
Tőketartalék	1 200	
Eredménytartalék	4 000	- 3 000
Lekötött tartalék	2 000	
Tárgyévi adózott eredmény	1 000	
Jegyzett, de még	- 1 500	
Osztalékelőleg max. (Ptk. szerint)	4 000	
Osztalékelőleg max. (Szt. szerint)	4 700	
Szabad eredménytartalék (fedezet saját részvényre)		1 700

3. A számviteli törvény változásai /26c. dia

Példa a közbenső mérleg többes felhasználására/ 2. feladat

A kiinduló helyzet azonos az előző példával, de először döntenek a saját részvények visszavásárlásáról. Legyen a visszavásárlásra felhasznált fedezet 1 700 eFt. Megváltozik az osztalékélelőlegre fordítható összeg az előző példához képest?

Megnevezés	Közbenső mérleg a fordulónapon	Saját részvények visszavásárlása miatti változás a saját tőkében	Aktualizált közbenső mérleg saját tőkéje
Jegyzett tőke	10 000		10 000
Tőketartalék	1 200		1 200
Eredménytartalék	4 000	- 1 700	2 300
Lekötött tartalék	2 000	1 700	3 700
Tárgyévi adózott eredmény	1 000		1 000
Jegyzett, de még	- 1 500		- 1 500
Osztalékélelőleg max. (Ptk. szerint)			
Osztalékélelőleg max. (Szt. szerint)			
Ténylegesen kifizethető¹			
Szabad eredménytartalék			

Megoldás:

Megnevezés	Közbenső mérleg a fordulónapon	Saját részvények visszavásárlása miatti változás a saját tőkében	Aktualizált közbenső mérleg saját tőkéje
Jegyzett tőke	10 000		10 000
Tőketartalék	1 200		1 200
Eredménytartalék	4 000	- 1 700	2 300
Lekötött tartalék	2 000	1 700	3 700
Tárgyévi adózott eredmény	1 000		1 000
Jegyzett, de még	- 1 500		- 1 500
Osztalékélelőleg max. (Ptk. szerint)			2 300
Osztalékélelőleg max. (Szt. szerint)			3 000
Ténylegesen kifizethető²			2 300
Szabad eredménytartalék	4 700		0, vagy 700

A Ptk. szerint ebben az esetben már nem fizethető ki 3 000 eFt osztalékélelőleg, az Szt. szerint még kifizethető lenne.

A jelenleg hatályos szabályok szerint a két érték közül a kisebb fizethető ki osztalékélelőlegként. A szabad eredménytartalék azért 0 vagy 700, mert osztalékélelőlegről szóló újabb döntés esetén nincs már fedezet, de más saját tőkét érintő döntés esetén van 700 szabad eredménytartalék.

¹ A kézirat leadásának időpontjában érvényes szabályok szerint.

² A kézirat leadásának időpontjában érvényes szabályok szerint.

3.2.2. Az egyes jogi személyek átalakulásáról, egyesüléséről, szétválásáról szóló 2013. évi CLXXVI. törvény módosítása

A számviteli törvény és az egyes jogi személyek átalakulásáról, egyesüléséről, szétválásáról szóló 2013. évi CLXXVI. törvény (továbbiakban: *Átalakulási törvény*) előírásai közötti összhangot meg kellett teremteni, emiatt módosításra kerültek a végleges vagyonmérleg és a végleges vagyonelemtár elkészítésének határidejére vonatkozó szabályok.

3. A számviteli törvény változásai /27. dia

Az Szt. és az Átalakulási törvény előírásai közötti összhang megteremtése érdekében történő pontosítás

Az egyes jogi személyek átalakulásáról, egyesüléséről, szétválásáról szóló 2013. évi CLXXVI. törvény 11. § (2) bekezdésében a „bejegyzését követő” szöveg helyébe a „bejegyzésének napját, illetve a jogi személy által az átalakulás időpontjaként meghatározott napot követő” szöveg lép.

