

2. lecke: Megalakultunk! Az előtársaság számvitele. Alapfogalmak. A főkönyvi számlák fogalma. A számlakeret fogalma. Az eszközök és források csoportosítása.

A gazdasági társaságokról szóló törvény, valamint a cégnyilvántartásról és a bírósági cégeljárásról szóló törvény előírásai alapján a cégbejegyzéssel érintett vállalkozások a cégjegyzékbe történő bejegyzéssel - a bejegyzés napjával - jönnek létre. Viszont az érintett vállalkozások e bejegyzést – vagy annak elutasítását - megelőzően már működhetnek (kivéve a hatósági engedélyhez kötött tevékenységeket - így például a gyógyszertárak létesítése, üzemeltetése vagy a személytaxi-szolgáltatás- , melyeket csak a bejegyzést követően folytathatnak).

A vállalkozások bejegyzéséig (vagy annak elutasításáig) terjedő időszakot nevezzük **előtársasági időszaknak**.

Az előtársasági időszak az alapítók által elkészített létesítő okirat ellenjegyzésétől, illetve közokiratba foglalásától a gazdasági társaság cégbejegyzéséig vagy a bejegyzés elutasításáról szóló cégbírósi határozat jogerőre emelkedéséig tart.

(Fentiekhez kapcsolódnak jogi tudnivalók, de jelen keretek közt a számvitelre helyezük a hangsúlyt!)

Az előtársasági formában való működés ideje alatt az eszközökben, forrásokban - ezek fogalmát kicsit később tisztázzuk - változások következnek be, ezeket pedig rögzíteni kell a társaság könyveiben.

E lecke keretében azt is megvizsgáljuk egy példán keresztül, hogy mit és hogyan kell könyvelnünk az előtársaságok kapcsán, de előljáróban tisztáznunk kell néhány fontos fogalmat!

A **kettős könyvvitel** – a számviteli törvényben foglaltak figyelembe vételével- a *gazdasági eseményeket* abból a szempontból rendszerezi, hogy *milyen hatással* vannak a *vállalkozás mérlegére*. E tekintetben *négyféle* gazdasági esemény jöhet szóba:

- valamely eszköz növekedésével egyidejűleg egy forrás nő, s ezáltal a mérleg főösszege is nő,
- valamely eszköz csökkenésével egyidejűleg egy forrás csökken, s ezáltal a mérleg főösszege is csökken,
- valamely eszköz növekedésével egyidejűleg egy másik eszköz csökken. Ebben az esetben csak az eszközök összetétele változik meg, a mérleg főösszege változatlan marad,
- valamely forrás növekedésével egy másik forrás csökken. Ekkor csak a források összetétele változik meg, a mérleg főösszege változatlan marad.

Ezeket a gazdasági esemény fajtákat - fenti sorrendben - nevezzük el A, B, C és D típusú eseményeknek!

A kettős könyvvitel keretében minden vagyontárgynak (eszköznek és forrásnak) nyilvántartást (főkönyvi számlát) nyitunk és valamennyi eseményt egyidejűleg kétféle módon rögzítünk: napló(k)ban – ez az *idősoros elszámolás*- és főkönyvi számlákon, azaz *számlasoros elszámolással*.¹

¹ A vállalkozások zöme már számítógépes programok segítségével könyvel, így lehetővé válik egyszeri adatbevitellel

Ennek az alapelvnek a megvalósulását biztosítja az egységes számlakeret törvényi előírása.

Itt időzzünk el egy kicsit, hiszen fentebb néhány olyan új kifejezéssel ismerkedtünk meg, melyek némi magyarázatra szorulnak. Íme:

- Idősoros elszámolás: a gazdasági műveletek időrendi sorrendben történő könyvviteli feljegyzését nevezzük így. Ennek könyvviteli eszköze a **napló**. A naplóban a könyvelési bizonylat alapján számoljuk el - *könyvelési tétel* formájában- az egyes gazdasági műveleteket, részekre bontva. A napló különböző formájú lehet, erre nincs kötelező előírás, de az alábbiakat mindenképpen tartalmaznia kell:

1. a sorszámot,
2. az időszakot (hónapot és napot),
3. a hivatkozásokat a tartozik és követel számlák főkönyvi számára,
4. a tartozik és követel számla megnevezését,
5. a szöveget (azaz a gazdasági esemény rövid leírását),
6. a számlák tartozik és követel összegét.

