

**BUDAPESTI KÖZGAZDASÁGTUDOMÁNYI ÉS
ÁLLAMIGAZGATÁSI EGYETEM**

**GAZDÁLKODÁSTUDOMÁNYI PH.D. PROGRAM
SZÁMVITEL SPECIALIZÁCIÓ**

**A RÉSZESEDÉS KISZŰRÉSES TŐKEKONSZOLIDÁLÁS
TÜKRÖZTETÉSE A SZÁMVITELI INFORMÁCIÓS
RENDSZERBEN**

PH.D. ÉRTEKEZÉS

NEMES TAMÁS

BUDAPEST 2001.

Tartalomjegyzék

1.	Bevezetés.....	4
2.	Fogalmi meghatározások.....	8
2.1.	Számvitel fogalmi meghatározása.....	8
2.1.1.	A számvitel kialakulása, fejlődése	8
2.1.2.	A számvitel fogalma.....	11
2.2.	A számviteli információs rendszer fogalmi meghatározása	12
2.3.	Konzolidálás fogalmi értelmezése.....	14
2.3.1.	Gazdasági alkalmazási rendszerek közötti kapcsolatok	17
2.3.2.	A konszern gazdasági alkalmazási rendszer értelmezése	25
3.	A konszolidálás lépései.....	30
3.1.	Előkészítő feladatok.....	30
3.1.1.	Konzern gazdasági alkalmazási rendszer kialakítása.....	30
3.1.2.	Mérlegképesség vizsgálata	33
3.1.2.1.	Elméleti meghatározottságok alapján összeállított egyedi beszámolók	33
3.1.2.2.	Szabályozó rendszerek alapján összeállított egyedi beszámolók	33
3.1.3.	Fordulónap egységesítése.....	34
3.1.4.	Egységes értékelés.....	35
3.1.5.	Valutaátszámítás.....	36
3.1.6.	Előkészített adatok	37
3.2.	Tőkekonzolidálás.....	38
3.3.	Adóssággkonzolidálás	40
3.4.	Közbenső eredmények konszolidálása.....	41
3.5.	Realizációs bevételek, realizációs ráfordítások konszolidálása.....	42
3.6.	Konzolidálás miatti adókülönbözet	42
4.	Nemzetközi és hazai szakirodalmi áttekintés.....	44
4.1.	Elméleti és módszertani áttekintés.....	45
4.1.1.	Teljes konszolidálási elméletek	47
4.1.1.1.	Egyszeri részesedés kiszűrésre épített elméletek.....	47
4.1.1.1.1.	A purchase elméletek.....	48
4.1.1.1.1.1.	Parent Company elmélet	50
4.1.1.1.1.1.1.	A könyv szerinti érték módszer	51
4.1.1.1.1.1.2.	Az újraértékelt érték módszer	52
4.1.1.1.1.2.	Entity elmélet	54
4.1.1.1.1.2.1.	Egység módszer	54
4.1.1.1.2.	A pooling of interests elmélet.....	55
4.1.1.2.	Többszöri részesedés kiszűrésre épített elmélet	56
4.1.1.2.1.	Eredménysemleges elmélet	56
4.1.2.	Kvóta szerinti konszolidálási elmélet.....	57
4.2.	Szabályozó rendszerek áttekintése	58
4.2.1.	EGK 7. számú irányelve.....	58
4.2.2.	Nemzetközi Számviteli Standardok.....	63
4.2.3.	A Német Kereskedelmi Törvénykönyv előírásai.....	67
4.2.4.	Magyar számviteli szabályozás	71
4.2.5.	Szabályozó rendszerek összehasonlítása	80
5.	Részesedés kiszűréses tőkekonzolidálás.....	83
5.1.	Az egyedi és a konszolidált éves beszámoló.....	83
5.2.	A tőkekonzolidálás előkészítő feladatai	84
5.2.1.	Tőkekonzolidálás előtti korrekciók.....	84
5.2.1.1.	Iterációs módszer.....	86
5.2.1.2.	A mátrix módszer	86
5.3.	A tőkekonzolidálás bázis időpontjai.....	88
5.3.1.	Megszerzés időpontja.....	89
5.3.1.1.	Megszerzés egy időpontban.....	90
5.3.1.2.	Megszerzés időpontok sorozatában	90
5.3.1.2.1.	A minősített gazdasági alkalmazási rendszerré válás időpontja	90
5.3.1.2.2.	Időpontok sorozata	90
5.3.2.	Fordulónapi időpont	91
5.4.	A tőkekonzolidálás módszerei.....	93