A módosítás oka, hogy az eddigi szabályozás ellentmondott egymásnak. Az Átalakulási törvény a bejegyzés napját követő 90 napos határidőt írt elő, a Számviteli törvény szerint pedig az átalakulás napját követő 90 napon belül kellett a végleges vagyonmérlegeket összeállítani. Az Átalakulási törvény szabályai szerint előfordulhatott, hogy a cégbíróság bejegyezte az átalakulást július 31-én, szeptember 30-ai hatályossággal (ezt a fordulónapot kérte a társaság). Ekkor október 29-ig össze kellett állítani a végleges vagyonmérlegeket, amelyek fordulónapja szeptember 30-a volt. A Szt. korábbi, és a módosítás után az Átalakulási törvény szabályai alapján csak december 29-ig kell a végleges vagyonmérlegek összeállítani a bemutatott esetben.

3.2.3. A Kamarai törvény módosítása

A Magyar Könyvvizsgálói Kamaráról, a könyvvizsgálói tevékenységről, valamint a könyvvizsgálói közfelügyeletről szóló 2007. évi LXXV. törvény (továbbiakban: *Kamarai törvény*) is módosításra került.

3. A számviteli törvény változásai /28. dia

A Kamarai törvény módosítása

(A kamara)

„j) Szakértői véleményt alakít ki az adózás rendjéről szóló törvény 132. § (5b) bekezdése alapján az IFRS-ek szerinti számviteli elszámolás minősítését is igénylő feltételes adómegállapítás iránti kérelem esetén, a számviteli elszámolás minősítésére vonatkozóan.”

A kapcsolódó Art. módosítás:

161. § Az Art. 132. §-a a következő (5b) bekezdéssel egészül ki:

„(5b) A számviteli törvényben meghatározott IFRS-ek szerinti számviteli elszámolás minősítését is igénylő feltételes adómegállapítás iránti kérelem esetén a kérelemhez csatolni kell a Magyar Könyvvizsgálói Kamarának a számviteli elszámolás minősítésére vonatkozó szakértői véleményét.”

3.3. A Ptk. szerinti kötelező tőkeemelések gyakorlati problémái

A korlátolt felelősségű társaságokra vonatkozó minimális jegyzett tőke összegét a Ptk. 3 millió Ft-ban határozta meg. /3:161. § (4)/ Az ennél kisebb jegyzett tőkével rendelkező társaságok esetén döntést kell hozni a további működés feltételeinek megteremtéséről 2017. március 15-ig.

3. A számviteli törvény változásai /29. dia

Ptk. szerinti kötelező tőkeemelések gyakorlati problémái

Ptké 13. § (1) A Ptk. hatálybalépésekor bejegyzett, vagy a 9. § (1) bekezdése szerint bejegyzés alatt álló azon korlátolt felelősségű társaság esetén, **amelynek jegyzett tőkéje nem éri el a hárommillió forintot, a 12. § rendelkezéseit az e §-ban foglalt eltérésekkel kell alkalmazni.**

(2) Az (1) bekezdés szerinti korlátolt felelősségű társaság **legkésőbb 2017. március 15-éig köteles a törzstőkéjét megemelni vagy átalakulni, egyesülni azzal, hogy a tőkeemeléssel a Ptk. rendelkezéseinek alkalmazásával határozhat.**

(3) A (2) bekezdés szerinti döntésig a társaságnak a **Gt. rendelkezéseit kell alkalmaznia.** A társaságnak a (2) bekezdés szerinti döntéssel egyidejűleg kell döntenie a Ptk. rendelkezéseivel összhangban álló továbbműködéséről.

Megjegyzés: a kft.-knél csak a 3 millió forintos tőkeminimum alatti társaságokra vonatkozik az egyéves haladék, a tőkeminimum feletti kft.-k esetében a létesítő okirat megfelelő módosítására nyitva álló 2016. március 15-i véghatáridő nem változott.

A lehetséges döntési kimeneteket foglaljuk össze az alábbiakban, ha a kft. eddig a minimális 500 eFt-os jegyzett tőkével rendelkezett.