- Számlasoros elszámolás: a gazdasági események eszközök és források szerinti-főkönyvi számlákon történő- elszámolását nevezzük így.²

Az eszközök és források a vállalkozás működése, tevékenysége ideje alatt (szakszóval: az újratermelési folyamat során) állandó mozgásban vannak, mennyiségük, értékük, összetételük változik.

Ezeket a mozgásokat kiváltó változásokat nevezzük a gazdasági eseményeknek. Ezek folyamatosan megváltoztatják a könyvvitel legfontosabb dokumentumát, a mérleget.

Természetesen nem célunk az, hogy minden egyes gazdasági esemény után újra és újra elkészítsük a Mérleget – ez technikailag is nehezen lenne megoldható.

A Mérleg nem alkalmas a gazdasági események folyamatos nyilvántartására.

Egy-egy időszak végén mégis szükségünk van arra, hogy rendelkezésünkre álljon egy olyan új tartalmú Mérleg, amely az időszakban bekövetkezett eszköz - forrás változásoknak a hatásait tartalmazza.

Ennek érdekében ezeket a változásokat folyamatosan nyilván kell tartani.³

mindkét elszámolás elvégzése. A kézi könyvelés esetén azonban az idősoros és a számlasoros elszámolás markánsan elkülönül: a napló adatait a könyvviteli számlákra átmásoljuk. Az ún. átírásos könyvelés esetén a könyvviteli feljegyzéseket a számlán és a naplón egyszerre végezzük.

² A főkönyvi számla elnevezés még abból az időből származik, amikor ezeket a számlákat bekötött könyvben, a főkönyvben vezették.

³ Itt most eltekintünk attól, hogy a Mérleg- a könyvviteli nyilvántartások nélkül- csak leltár alapján is összeállítható.

Ezért az eszközöket és forrásokat a Mérlegből kiemeljük és állományukat, s ezek gazdasági események okozta változásait, eszköz- és forrás fajtánként külön-külön rögzítjük (azaz könyvviteli számlákon rögzítjük). Ezt a módszert nevezzük számlasoros elszámolásnak.

Ezt úgy képzelj el, hogy - például - a hűtőszekrényedben lévő harapnivalók mindegyikének nyitsz egy külön oldalt a noteszedben. Az adott lapnak adsz egy kódszámot - szándékosan nem beszélünk most főkönyvi számlaszámról - például a tejföl nálad az 1001-es számot viseli. Az ezzel a kódszámmal megjelölt lap baloldalára felírod azt az összeget, amennyiért a tejfölből vettél egy új adagot, jobb oldalra annak az értékét, amit megettél ebből.

A hűtőszekrényedben lévő finomságokat így fajtánként és értékben tartod nyilván, azaz könyvviteli számlákon.

- **Könyvviteli (főkönyvi) számla:** olyan kétoldalú kimutatás, amelynek egyik oldalán a növekedéseket, a másik oldalán a csökkenéseket számoljuk el. Ezáltal az azonos irányú változások összeadhatóak, és összegszerűségükben egymással is szembeállíthatóak.

A könyvviteli számla bal oldalát Tartozik (rövidítve „T”-vel jelöljük) oldalnak, míg a jobb oldalát Követel (azaz röviden „K”) oldalnak nevezzük.

Ha valamennyi könyvviteli számlát kis kétkaros mérlegnek képzelünk el, akkor a „Tartozik” oldalra könyvelt értékeket a bal serpenyőbe, a „Követel” oldalon rögzítetteket pedig a jobb serpenyőbe helyezzük.

A számlák két oldalára könyvelt tételek összegének különbsége az *egyenleg*.

A számla két oldalára könyvelt nagyobb forgalom határozza meg, hogy az adott főkönyvi számlának Tartozik vagy Követel jellegű egyenlege van.

Azaz: Tartozik a számla egyenlege akkor, ha a Tartozik oldalra könyvelt összeg meghaladja a Követel oldalra könyvelt összeget. Ellenkező esetben pedig Követel a számla egyenlege.