5.4.1.	Tőkekonsolidálás módszereinek alapelemei	93
5.4.2.	Tőkekonsolidációs különbözetek	95
5.4.3.	Könyv szerinti érték módszer	95
5.4.4.	Újraértékelt érték módszer	96
5.5.	Részesedés kiszűrési tőkekonsolidálás megvalósítása	98
5.5.1.	Konszern gazdasági alkalmazási rendszer elemei	98
5.5.2.	Első konszolidálás	99
5.5.2.1.	Könyv szerinti érték módszer rejtett tartalékok rejtett terhek feltárása nélkül	100
5.5.2.1.1.	Megszerzési értékviszony alkalmazása	100
5.5.2.1.2.	Fordulónapi értékviszony alkalmazása	101
5.5.2.2.	Könyv szerinti érték módszer rejtett tartalékok rejtett terhek feltárásával	102
5.5.2.2.1.	Rejtett tartalékok, rejtett terhek meghatározásának elvei	103
5.5.2.2.1.1.	Arányosság elve	103
5.5.2.2.1.2.	Lényegesség elve	103
5.5.2.2.1.3.	Valódiság elve	104
5.5.2.2.1.4.	Likviditás elve	104
5.5.2.2.1.5.	Basket purchase elv	104
5.5.2.2.2.	Megszerzési értékviszony alkalmazása	104
5.5.2.2.3.	Fordulónapi értékviszony alkalmazása	105
5.5.2.3.	Újraértékelt érték módszer	105
5.5.2.3.1.	Megszerzési értékviszony alkalmazása	106
5.5.2.3.2.	Fordulónapi értékviszony alkalmazása	106
5.5.2.4.	Kisebbségi tulajdonosok kezelése	106
5.5.2.5.	Befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer saját tőke változásának kezelése	107
5.5.3.	Követő konszolidálások	109
5.5.4.	Konszern gazdasági alkalmazási rendszerből való kikerülés	110
5.5.5.	Egyéb változások a konszern gazdasági alkalmazási rendszer elemei között	111
6.	A tőkekonsolidálási gyakorlat vizsgálata	113
6.1.	Az empirikus vizsgálat terjedelme	113
6.2.	A vizsgálat során alkalmazandó eljárások, módszerek	113
6.2.1.	Alapvető statisztikai vizsgálatok	114
6.2.2.	Sokváltozós statisztikai eljárások	114
6.2.3.	Kutatási témával kapcsolatos vizsgálatok	116
6.3.	Hipotézisek felállítása és bizonyítása	116
7.	Összefoglalás	127
8.	Irodalomjegyzék	130
9.	Kapcsolódó jogszabályok	135
10.	Mellékletek	136
10.1.	Kérdőív konszolidált beszámolót készítő vállalkozások részére	136
10.2.	Értékek hozzárendelése a kérdőív válaszaihoz	138
10.3.	A kérdőívre beérkezett válaszok értékei	140
10.4.	Alapvető statisztikai vizsgálatok értékei és ábrázolása a kérdőív alapján meghatározott változókra	142
10.5.	Faktoranalízis értékei és ábrázolása a kérdőív alapján meghatározott hipotéziseket értékelő változókra	173
10.6.	Klaszteranalízis eredménye a faktoranalízis során meghatározott faktorok alapján	178
10.7.	Klaszteranalízis eredménye a vállalkozások nagyságrendi mutatói alapján	185
10.8.	Alapvető statisztikai vizsgálatok a klaszteranalízis során meghatározott csoportokba tartozó vállalkozásokra	189
10.8.1.	Kiinduló adatállományok	189
10.8.1.1.	Kiinduló adatállomány az A. csoportba tartozó vállalkozásora	189
10.8.1.2.	Kiinduló adatállomány a B. csoportba tartozó vállalkozásora	190
10.8.2.	Alapvető statisztikai vizsgálatok eredménye és ábrázolása az A. csoportba tartozó vállalkozásokra	192
10.8.3.	Alapvető statisztikai vizsgálatok eredménye és ábrázolása a B. csoportba tartozó vállalkozásokra	220

1. Bevezetés

A piacgazdaságokban egy gazdasági alkalmazási rendszer létrejöttének, alapításának számtalan célja, oka lehet. Kutatásom során a kizárólag azon gazdasági alkalmazási rendszerekkel foglalkozom, amelyek létrejöttének alapvető, hosszú távú célja az üzleti tevékenységen keresztül a profitszerzés, a tevékenység folyamatos fenntartása. A gazdasági alkalmazási rendszer nyereséges működésének rendkívül sok társadalmi, gazdasági feltétele van, azonban a helyes gazdasági döntések meghozatalának alapvető eleme a megfelelő információval való rendelkezés és ezen információk helyes felhasználása. A gazdasági rendszer szereplői számára, döntéseik meghozatalához az információk jelentős részét biztosíthatja a megfelelően megtervezett és kialakított számviteli információs rendszer, ebből adódóan kutatásomat a számviteli információs rendszer immanens elemeire¹ építve építettem fel, ebből adódóan az értekezésemben az erre alapozott fogalmi meghatározottságokat használom. A számviteli információs rendszer által szolgáltatott adatösszefüggések egyik fontos eleme az egyedi éves beszámoló, amely egy jogilag önálló gazdasági alkalmazási rendszer vagyoni, pénzügyi jövedelmi helyzetéről ad – valamilyen feltételrendszer mellett – megbízható és valós képet. A gazdasági alkalmazási rendszerek közgazdaságtani szerepük betöltésekor egymással kapcsolatba lépnek, egymással kölcsönhatásban állnak. Amennyiben egy gazdasági alkalmazási rendszer, irányítási, ellenőrzési jogot szerez egy másik gazdasági alkalmazási rendszer felett, a közöttük lévő kölcsönhatás eredményeként kialakulhat olyan kapcsolat, amely alapjául szolgálhat annak, hogy gazdasági működésüket tekintve egyetlen gazdasági alkalmazási rendszerként működnek. Továbbá, ha egy gazdasági alkalmazási rendszernek, minősített irányítási, ellenőrzési, befolyásolási lehetősége van egy másik gazdasági alkalmazási rendszer felett, és ezt kihasználja gazdasági tevékenysége során, abban az esetben a gazdasági alkalmazási rendszer egyedi éves beszámolójában megjelenik az adott és az irányított, ellenőrzött gazdasági alkalmazási rendszer, továbbá a független szereplők közötti gazdasági teljesítmények tükröztetése. A gazdasági rendszer információs igényeinek széles körű kielégítése, a gazdasági alkalmazási rendszerek tevékenységének hatékonyabb megítélése érdekében, szükség van azon gazdasági teljesítmények visszatükröztetésére, amelyekből ki vannak szűrve az irányításból, befolyásolási

¹ Forrás: Dr. Malasics András: Számviteli információs rendszer adatvetületének tervezési alapvetése

lehetőségből adódó gazdasági teljesítmények. Nemcsak a jogilag, hanem a gazdaságilag önálló gazdasági alkalmazási rendszerek vagyoni, pénzügyi, jövedelmi helyzetének bemutatására is szükség van, ezért kerül sor az ún. konszern gazdasági alkalmazási rendszeri, konszolidált éves beszámoló összeállítására, amelyben megjelenő adatösszefüggések az egymással meghatározott kapcsolatban álló gazdasági alkalmazási rendszereket, mint egy gazdaságilag önálló gazdasági alkalmazási rendszer vagyoni, pénzügyi, jövedelmi helyzetét mutatja be.