3. A számviteli törvény változásai /30. dia

A Kft-ék döntési lehetőségei a Ptk. előírásai alapján

- 1) A törzstőke felemelése pénzbeli és nem pénzbeli hozzájárulással.
- 2) Átalakulás betéti vagy közkereseti társasággá (formaváltás).
- 3) Egyesülés – összeolvadás, beolvadás.
- 4) Jogutód nélküli megszűnés – végelszámolás, kényszertörlesztés.

1) A törzstőke felemelése

A Törzstőke felemeléséről szóló döntést az új Ptk. szabályainak figyelembe vételével hozhatja meg a társaság. A 3:162. § lehetővé teszi, hogy az alapításkor, a tőkeemeléskor a pénzbeli hozzájárulást úgy szolgáltatassák, hogy a cégbírósa által bejegyzett törzstőkét a bejegyzésig a tagok ténylegesen nem fizetik be, hanem a tőkeemeléskor meghatározott határidőig a felhalmozott eredménytartalékból töltik fel a jegyzett, de még be nem fizetett tőkével szemben.

Az Szt. 2016. évi módosításakor megszűnt az akadály a közvetlen feltöltés előtt, ráadásul az Szt. tv. szerinti adómentességet is élvezzi a megoldás. A teljesítésig osztalék fizetési korlát lép be, amelyre csak a tárgyévi eredmény nyújthat fedezetet. Ez a változat lehetővé teszi, hogy a társaság beígéri a tőkeemelést, és egyébként nem tesz semmit a teljesítés érdekében, mert nincs nyeresége, amivel feltölthetne. Ilyen helyzetben belépnek majd a saját tőke kritikus értékére vonatkozó szabályok legkésőbb 2 év múlva, de ezzel is újabb haladék keletkezhet. Azt persze tudomásul kell venni, hogy a pénzbeli hozzájárulás befizetésére vonatkozó határidő vállalásaként hiába jelöltek meg a tulajdonosok pl. 10 évet, ha két év után sem képesek elérni a minimális jegyzett tőke összegét. Lásd a Ptk. 3:133. § (2) bekezdését:

3:133. § [Az átalakulás esetei és feltételei]

(2) Ha egymást követő két üzleti évben a társaság saját tőkéje nem éri el az adott társasági formára kötelezően előírt jegyzett tőkét, és a tagok a második év beszámolójának elfogadásától számított három hónapon belül a szükséges saját tőke biztosításáról nem gondoskodnak, e határidő lejártát követő hatvan napon belül a gazdasági társaság **köteles elhatározni átalakulását. Átalakulás helyett a gazdasági társaság a jogutód nélküli megszűnést vagy az egyesülést is választhatja.**

2) Átalakulás betéti vagy közkereseti társasággá

A jelenlegi hatályos előírások szerint a betéti és közkereseti társaság is jogi személynek minősül, de a Ptk. nem ír elő ezen vállalkozási formáknál minimális jegyzett tőke összeget. Az Kft. tehát, aki nem kívánja felemelni a jegyzett tőkéjét 500 eFt-ról 3 millió forintra, annak kézenfekvő megoldás az átalakulás választása.

3) Egyesülés – összeolvadás, beolvadás

A kft. dönthet úgy is, hogy összeolvad más jogi személlyel, vagy beolvad más jogi személybe. Mindkét megoldás mentesítheti a tőkeemelés végrehajtása alól, ha a jogutódok teljesítik a Ptk. által előírt minimum tőkére vonatkozó feltételeket.

4) Jogutód nélküli megszűnés – végelszámolás, kényszertörlesztés

A végelszámolással történő megszűnéshez hasonló helyzet áll elő akkor is, ha a Kft. nem tesz eleget a Ptk. szerinti előírásoknak, mivel nem hozza meg a szükséges döntést a tőke felemeléséről, ugyanis a cégbíróság a törvényességi felügyeleti eljárás keretében kezdeményezni fogja a kényszertörlési eljárást, ezen keresztül a társaság megszüntetését. A kényszertörlesztés szabályai gyakorlatilag azonosak a végelszámolással, illetve ha nem sikerül a végelszámolás szabályai szerint kiegyenlíteni a tartozásokat, akkor az eljárás felszámolásba mehet át.