Ennek gyakorlására jó szolgálatot tesz az ún. főkönyvi vázlat - népszerű nevén az „akasztófa”-nyomatvány, ami beszerezhető a papírboltokban.

Könyvelés során (kontírozáskor) arról döntünk, hogy az adott gazdasági esemény mely főkönyvi számlákat, s azok melyik oldalát érintik. Azaz, a könyvelési tétel megszerkesztése, a *kontírozás* azt jelenti, hogy a gazdasági műveletek könyvelésekor mindig kettős feljegyzést végzünk. Minden könyvelési tételt úgy rögzítünk, hogy minden összeget, amelyet valamely könyvviteli számla (vagy számlák) Tartozik oldalára könyvelünk, egyidejűleg fel kell jegyezni a másik számla (vagy számlák) Követel oldalára is.

A számla oldalainak elnevezése ma már tartalmilag nem értelmezhető.⁴ A „Tartozik” oldal azt jelenti, hogy bal oldal, a „Követel” oldal pedig azt, hogy jobb oldal. Felmerül a kérdés, hogy a számla melyik oldalán tüntessük fel- azaz, melyik oldalára könyveljük- a növekedéseket és melyik oldalán tüntessük fel a csökkenéseket.

⁴ Az 1600-as években kialakult perszonális elméletben még tartalmi jelentést is tulajdonítottak a tartozik, illetve a követel oldalak elnevezésének Napjainkban azonban ez ilyesformán már nem értelmezhető.

Általánosságban, minden számlára érvényesen nem lehet válaszolni a kérdésre. Mindig az adott számla tartalma dönti el, hogy a növekedést, illetve a csökkenést a Tartozik vagy a Követel oldalon könyveljük-e.

A könyvelési tételnek az alábbi adatokat kell tartalmaznia:

1. a könyvelés kelte,
2. a gazdasági esemény keletkezésének időpontja,
3. a gazdasági művelet (esemény) megnevezése,
4. a számlakijelölés,
5. a könyvelendő összeg.

Összefoglalva tehát elmondhatjuk, hogy a kettős könyvvitel olyan könyvvezetési forma, amely a valóságnak megfelelően, folyamatosan, teljes körűen, zárt rendszerben rögzíti az eszközök és források értékében végbement változásokat. Ennek technikai eszköze a gazdasági események főkönyvi számlákon történő feljegyzése: mégpedig minden gazdasági eseményt egyidejűleg két főkönyvi számlán jelenítenek meg.

Azt a gazdasági- és gazdaságpolitikai, adópolitikai szükségszerűséget, hogy a gazdálkodó szervezetek könyvelésének adatai egymással összevethetőek legyenek- nemzetgazdasági szinten- a számvitel területén dolgozó szakemberek egy „nyelvet” beszéljenek- a számviteli törvény az *egységes számlakeret* előírásával biztosítja.

Mielőtt tisztáznánk az egységes számlakeret fogalmát, az alábbiakban egy jogelőd nélkül alapított társaság adataival könyveljük azt az esetet, amikor a társaságot bejegyezték, illetve a második esetben a társaság bejegyzését elutasították. Az egyszerűség kedvéért a számlákat csak számlaosztály szintű (1-től 9-ig terjedő) számozással és az érintett számla elnevezésével jelöljük. A számlakeret kapcsán foglalkozunk majd a számlaosztály, csoport, számla, stb. fogalmával is.

Esettanulmány

Az Édes Élet Cukrászda és Édesipari Termék-előállító Kft alapításával kapcsolatban az alábbi adatokat ismerjük:

1. 10.01-én a közokirat szerint a társaság alaptőkéje 34,5 millió Ft, ebből a termelő gépek, berendezések, járművek apportja 22,5 millió Ft, az alábbi felosztásban:

- termelőgépek	10,0 MFt
- üzlet berendezése, bútorzata	8,0 MFt
- tehergépjármű	4,5 MFt

.(Az apportáló áfát nem hárított át az apportot fogadó, alakuló társaságra.)
Az eszközök értékét a társasági szerződés részét képező apport lista dokumentálja.
2. a pénzeszközökből (12 millió Ft) jegyzéskor 30% (3,6 millió Ft) esedékes, amelyet a tagok megfizetnek (bevételi pénztárbizonylat vagy banki kivonat). A fennmaradó pénzbeli hozzájárulást a cégbírósaági végzés (bejegyzés) kézhezvételét követő három hónapon belül

kell a tagoknak megfizetniük.