A konszolidálás alapelve, hogy a jogilag önálló, de gazdaságilag nem független gazdasági alkalmazási rendszereket, úgy kell bemutatni, mintha a gazdasági alkalmazási rendszerek jogilag is egységnek minősülnének és a gazdasági alkalmazási rendszerekről, mint egyetlen gazdasági alkalmazási rendszerről kell információkat szolgáltatni az információs érdekhordozók, felhasználók számára. A számviteli információs rendszer keretén belül a rendszeres, éves beszámoló készítésének a hazai és nemzetközi gyakorlatban elterjedt általános oka, a gazdasági alkalmazási rendszer vagyoni, pénzügyi, jövedelmi helyzetének – dinamikus mérlegelmélet feltételrendszere mellett – megbízható és valós bemutatása. Az összevont, konszolidált éves beszámoló készítésének a hazai és nemzetközi gyakorlatban elterjedt általános célja a konszern gazdasági alkalmazási rendszert, mint egyetlen gazdasági alkalmazási rendszert bemutatni, a jogilag elkülönült, de egymással döntő irányítási-ellenőrzési kapcsolatban álló, gazdaságilag egymástól függő egységek, együttes, tényleges – dinamikus mérlegelmélet feltételrendszere melletti – vagyoni, pénzügyi, jövedelmi helyzetének megállapítása.

A konszolidált éves beszámoló elkészítésére, a konszern gazdasági alkalmazási rendszer bemutatására vonatkozóan a gyakorlatban két változat alakult ki. Az egyik, amely az USA-ban jellemző gyakorlat, hogy a gazdaságilag egy konszern gazdasági alkalmazási rendszerhez tartozó jogi egységek, önálló számviteli információs rendszert alakítanak ki, a gazdasági alkalmazási rendszert a gazdasági, és nem a jogi egység alapján kezelik, ezáltal a számviteli információs rendszer által rendelkezésre bocsátott éves beszámoló a konszolidált éves beszámoló. A másik változat, amellyel kutatásom során foglalkozom, az európai gyakorlatban elterjedt elmélet és módszertan, amikor a jogilag önálló gazdasági alkalmazási rendszerek számviteli információs rendszere által rendelkezésre bocsátott beszámolóikból nyert adatösszefüggések alapján kerül meghatározásra a konszern gazdasági alkalmazási rendszer, konszolidált éves beszámolója. A konszolidálás egyik legtöbb vitára okot adó és a számviteli elveknek,

elméleteknek legnehezebben megfeleltethető része a tőkekonzolidálás, amelynek egyik területével a részesedés kiszűrési tőkekonzolidálás elméletével és módszertanával fogok a következőkben foglalkozni. A kutatásom kapcsolódik a tőkekonzolidálással és a számviteli információs rendszerrel kapcsolatos nemzetközi és hazai kutatásokhoz. A számviteli információs rendszer meghatározottságai alapján kívánom felépíteni a részesedés kiszűrési tőkekonzolidálás elméleti és módszertani áttekintését és elemzését.

Kutatásom során az egyedi beszámolóknak megjelenő problémákkal, a jogilag önálló gazdasági alkalmazási rendszerek számviteli információs rendszerének problémáival kiemelten nem foglalkozom, az egyedi beszámolók által rendelkezésre bocsátott adatösszefüggéseit adottnak veszem, azonban az ezekben rejlő, számviteli információs rendszerrel, konszolidálással kapcsolatos problémákat felvetem. A számviteli információs rendszer immanens elemeire építve, meghatározottságaiból kiindulva, a részesedés kiszűrési tőkekonzolidálást a dinamikus mérlegelmélet meghatározottságai alapján, a realizációs elvre épített modell keretében, e modell tükröztetési követelményeiben vizsgálom. Nem foglalkozom a többi számviteli filozófia meghatározottságaival, ezek által meghatározott követelményrendszerrel. Az értekezésemben a problémák felvetése és a lehetséges megoldások számba vétele során, alapvetően az elméleti háttérből, az alapfilozófiákból, elméleti meghatározottságokból kiindulva vizsgálom, hogy a számviteli információs rendszer által rendelkezésre bocsátott adatösszefüggések mikor közelítenek legjobban a „megbízható, valós kép” fogalmához, erre kívánom felépíteni elméleti téziseimet.

A nemzetközi és hazai gyakorlatban a konszolidálás rendszerének megjelenési formája általában valamilyen szabályozó rendszerben (jogszabály, standard, irányelv stb.) valósul meg. Ezen szabályozó rendszerek által meghatározott tükröztetési követelmények nyilvánosak, azonban a szabályozó rendszerek elemzésekor² számtalan elméleti problémával találkozhatunk, amelyekből megállapítható, hogy rengeteg helyen megsértik a számvitel elmélet által meghatározott tükröztetési követelményeket. A helyesen megtervezett, kialakított és működtetett számviteli információs rendszerek – amelyek túlléptek a szabályozó rendszereken és az elméleti szempontból helyes tükröztetési követelményeket határozzák meg – által nyújtott adatösszefüggések helyett, a gyakorlatban általában kizárólag a szabályozó rendszerek előírásait veszik figyelembe

² Forrás: Dr. Malasics András: Számviteli információs rendszer adatvetületének tervezési alapvetése

a számviteli információs rendszerek tervezésekor. Kutatásom első részében a számviteli információs rendszer immanens elemeiből és a számvitel elmélet téziseiből kiindulva meghatározom és bizonyítom a részesedés kiszűrési tőkekonzolidálás elméleti téziseit.

A kutatásom empirikus vizsgálatokra alapuló részében a számviteltudomány téziseiből és az általam felállított elméleti tézisekből kiindulva, a részesedés kiszűrési tőkekonzolidálás gyakorlatban való megjelenését vizsgálom. Erre állítottam fel hipotéziseket, amelyek a részesedés kiszűrési tőkekonzolidálás hazai gyakorlatban való megjelenésére vonatkoznak. Az értekezésben a hipotéziseimet empirikus kutatással, statisztikai módszerekkel bizonyítottam, ezáltal az empirikus kutatás eredményeképpen a részesedés kiszűrési tőkekonzolidálás hazai gyakorlatban való megjelenésére vonatkozó téziseket állítottam fel.