3.4. Esettanulmányok a törzstőke témaköréhez

3. A számviteli törvény változásai /31. dia

Esettanulmány /1.

2015. évben nyereségesen gazdálkodott egy 500 eFt jegyzett tőkével rendelkező kft, ahol még nem módosították társasági okiratát – azaz nem emelte fel a jegyzett tőkéjét 3 millió Ft-ra.

Kérdés: hagyhat-e jóvá osztalékot a 2015. üzleti év tekintetében a tulajdonos, vagy ezt korlátozza az új Ptk. 3 000 eFt-os jegyzett tőke minimumára vonatkozó előírása, mivel azt nem éri el a társaság? A tőke felemelését 2017. március 15-ig tervezik végrehajtani.

Megoldás:

Az osztalékfizetésre vonatkozó szabályokat a Ptk. és a számviteli törvény határozza meg. Korlátozásra csak a Ptk. 3:162. §-ban van utalás, amikor a Kft. már döntött a társasági szerződésében arról, hogy hogyan kívánja teljesíteni a 3 000 eFt-os törzstőkére vonatkozó tőkeemelését. Ez a szabály azonban csak azokra a társaságokra tud vonatkozni, amelyek az új Ptk. hatálya alá helyeződtek a társasági szerződésük módosítása miatt. Ha nem történt módosítás, akkor a Gt. hatálya alá tartoznak és fizethetnek osztalékot függetlenül attól, hogy a törzstőkéjük nem éri el a 3 000 eFt-ot.

Az átmeneti rendelkezések (Ptké) sem tartalmazzak tiltást arra vonatkozóan, hogy ne lehetne osztalékot fizetni akkor, ha valaki a régi Gt. hatálya alá tartozik és nem éri el a törzstőkéje a 3 000 eFt-ot. Természetesen a régi Gt. és az Szt. osztalékfizetésre vonatkozó szabályait figyelembe kell venni ebben az esetben is. Ezt támasztja alá a Ptké 16. §-a is.

16. § A Ptk. rendelkezéseivel összhangban álló továbbműködés időpontjának napját megelőzően hozott társasági határozatok bírósági felülvizsgálatára a Gt. rendelkezéseit kell alkalmazni.

3. A számviteli törvény változásai /32. dia

Esettanulmány /2.

Egy vállalkozás úgy dönt, hogy 2017. február 28-ai fordulónapra vonatkozóan közbenső mérleget készít (az előző évi beszámoló elfogadását követően), amelyben a Jegyzett tőke 500 eFt, Eredménytartalék 100 eFt, az Adózott eredmény 2 400 eFt. A Sztv. 40. § (1) bekezdés b) pontja alapján tőkét emel 3 000 eFt-ra az eredménytartalék és az adózott eredmény terhére. Hogyan kell elszámolni a tőkeemelését (a cégbírósági bejegyzéskor) a kérdéses esetben, ha csak 100 eFt áll rendelkezésre az eredménytartalékban?

Megoldás:

Belső forrásból történő tőkeemelés könyvelése az Szt. 40. § (1) bekezdése alapján csak az eredménytartalék csökkentése révén valósulhat meg. A közbenső mérlegben kimutatott szabad eredménytartalékot ki lehet egészíteni az adózott eredménnyel, de csak a számítás szintjén. Ebből következően az eredménytartalék negatív lesz egészen addig, amíg az adózott eredmény átvezetésére nem kerül sor. Természetesen az üzleti év végén ez a szabály azt feltételezi, hogy a negatív eredménytartalékot az adózott eredmény ebben a tekintetben ellentételezi. Van hasonló példánk ilyen helyzetre. Pl. az anyavállalatnál, ahol a maximálisan kifizethető osztalék megállapításakor figyelembe vehető a mérlegkészítés időpontjáig elszámolt kapott (járó) osztalék. A maximálisan kifizethető osztalék meghaladja az eredménytartalék szabad összegét, de ez kiegészíthető a kapott osztalékkal, amelyet a bevételek között könyveltek a döntés évében. Ha kifizetik a maximális osztalékot, a tárgyév végén az eredménytartalék mindig negatív lesz e miatt, amit az adózott eredmény pozitívumának kell fedeznie. Ezért nem szerencsés megoldás, hogy az adózott eredményt csak a következő üzleti év nyitása után vezetjük át az eredménytartalékba és nem a fordulónapon.