3. 10.12-én az apportot a tagok a társaság rendelkezésére bocsátották,
4. 10.13-án megkapjuk az alapító okiratot készítő ügyvéd számláját (munkadíj, illetékek) 110 ezer Ft értékben. A számla nem tartalmaz áfát. Ezt azonnal át is utaljuk, a banki igazolás megérkezett.. (Bizonylat: számla, banki kivonat).
5. 10.13-án az apportot képező eszközöket üzembe helyezték (jegyzőkönyv, tárgyi eszköz analitika),
6. 10.20-án a társaság anyagot vásárolt 1 millió Ft + áfa értékben. Az anyagot 60 ezer Ft+áfa költségért szállították a társaság telephelyére (szállítólevél, számla, raktári bevételezési jegy, szállítók analitika).
7. 10.22-én a társaság kifizette az anyag beszerzésével és szállításával kapcsolatos tartozását (banki kivonat),
8. 10.25-én üzemanyagot vásárolunk a teherautóba, 10 ezer Ft+ áfa értékben, készpénzért (számla).
9. 10.31-én a társaság 600 ezer Ft+áfa értékben készített cukrászsüteményt a közeli szálloda jubileumi ünnepségére, a szálloda által tervezett kivitelben. Az előállított termékkel kapcsolatban az anyag költségén túl bérköltség nem merült fel, a tagok nem vettek fel bért, az előállítás költsége összesen 100 ezer Ft (megrendelő, szállítólevél, számla, vevők analitika),
10. 11.02-án a szálloda átutalta a vásárolt áru ellenértékét, a banki igazolás megérkezett,
11. 11.15-én a cégbíróság
 - a) bejegyezte a társaságot,
 - b) .a társaság bejegyzését elutasította

Könyvelés (ezer forintban)

- 1) ezek még csak az alapító okirat adatai, nincs könyvelendő gazdasági esemény. Ugyanis a még be nem jegyzett társaság esetében a jegyzett tőke fogalma még nem értelmezhető, a bejegyzésig nem szerepelhet összeg a jegyzett tőke soron. (A bejegyzés napjával, mint mérlegfordulónappal készített beszámoló azonban már tartalmazza ezt az adatot.)

<i>Sorszám</i>	<i>Gazdasági esemény</i>	<i>Tartozik számla</i>	<i>Követel számla</i>	<i>Összeg</i>	<i>Gazdasági esemény jellege</i>
2.	Tagok befizetik a pénzbeli hozzájárulást	3. Pénzeszközök	4 Egyéb rövid lejáratú kötelezettség	3.600	
3.	Az apport átvétele	1. Beruházások	4.Egyéb rövid lejáratú kötelezettség	22.500	
4.	Ügyvédi költség	5. Igénybe vett szolgáltatások	4. Szállítók	110	
	Átutaljuk az ügyvédi díjazást	4. Szállítók	3. Pénzeszközök	110	
5.	Az apport üzembe helyezése	1. Műszaki gépek, járművek	1. Beruházások	14.500	
		1. Egyéb berendezések	1. Beruházások	8.000	
6.	Anyagvásárlás, szállítási költség	2. Anyagok	4. Szállítók	1.000	
		4. Előzetes Áfa	4. Szállítók	250	
		2. Anyagok	4. Szállítók	60	
		4. Előzetes Áfa	4. Szállítók	15	
7.	Kifizetjük a szállítót	4. Szállítók	3. Pénzeszközök	1.325	
8.	Üzemanyagot vásárolunk	5. Anyagköltség	3. Pénzeszközök	10	
		4. Előzetes Áfa	3. Pénzeszközök	3	
9.	Árut értékesítünk	8. Értékesítés elszámolt önköltsége	2. Anyagok	100	
		3. Vevők	9. Értékesítés nettó árbevétele	600	
		3. Vevők	4. Fizetendő Áfa	150	
10.	A szálloda átutalta az áru ellenértékét	3. Pénzeszközök	3. Vevők	750	