2. Fogalmi meghatározások

2.1. Számvitel fogalmi meghatározása

2.1.1. A számvitel kialakulása, fejlődése³

A számvitel a gazdaság fejlődésével párhuzamosan fejlődött, már az ókori Görögországban⁴ és Rómában⁵ – sőt a fejlődéstörténeti munkák már az időszámításunk előtti idősakra is visszavezetnek – megjelentek a kereskedelmi nyilvántartások, amely elvezetett az üzleti tevékenység rendszeres feljegyzéséhez, majd a kettős könyvvitelhez. Az első számviteli munkát Benedetto Cotrugli írta 1458-ban, azonban ez nyomtatásban csak a következő században jelent meg, az első nyomtatásban megjelent számviteli munkának Lucas Paciolo 1494-ben megjelent „Summa de Aritmetica, Geometrica, Proportioni, o Proportionalista” című matematikakönyve tekinthető, amelynek utolsó fejezete könyvvitel volt. Paciolt gyakran nevezik a kettős könyvvitel atyjának. Neki tulajdonítják a kettős könyvvitel rendszerének feltalálását. A könyvvitel rendszerének kidolgozása azonban nem köthető egy szerzőhöz, egy kiadványhoz, hanem hosszabb fejlődés eredménye. Maga Paciolo is igazolja ezt, amikor munkájában azt írja, hogy az általa ismertett rendszer a velencei könyvvezetés módjának bemutatása.

Kezdetben a gazdasági nyilvántartásokból meg lehetett állapítani a vagyontárgyak mennyiségi és minőségi változásait, azonban a vagyoni helyzet csak a használati érték szerint volt megállapítható. Ebben az időszakban a leltár a vagyontárgyakat csak mennyiségben, minőségben mutatta ki, az értékbeni kimutatás és összesítés nem történt meg. A tízes számrendszer európai elterjedése, továbbá a kereskedelmi és a bankügyletek fejlődése magával hozta a kereskedői könyvvitel előrelépését. A rendszeres kereskedői könyvvitel keletkezése a XIII.-XIV. századra tehető, amikor már a kereskedőházak a fontosabb műveletekről rendszeres számlákat vezettek. Ebben az időszakban a vagyonszerzést, az üzletbe fektetett tőkén kívül a hasznot is kimutatták. A XVI-XVIII. században az ipari termelő vállalatok kialakulása magával hozta a számvitel további fejlődését. A XVIII. század második felében

³ Forrás: Dr. Baricz Rezső: A magyar számvitel a nemzetközi és nemzeti szabályozások tükrében
Dr. Baricz Rezső: Mérlegtan

Dr. Páli László: A mezőgazdasági nagyüzemek számviteli információs rendszere (7-10. o.)

⁴ Athénban az állami számvevőség nyilvántartást vezetett az államkincstár bevételeiről és kiadásairól.

⁵ Naplószerű feljegyzéseket alkalmaztak, pénztárgyainkban a „Codex Accepti et Expensi”-ben a bevételeket és a kiadásokat egymástól elkülönítetten jegyezték fel.

kialakuló ipari üzemek és a XIX. század közepén az információs igények meghaladták a forgalmi könyvvitel által nyújtott információt, jövedelmüket ugyanis erősen befolyásolta, hogy mennyiért voltak képesek előállítani teljesítményeiket és szolgáltatásaikat. Ennek következtében az ipar fejlődésével párhuzamosan kialakuló üzemgazdaságban egyre nagyobb figyelmet fordítottak a termelési költségek mérésére és meghatározására. A vállalatok számviteli módszereket alkalmaztak a termelési folyamat regisztrálására, a számvitel a vezetés egyik eszközévé vált. A XIX. század közepén a gazdasági alkalmazási rendszerek vezetőinek már nőtt az információs igénye, ezért az ipar fejlődésével párhuzamosan egyre nagyobb figyelmet fordítottak a termelési költségek mérésére és meghatározására. A költségszámítással kapcsolatos kutatások eredményeként az USA-ban kialakítottak egy olyan típus-sémát, amely elősegítette az egyes gyártmányok önköltségének meghatározását. Németországi kutatások különös figyelmet fordítottak az üzemi rezsiköltségek pótlékkulcsok segítségével történő felosztásának kérdéseire is. Az önköltségszámítás alapjait a XIX. század végén az USA-ban dolgozták ki. A költség- és az önköltségszámítás alapjainak megteremtése után egyre fontosabbá vált a költségek zárt rendszerben való megfigyelése. Ebben az időben történt meg a számlaelméletek kidolgozása. A XX. század elején kialakították az üzemi könyvvitelt, amelynek legfontosabb feladata a termelés folyamatának megfigyelése volt. A gazdasági fejlődése maga után vonta, hogy a számvitel tovább mutasson a könyvvitelnél, a vállalatok információs igénye megnőtt, a könyvvitel mellett kialakultak új elszámolási és számítási formák. Kialakult a számvitel klasszikus értelmezése, amelyet Mellerowicz alkotott meg, aki a számvitelt négy részre osztotta fel. Ezek, a könyvvitel és a mérleg, az önköltségszámítás, a statisztika és a gazdasági tervezés (költségvetés). A költségszámítás alapjául szolgáló költségmegfigyelésnek és költségelszámolásnak a könyvvitel zárt rendszerébe való beillesztése Schmalenbachnak nevéhez fűződik, aki 1927-ben tette közzé azt a számlakeretét, amely a forgalmi könyvelés mellett az üzemi könyvelést is magában foglalta, és ezzel eljutott a négy-számlasoros számlaelméletekre épülő könyvviteli rendszerhez. Azonban az Egyesült Államokban és az Egyesült Királyságban a számvitel alapját képező könyvviteli rendszernek olyan változatai alakultak ki, amelyek között megtalálható egy teljesen egységes, a termelést és a forgalmat is átfogó rendszer, egy önálló termelésekönyvelés és egy önálló forgalmi könyvelés. A forgalmi és az üzemi könyvelést egységes rendszerbe foglaló változatot alkalmazók sem mondtak le a költségszámításról, így tehát a számvitel – amely kialakulásakor csupán a forgalmi könyvvitelre épülő rendszert

foglalta magában – tovább bővült. Az angolszász országokban, ahol az elkülönítés megmaradt, külön-külön értelmezik a „pénzügyi számvitelt” és a „vezetői számvitelt”.