3. A számviteli törvény változásai /33. dia

Esettanulmány /3.

A számviteli törvény 2016-tól alkalmazandó változásai következtében az osztalék előírásának időszaka és emiatt a könyvelési tételei is részben megváltoznak. A vállalkozók a számviteli politika és számlarend módosításával nem várhatnak 2017-ig, ezért a kérdés az, hogy mi lenne a helyes könyvelési tétele az osztalék előírásának 2016 után? Célszerű-e egy külön elszámolási számlát alkalmazni, esetleg az eddigi 4. Adózott eredmény elszámolási számlát használni, vagy magán a 4. Adózott eredmény, esetleg a 4. Eredménytartalék főkönyvi számlán kell elszámolni az osztalék előírását? A nyitást követően az adózott eredményt át kell vezetni az eredménytartalékba. Ezt követően számoljuk el az osztalékot, vagy ezen lépést megelőzően?

Példa: A magánszemélyek tulajdonosi döntése alapján 2017-ben az alábbi tételeket kellene könyvelni: 2016. évi adózott eredmény: 1 000 eFt.

- a) eset:** eredménytartalékot is bevonunk: 1. eredménytartalék bevonása osztalékfizetésre 500 eFt. 2. fizetendő osztalék 1 500 eFt (Eredménytartalékba átvezetendő összeg 0 Ft).
- b) eset:** eredménytartalékot nem vonunk be és nem fizetjük ki a teljes adózott eredményt osztalékként 1. fizetendő osztalék 500 eFt. 2. eredménytartalékba átvezetendő összeg 500 eFt.

Megoldás:

A 2016. évi beszámoló nem fog információt tartalmazni az osztalékról, mert a döntést 2017-ben hozták meg a tulajdonosok, könyvelni pedig csak a döntés évében lehet, azaz 2017-ben. Ezért a 2016. év után fizetendő osztalék forrása maga az eredménytartalék lesz 2017-ben, bár a mérlegkészítésig kapott (járó) osztalék figyelembe vehető a döntésnél és ki is fizethető. A 2016. évi eredményt 2017. január 1-jén nyitás utáni rendező tételként át kell vezetni az eredménytartalékba. A döntéskor az előző év tekintetében már csak eredménytartalékról beszélhetünk, ez lesz az osztalékfizetés alapvető forrása. **Itt tehát nincs értelme arról beszélni, hogy eredménytartalék igénybe vételre kerül, vagy nem, ez a fogalom már nem értelmezhető 2017-től.**

A kifizetendő osztalék előírása ezért az alábbiak szerint történik mindkét esetben:

T 4. Eredménytartalék – K 4. Osztaléktartozás (ERLK) a teljes összeggel.

A kifizethető osztalék maximumának meghatározása szempontjából az Sztv. 39. § 3a) bekezdése szerint figyelembe vehető a tárgyévben a mérlegkészítésig kapott osztalék. Ennek elszámolása a következő lesz

T 3. Elszámolási betét (3. Egyéb követelések) – K 9. Kapott (járó) osztalék, részesedés.

Ez az összeg ebben az évben (2017-ben) az eredményben található, és ezt ki is kell mutatni a fordulónapon az Adózott eredmény soron. **Nézzünk erre egy egyszerű számszaki példát:**

2016. évi adózott eredmény 100 eFt, Eredménytartalék 500 eFt. 2017-ben, a döntésig kapott (járó) osztalék legyen 200 eFt. A kifizetendő osztalék pedig legyen a maximum, amire fedezete van a cégnek.

Könyvelési tételek:

2017. január 1. Rendező tétel (átvezetés): T 4. Adózott eredmény – K 4. Eredménytartalék 100
Osztalék előírása a döntéskor 2017-ben:

T 4. Eredménytartalék – K 4. Osztaléktartozás (ERLK) 800 (600 ET + 200 Kapott osztalék)

Ebből az látszik, hogy **az eredménytartalék a fordulónapon negatív lesz**, mert a kapott osztalék még az eredményben van, amit csak 2018-ban lehet majd átvezetni rendező tételként az eredménytartalékba.