<i>Sorszám</i>	<i>Gazdasági esemény</i>	<i>Tartozik számla</i>	<i>Követel számla</i>	<i>Összeg</i>	<i>Gazdasági esemény jellege</i>
11.	A végzésnapján könyvelendő gazdasági események				
	Időarányos értékcsökkenési leírás	5. Értékcsökkenés	1. Műszaki gépek, berendezések écs.	219	
		5. Értékcsökkenés	1.Egyéb berendezések, járművek écs.	108	
	Nyereség utáni társasági adó	89. Társasági adó	4. Társasági adó kötelezettség	5	
	Eredményszámlák zárása	4. Adózott eredmény	5,8 számlák	552	
		9. Számlák	4. adózott eredmény	600	
a.)	Bejegyezték a társaságot				
	Jegyzett és befizetett (átadott) tőke nyilvántartásba vétele	4. Egyéb rövid lejáratú kötelezettségek	4. Jegyzett tőke	26.100	
	Jegyzett, de be nem fizetett tőke nyilvántartásba vétele	4. Jegyzett, de be nem fizetett tőke	4. Jegyzett tőke	8.400	
b.)	A társaság bejegyzését elutasították				
	Az eredmény elszámolása a tulajdonosokkal szembeni kötelezettségként	4. Adózott eredmény	4. Tulajdonosokkal szembeni kötelezettség	48	
	A tulajdonosoktól az osztalékból levont adó (nyilatkozatuk alapján nem kell egészségügyi hozzájárulást levonni a kifizetésből)	4. Alapítókkal szembeni kötelezettségek	4. SZJA kötelezettség	12	
	Adókötelezettség befizetése, áfa visszaigénylése (adóhatóság visszautal)	4. SZJA kötelezettség	3. Pénzeszközök	12	
		4. Társasági adó	3. Pénzeszközök	5	
		3. Pénzeszközök	4. Áfa elszámolása	118	
	Visszaadjuk az alapítóknak az általuk átadott vagyont	4. Alapítókkal szembeni kötelezettség	1. Műszaki gépek	14.500	
		4. Alapítókkal szembeni kötelezettség	1. Egyéb gépek, berendezések	8.000	

<i>Sorszám</i>	<i>Gazdasági esemény</i>	<i>Tartozik számla</i>	<i>Követel számla</i>	<i>Összeg</i>	<i>Gazdasági esemény jellege</i>
		1. Műszaki gépek értéksökkenése	4. Alapítókkal szembeni kötelezettség	219	
		1. Egyéb gépek, berend. Écs.	4. Alapítókkal szembeni kötelezettség	108	
		4. Alapítókkal szembeni kötelezettség	2. Anyagok	960	
		4. Alapítókkal szembeni kötelezettség	3. Pénzeszközök	3.003	

Alapítókkal szembeni kötelezettség

Levont osztalékadó	12	Alapításkor pénzeszköz	3.600
		Alapításkor tárgyi eszköz	22.500
		Megszűnéskor osztalék	48
Tartozik forgalom	12	Követel forgalom	26.148
		Egyenleg (felosztható vagyon vagy)	26.136
Vagyon kiadása:			
- Műszaki eszköz	22.173		
- Anyag	960		
- Pénzeszköz	3.003		
T forgalom	26.148	K forgalom	26.148

Mielőtt elmélyedünk a számlakeret rejtelseiben, vizsgáljuk meg, mi is történt a cukrászda vagyonában az előtársasági időszakban! Az egyes gazdasági eseményeket – mint például az anyagbeszerzés vagy a beruházás - a későbbi leckékben az Édes Élet Cukrászda Kft adataival részletesen is tárgyaljuk.

Házi feladatként határozzuk meg az egyes gazdasági események jellegét - emlékszel, a négyféle lehetőséget jelöltük A,B,C és D betűkkel- és töltsük ki a könyvelés megfelelő oszlopát!

Ehhez azonban még meg kell tanulnod néhány fontos dolgot! Jelesül különbséget kell tudnod tenni az eszközök és források között, illetve ismerned kell ezek csoportjait. Az alábbiakban erről lesz szó!