A tulajdonosi és a vezetői szerep szétválásával, továbbá a külső finanszírozó megjelenésével nőtt a szakadék a mérleget összeállító vezetés, illetve a finanszírozók között. Ettől kezdődően nem volt mindegy, hogy milyen célból születik a mérleg. Ezért nem volt véletlen, hogy egyre-másra születtek az olyan mérlegelméletek, amelyek az eredmény és a vagyon kapcsolatrendszerével, illetve az ezt meghatározó értékelési elvekkel és értékelési eljárásokkal foglalkoztak. A számvitel fejlődésének egyik legfontosabb állomása volt a számviteltudomány alaptéziseinek mérlegelméletekben történő összefoglalása. Az ilyen irányú kutatások eredményeinek összegyűjtése és rendszerbe foglalása Schmalenbach nevéhez fűződik, aki 1919-ben hozta nyilvánosságra dinamikus mérlegelméletét. Ebben világossá tette, hogy egy folyamatosan működő gazdasági alkalmazási rendszernél az eredmény meghatározása a cél, és a vagyon számbavétele csak szükséges következmény, ebből adódik, hogy Schmalenbach az eredménykimutatást, az eredménymérleget állította a középpontba, és a vagyonmérleget olyan kimutatásnak tekintette, amely a különböző időszakok eredménykimutatásába torkolló elemek összegyűjtését és tárolását szolgálja azok végső rendezéséig. Schmalenbach dinamikus mérlegelméletét erősítette meg 1930-ban, Kosiol pagatorikus mérlegelmélete, amelyet a külső finanszírozó szemével állított össze.

Az eredmény meghatározása mellett információs igény jelentkezett, egy olyan vagyonmérleg összeállítása, amely a vagyonérték meghatározásának és összetételének ad prioritást. Az ilyen irányú kísérleteket foglalta össze 1932-ben Nicklish statikus mérlegelmélete. Nicklish bevezette értéktanában az időérték elvet, tagolástanában pedig megteremtette a ma is érvényes tagolási rendszer alapelemeit. A mérlegelméletek csoportosítását az 1. számú ábra mutatja.

MÉRLEGELMÉLETEK⁶

MATERIÁLIS



Statikus

Dinamikus

Organikus

Eudinamikus

REÁLTUDOMÁNYOS



Klasszikust továbbfejlesztve

Klasszikust meghaladva

1. számú ábra

⁶ Forrás: Dr. Baricz Rezső: Mérlegtan

2.1.2. A számvitel fogalma⁷

A számvitel fogalmának meghatározásakor a szakirodalomban eltérő fogalom meghatározásokkal lehet találkozni attól függően, hogy a meghatározás milyen nézőpontú filozófiai megközelítés alapján történik. A számvitel általános meghatározása alapján a számvitel jelenti: „azt a gyakorlati tevékenységet, amelynek eredményeként a gazdasági szervezetek – rendszerek – mozgásairól, folyamatairól, elemeinek változásairól és állapotáról valóságos képet nyerünk; azoknak az okmányoknak, dokumentumoknak, adatoknak és információknak az összességét, amelyek a gyakorlati tevékenység eredményeként létrejönnek; azt a módszertant, amellyel a megfigyelés, mérés, feljegyzés és az összesítés, valamint az információ képzés és szolgáltatás történik.” (Baricz – Róth: Könyvviteltan [1997., p.7.]). A számvitel alapvető feladatai: „egyrészt információkat szolgáltat a gazdasági alkalmazási rendszerrel kapcsolatba kerülő – külső – természetes és jogi személyek számára, másrészt információkat képez a gazdasági alkalmazási rendszer vezetői, a belső szervek és döntési helyek számára.” (Baricz: Mérlegtan [1997., p.5.]).

Mindezen tényezők elemzése⁸ alapján megállapítható, hogy a „a számvitel egy olyan jelenségvilág megközelítésére szolgáló elmélet és módszertan, amely eligazítást ad arra vonatkozóan, hogy milyen jelenségvilág halmazt milyen megfigyelési szempontból és módszertannal kíván megfigyelni.” (Malasics: Számviteli információs rendszer tervezési alapvetése [1998., p.6.]). Ezáltal definiálni lehet a számviteltudomány fogalmát, amely a következőképpen szól: „A számvitel tudomány a gazdasági alkalmazási rendszer vagyontartalmának, valamint ezen tartalmat jellemző változási mechanizmusának meghatározásával foglalkozó ismeretelmélet” (Baricz – Malasics: Oktatási segédlet a Számvitel I. c. tárgyhoz [1999., p.5.]).

⁷ Forrás: Dr. Baricz Rezső – Dr. Róth József: Könyvviteltan

Dr. Baricz Rezső: Mérlegtan

Dr. Malasics András: Számviteli információs rendszer adatvetületének tervezési alapvetése

Dr. Baricz Rezső – Dr. Malasics András: Oktatási segédlet a Számvitel I. c. tárgyhoz

⁸ Forrás: Dr. Malasics András: Számviteli információs rendszer adatvetületének tervezési alapvetése (3-6. o.)

2.2. A számviteli információs rendszer fogalmi meghatározása⁹

Egy gazdasági alkalmazási rendszerrel kapcsolatban információs igények több oldalról merülnek fel. A gazdasági rendszer információs igényt teremt a hitelezők, piaci partnerek, az állam, egyéb szervezetek részéről azért, hogy meg tudják ítélni a gazdasági alkalmazási rendszer működését, piaci szerepét. Továbbá minden gazdasági alkalmazási rendszernek önmaga, tulajdonosai, vezetői, munkavállalói számára meg kell teremtenie azt az információs rendszert, amely szükséges a gazdálkodás javításához, a hatékony működés kialakításához és a további fejlesztéséhez.