Mérlegben a fordulónapon (2017. december 31-én) a saját tőke érintett elemei:

Eredménytartalék – 200, Adózott eredmény + 200

Év közben ezek egymással szemben nem vezethetők össze, mert akkor meghamisítjuk az eredménykimutatás szerint keletkezett jövedelem bemutatását a 2017. üzleti évben. Látszik a mérleg saját tőke részéből, hogy a kifizetett osztalék forrása a tárgyévben realizált adózott eredmény volt. Mivel kifizetésre került, ezért a saját tőke értéke ebben a tekintetben 0 lesz.

3. A számviteli törvény változásai /34. dia

Esettanulmány /4.

Egy Társaság egyik tulajdonosa 20X3. március hónapban 400 mFt értékben eszközöket apportált és adott át, majd 2013. április hóban 160 mFt értékben egy követelést is apportált. A két lépcsőben megvalósított tőkeemelést a Cégbíróság 20X3. április hónapban bejegyezte.

A területi törvényszék 20X3. május 29-én az alaptőke emelés végrehajtását felfüggesztette, majd az illetékes Ítéltábla jogerősen helyben hagyva a Törvényszéki döntést, az alaptőke emelést semmissé tette 20X4-ben. Az ítélet 20X4. októberben jogerőre emelkedett.

A Társaság ügyvédje levélben felhívta a cégvezetés figyelmét arra, hogy intézkedjen az eredeti állapot helyreállításának számvitelben történő megjelenítéséről – a jogerős perbírósági ítéletnek megfelelően – a semmissé vált alaptőke emelés könyvekben történő elszámolásáról.

A Társaság ügyvédje 20X4. decemberében, majd ismételtén 20X5. március hónapban benyújtotta a Cégbírósághoz az alaptőke leszállításával kapcsolatos iratokat. A Cégbíróság a mai napig nem adott ki végzést. Az eszközök visszaadására eddig a pillanatig nem került sor.

Kérdés: Mi a helyes eljárás? Kivezethetők-e a könyvekből az apportált és meglévő eszközök és a kötelezettségek az önellenőrzés szabályai szerint, vagy más módon rendezendő az elszámolás?

Megoldás: Tekintettel arra, hogy nem áll rendelkezésre a tőkeemelést semmissé tevő bírósági végzés, feltételezzük, hogy ez a végzés csak arról szól, hogy a tőkeemelés maga semmis, a cég vezetésének pedig meg kell tennie a szükséges lépéseket annak érdekében, hogy ez a cégbejegyzésből ki is derüljön. Mivel a tőkeemelés bejegyzésre került a cégbíróságon, erről a hitelezők, a tulajdonosok tudomással bírtak, számukra ez az információ áll rendelkezésre. Joggal gondolhatja tehát egy hitelező, hogy a céginformáció valós saját tőke helyzetet mutat. Ezt a tőkehelyzetet csak a cégbíróságon keresztül lehet megváltoztatni a szükséges dokumentumok benyújtásával.

A saját tőkét megtestesítő eszközök kivezetéséről tehát addig nem lehet szó, amíg a tőkeleszállítást a cégbíróság be nem jegyezte, vagy valamilyen formában a felemelt jegyzett tőkét nem törölte. Ebből következően az eszközök sem vezethetők ki a könyvekből, mivel a vagyon átadásának nincs meg a jogalapja. A jegyzett tőkéből is akkor lehet kötelezettség, ha a cégbíróság a tőkeemelés kivezetése miatt, a cégbírósági nyilvántartásban csökkentette a jegyzett tőkét. Ha ez megtörtént, és a semmisség alapján az eredeti állapotot kell helyreállítani, akkor önellenőrzésre lesz szükség.

Itt a Sztv. 3. § (3) bekezdés 2. pontja szerint kell eljárni, mert utólag változtak meg a szerződés körülményei.