Az információs rendszerek meghatározásánál az információs rendszertervezési fogalom meghatározásból kiindulva: „Az információs rendszer a valóság adott szeletének, az ún. alkalmazási rendszernek a tükörképe. Ennek a tükörképnek van egy igen általános makrostruktúrája. Tagolható horizontálisan és vertikálisan.” (Halassy: Számvitelszervezés I. [1995., p.11.]). Az információs rendszer által kiszolgált rendszer az alkalmazási rendszer. „Az információs rendszert adatok (információk); a rájuk vonatkozó információs események; az információkon végrehajtott tevékenységek; az előzőekkel kapcsolatos felhasználók és erőforrások; valamint a mindezeket szabályozó szabványok/eljárások szervezett együttesének tekintjük” (Halassy: Számvitelszervezés I. [1995., p.12.]).

A számviteli információs rendszer fogalmi meghatározása során figyelembe kell venni azt, hogy mit is kell tükröztetni a számviteli információs rendszernek, milyen jelenségvilág halmaz képezi a megfigyelés tárgyát. Erre a szakirodalom [Dr. Malasics András: Számviteli információs rendszer adatvetületének tervezési alapvetése] ad választ: „Az információs rendszerek mint tükröztető rendszerek természetesen vállalkozhatnak a valóság tükröztetésére. Ez pedig azt jelenti, hogy a valós rendszer jelenségvilága képzí vizsgálatának tárgyát. A számviteli információs rendszer azonban nem egyszerűen a valós rendszer tükröztetésére vállalkozik, hanem a valós rendszernek egy hálós szerkezetben elhelyezkedő nézőpontok szerinti leképzés eredményeképpen létrejövő halmaza tükröztetésére, amely tükröztetendő felület, többlépcsős technikával alakul ki. A lépcsős technika nem szintbeli elhelyezkedést jelent a felület meghatározása számára, hanem csak a bevonandó szempontok számbavételére kívánja a figyelmet felhívni. Így a szempontrendszerünkben ismérvként szerepel a gazdasági rendszert

⁹ Forrás: Halassy Béla: Számvitelszervezés I.
Dr. Malasics András: Számviteli információs rendszer adatvetületének tervezési alapvetése

jellemző ismérvek megjelenítése, amely révén a gazdasági rendszerre jellemző jelenségek ragadhatók meg.” (Malasics: Számviteli információs rendszer tervezési alapvetése [1998., p.7.]). „A gazdasági rendszer a rendszerelmélet alapján olyan a valóság jól körülhatárolható halmaza, amelyben a valóság elemeit részben vagy egészben, a hozzájuk tartozó közös gazdasági tartalom ismérve alapján kapcsolatba hozzuk egymással, amelyben az egyes elemek olyan mozgásokkal rendelkeznek, amely alapján a közös ismérv szerinti kapcsolatnak megfelelően aktív rendszermozgási mozzanatok jönnek létre annak érdekében, hogy egyfajta cél megvalósulhasson.” (Malasics: Számviteli információs rendszer tervezési alapvetése [1998., p.23.]). „A gazdasági alkalmazási rendszer jelenségvilága sem általában jelenti a kiindulási alapot a számviteli információs rendszer számára, hanem a gazdasági alkalmazási rendszer jelenségeiből azon halmaz, amely a gazdasági alkalmazási rendszer számára vagyónként megfogható, tehát minden olyan anyagi és nem anyagi jelenség előfordulás, amely valamilyen gazdasági tartalommal bír a megfigyelő számára. Ezt a gazdasági tartalommal bíró jelenségvilágot nevezem a gazdasági alkalmazási rendszer vagyonának.” (Malasics: Számviteli információs rendszer tervezési alapvetése [1998., p.7.]). „A gazdasági alkalmazási rendszer vagyonát sokféle módon lehet megközelíteni, ezért a számviteli információs rendszerben világosan meg kell határozni a vagyon tartalmát. Ez pedig implicite azt jelenti, hogy a gazdasági alkalmazási rendszer vagyonát, mint vizsgálati tárgyat tovább kell pontosítani a számviteli információs rendszer számára. Ezt a folyamatot, amelyben meghatározásra kerül a gazdasági alkalmazási rendszer vagyon tartalomnak a több nézőpontú pontosítása, nevezem a számviteli leképezési folyamatnak.” (Malasics: Számviteli információs rendszer tervezési alapvetése [1998., p.7.]).

A számviteli információs rendszernek biztosítani kell az érdekhordozók információs igényeinek kielégítését oly módon, hogy az megfeleljen a vele szemben támasztott többoldalú követelményrendszernek, mindezek miatt a számviteli információs rendszer fogalma a következőképpen szól: „A számviteli információs rendszer fogalmán a gazdasági alkalmazási rendszer vagyonának a számviteli leképezési folyamat eredményeképpen létrejövő különböző jelenségekre vonatkozó adatok osztott használatú rendszere, amelyben a jelenségekre vonatkozó ismeretek egymással alkotott természetes összefüggéseik szerint tervezettek és kielégítik a felhasználók által igényelt adatösszefüggéseket a társadalmi-gazdasági alakulat

műszaki-technikai feltételrendszerének megfelelően.” (Malasics: Számviteli információs rendszer tervezési alapvetése [1998., p.9.]).

A számviteli információs rendszer teljesíti, biztosítja, a felhasználók által igényelt adatösszefüggések kielégítését¹⁰, amelyek alapján a gazdasági alkalmazási rendszerek gazdasági, műszaki, piaci állapotának, tevékenységének értékelése, elemzése, az érdekhordozók információs igényei alapján végrehajtható. Mindezekből következik, hogy ezen értekezés során nem beszélhetünk vállalatokról, vállalkozásokról, hiszen a gazdasági alkalmazási rendszernek csak egy megjelenési formája a vállalat, ugyanakkor egy tudományos kutatás során szükség van az általánosításra, ebből adódóan a helyes fogalmi meghatározás a gazdasági alkalmazási rendszer kifejezés, amely összhangban van a számviteli információs rendszertervezés fogalmi meghatározásaival.

2.3. Konzolidálás fogalmi értelmezése

Az előbbieken ismertetett meghatározottságokból kiindulva, a számviteli információs rendszer tervezése során figyelemmel kell lenni a vagyonszerkezeti meghatározottságára is, tehát „A számviteli információs rendszernek arra is választ kell adni, hogy a különböző gazdasági alkalmazási rendszerek amelyek egymással kapcsolatban vannak, milyen közös jelenségvilágot alkotnak és ezen jelenségvilágban milyen változások jellemezhetők, de választ kell adni arra is, hogy egy gazdasági alkalmazási rendszeren belül, ha a tevékenység folytatását szervezetileg elkülönítetten valósítják meg, akkor arra vonatkozóan is adjon jelenségvilág változását kifejező jellemzőket. Tehát a számviteli leképezési folyamatban érvényre kell juttatni a szervezeti elkülönültségből adódó jelenségvilág megjelenítés követelményét.” (Malasics: Számviteli információs rendszer tervezési alapvetése [1998., p.56.]). Ebből adódik, hogy a konzolidálás, a számviteli információs rendszerbe épített folyamatként értelmezhető, amelyben a legfontosabb rész a halmozódások, többszörös halmozódások kiszűrése.

Halmozódás az egyedi gazdasági alkalmazási rendszerek adatösszefüggései között bemutatott, két gazdasági alkalmazási rendszert érintő, vagyonszerkezeti eredő gazdasági tartalmak összessége, amelyek a konszern gazdasági alkalmazási rendszerben

¹⁰ Forrás: Dr. Malasics András: Számviteli információs rendszer adatvetületének tervezési alapvetése (18. o.)

– mint egyetlen gazdasági alkalmazási rendszerben – nem tekinthető gazdasági tartalom változásnak.

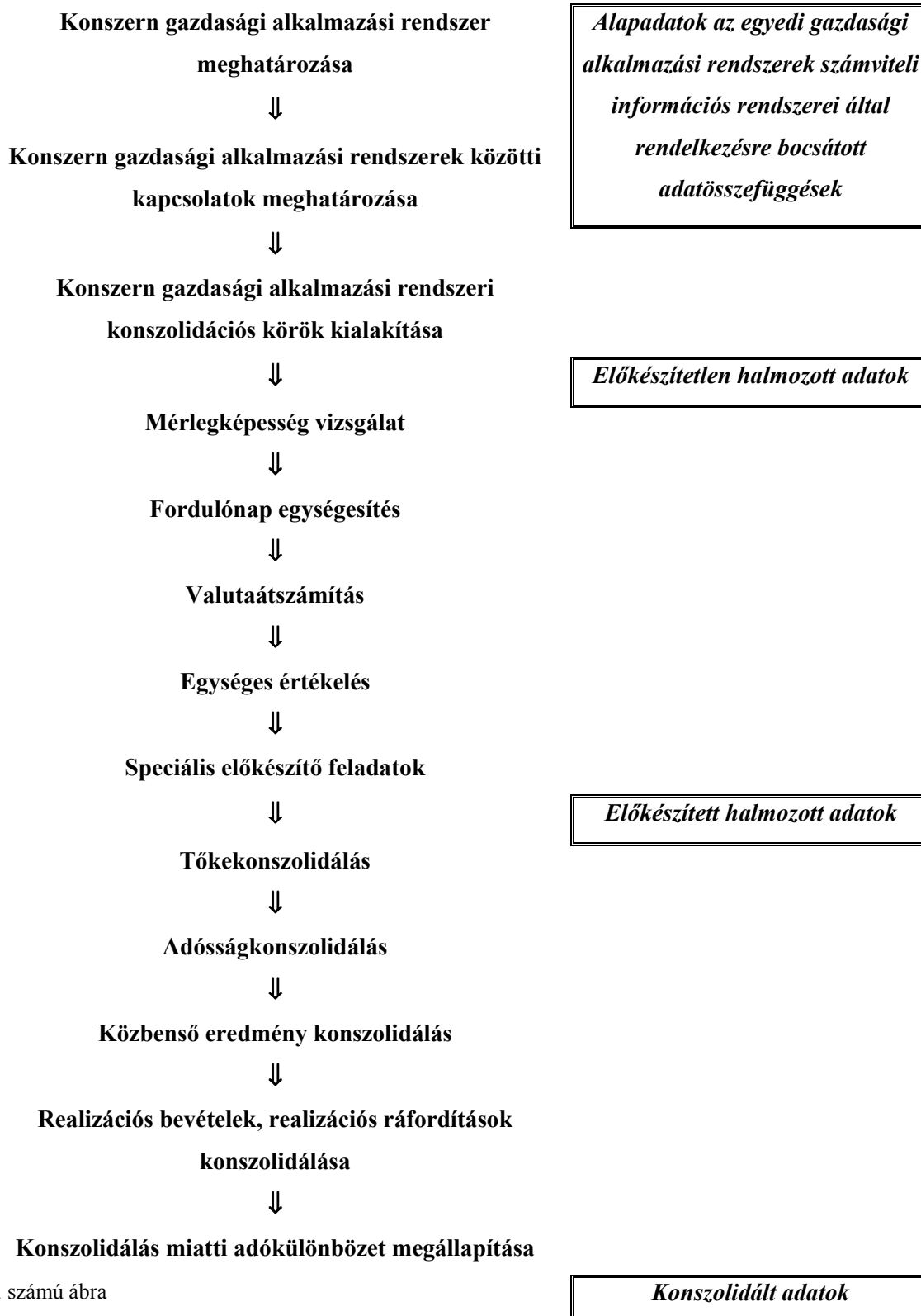
Többszörös halmozódás az egyedi gazdasági alkalmazási rendszerek adatösszefüggései között bemutatott, kettőnél több gazdasági alkalmazási rendszert érintő, illetve két gazdasági alkalmazási rendszert többszörösen érintő vagyonsvltzából eredő gazdasági tartalmak összessége, amelyek a konszern gazdasági alkalmazási rendszerben – mint egyetlen gazdasági alkalmazási rendszerben – nem tekinthető gazdasági tartalom változásnak.