3. A számviteli törvény változásai /35. dia

Esettanulmány /5.

Egy 100 mFt jegyzett tőkével rendelkező vállalkozás egyik tulajdonosa tőke kivonással együtt járó jegyzett tőke leszállítással kívánja kivonni saját tőkéjét. A társaság saját tőkéje a kivonás előtt 60 mFt, Eredménytartaléka – 40 mFt. A tulajdonos 5%-os tulajdoni hányaddal rendelkezik.

Hogyan történik ebben az esetben a tőke kivonása, ha a megmaradó tulajdonosok pénz kifizetésével teljesítik a kötelezettségüket?

Megoldás:

A tőke kivonás a szabályok szerint a jegyzett tőkén felüli vagyoni fedezetből történhet. Ez azt jelenti, hogy a jegyzett tőkén felüli vagyoni fedezetből arányosan kell elszámolni a tulajdonosokkal a nekik járó névérték feletti összeget. Ezt támasztja alá az Szt. alábbiakban idézett bekezdése:

Sztv. 37. § (2) bekezdés f) pontja:

(2) Az eredménytartalék csökkenéseként kell kimutatni:

f) a tőke kivonással megvalósított jegyzett tőke leszállításához kapcsolódó – a jegyzett tőke leszállításával arányos – eredménytartalék-kivonás összegét,

Milyen előírásokat tartalmaz a Ptk?

3:202. § [A törzstőke leszállításáról szóló határozat]

(1) **A társaság tőke kivonás**, veszteségrendezés vagy a saját tőke más elemeinek növelése céljából, a tagok legalább háromnegyedes többséggel meghozott határozatával elhatározhatja a törzstőke leszállítását. A törzstőke kötelező leszállítása esetén a határozatot a társaság taggyűlése az e törvényben meghatározott ok bekövetkeztéről való tudomásszerzéstől számított harminc napon belül köteles meghozni.

(3) **A törzstőke-leszállítás összege az egyes tagok törzsbetéteit törzsbetéteik arányában csökkenti.**

A Ptk. 3:309. § (6) bekezdése szerint: Az alaptőke tőke kivonással történő leszállításakor a részvényeseket megillető összeg megállapítása során számításba kell venni – az alaptőke csökkenése arányában – az alaptőkén felüli vagyoni összegét is. **Ha a saját tőke kevesebb, mint az alaptőke összege, az alaptőke tőke kivonással történő leszállítása előtt először a veszteség rendezése miatti alaptőke-leszállításról kell dönteni.**

A **törzstőkéből történő tőke kivonás** esetét a Ptk. csak az általános szabályokon keresztül szabályozza, nincsenek különös előírások. Ez azt jelenti, hogy a kérdéses esetben egy kft-nél végre lehet hajtani a törzstőke leszállítását úgy, hogy a jegyzett tőkéből keletkező kötelezettséget csökkenteni kell az arányos eredménytartalék összegével és a különbséget kifizethető. Jegyzett tőke arányos része 5 mFt, eredmény-tartalék arányos része 2 mFt, kifizethető 3 mFt (a 60 mFt 5%-a).

Az **alaptőkéből történő tőke kivonás** esetét részvénytársaság esetén sajátosan szabályozza a Ptk. Ha a saját tőke kisebb a jegyzett tőkénél, akkor először ennek a veszteségrendezését kell teljes összegében végrehajtani, és csak utána lehet dönteni az 5%-os tulajdonosra eső arányos saját tőke érték kifizetéséről. A veszteségrendezés és a tőke kivonás cégbírósági bejegyzésére a szükséges feltételek teljesítését követően egy eljárás keretében kerülhet sor.

A döntés először a veszteségrendezésről szól, azaz a jegyzett tőkét le kell szállítani 40 mFt-tal. A 60 mFt 5%-ka 3 mFt, ez fizethető ki. A két megoldás tehát azonos végeredményre vezet, de a Kft. esetében ilyen tőkeleszállításról szóló döntést nem kell meghozni. Az adott helyzetet vizsgálhatnánk akkor is, ha lenne pozitív tőketartalék, de a végeredmény számszakilag akkor sem térne el.