A konszolidálás folyamata a 2. számú ábrán látható.

A KONSZOLIDÁLÁS FOLYAMATA

MEGNEVEZÉS

ADATBÁZIS ÁLLAPOTA



2. számú ábra

A konszolidálás az a folyamat, amelyben:

- ◆ meghatározásra kerül a konszern gazdasági alkalmazási rendszer, mint önálló gazdasági egység,
- ◆ megállapításra kerülnek a konszern gazdasági alkalmazási rendszer elemei, részhalmozai – az egyedi gazdasági alkalmazási rendszerek – közötti kapcsolatok típusai, ez által bekövetkezik az egyedi gazdasági alkalmazási rendszerek minősítése, a konszern gazdasági alkalmazási rendszerben elfoglalt helye szerint,
- ◆ megtörténik az egyedi gazdasági alkalmazási rendszerek minősítése – meghatározott ismérrendszer alapján – a konszern gazdasági alkalmazási rendszerben elfoglalt helye szerint,
- ◆ továbbá megtörténik a számviteli információs rendszer által biztosított adatösszefüggéseiből kiindulva,
 - ◆ a konszolidáláshoz szükséges korrekciók elvégzése,
 - ◆ a halmozódások, többszörös halmozódások kiszűrése,
 - ◆ a konszolidálás miatti adókülönbözlet megállapítása utáni konszolidált adatösszefüggések rendelkezésre bocsátása.

2.3.1. Gazdasági alkalmazási rendszerek közötti kapcsolatok

A gazdasági alkalmazási rendszerek, mint gazdálkodó egységek megalakulásukkal belépnek a gazdasági rendszerbe. A gazdasági alkalmazási rendszerek között a gazdasági kapcsolataik alapján különböző rendszermozgások valósulnak meg, amelyek változást idéznek elő a számviteli információs rendszer jelenségvilágában lévő jelenség előfordulások tulajdonságértékeiben, ebből adódóan a rendszermozgások hatása megjelenik a számviteli információs rendszerben. A gazdasági alkalmazási rendszerek egyik általános célja a tartós növekedés, a hosszú távú nyereséges működés, ezért gazdasági tevékenységük nem egy zárt rendszerben történik, hanem folyamatosan kapcsolatba kerülnek más gazdasági alkalmazási rendszerekkel. Ezen gazdasági alkalmazási rendszerek közötti kapcsolatok azon részének elemzése fontos a téma szempontjából, amely vagyonváltozást okoz a gazdasági alkalmazási rendszereknél. A vagyonváltozást okozó kapcsolatok formája lehet – a következőkben meghatározott ismérrendszer alapján – működési, finanszírozási és befektetési. A kapcsolatok minősítésének szempontrendszere a kapcsolat jellege, tehát az, hogy két gazdasági alkalmazási rendszer tevékenységében milyen módon, milyen célból jön létre egy vagyonváltozáshoz kapcsolódó reláció.

Gazdasági alkalmazási rendszerek közötti vagyenváltozást okozó kapcsolatok:

- ◆ **Működési:** az egyik gazdasági alkalmazási rendszer a másik gazdasági alkalmazási rendszerrel olyan kapcsolatban áll, amely mindkét gazdasági alkalmazási rendszer szokásos, gazdasági rendszerben betöltött szerepének megvalósításához alapvetően szükséges tevékenységéből jön létre. A kapcsolatok gazdasági rendszer működési mechanizmusaiból adódnak, a gazdasági alkalmazási rendszerek általános tevékenységeiből deriválhatók. (Például: az ún. vevő-szállító kapcsolatok.)
- ◆ **Finanszírozási:** az egyik gazdasági alkalmazási rendszer a másik gazdasági alkalmazási rendszerrel olyan kapcsolatban áll, amelyben az egyik gazdasági alkalmazási rendszer időlegesen valamilyen, a gazdasági alkalmazási rendszer vagyonába tartozó jelenségelfordulást bocsát a másik gazdasági alkalmazási rendszer rendelkezésére, általában abból a célból, hogy az időleges használatba adás miatt realizációs bevételre tegyen szert. (Például: a gazdasági alkalmazási rendszerek között kölcsön vagy hitel folyósítás történik.)
- ◆ **Befektetési:** az egyik gazdasági alkalmazási rendszer a másik gazdasági alkalmazási rendszernek véglegesen rendelkezésére bocsát valamilyen, a gazdasági alkalmazási rendszer vagyonába tartozó jelenségelfordulást, abból a célból, hogy a jelenségelfordulás átadásának fejében, a gazdasági alkalmazási rendszer realizált eredményéből osztalékra, realizációs bevételre tegyen szert és/vagy a jelenségelfordulás fejében olyan jogokat kap, amelyekkel irányítási ellenőrzési lehetősége van a gazdasági alkalmazási rendszer felett, illetve a jövőben magasabb áron értékesíteni tudja a jelenségelfordulás fejében kapott jogokat. (Például: a részesedés vásárlás, ami által, osztalékra való jogosultságot és szavazati jogot biztosít a részesedést vásárló gazdasági alkalmazási rendszernek.)

A vagyenváltozást okozó kapcsolatokból adódóan, a kapcsolatokban megjelenik vagyonmozgás és ezt a vagyonmozgást tőkemozgásként értelmezve, a gazdasági alkalmazási rendszerek közötti vagyenváltozást okozó kapcsolatok, mint különböző formájú tőkeáttételek jelennek meg, tehát a működési kapcsolatból eredő működési tőkeáttétel, finanszírozásiból, finanszírozási tőkeáttétel és a befektetésiből, befektetési tőkeáttétel lesz.

A befektetési tőkeáttételeknek általános céljai lehetnek a befektetett tőke magasabb realizációs bevételének elérése mint más befektetési formák esetén, gazdasági

alkalmazási rendszer tevékenységi körében jelentkező műszaki-gazdasági folyamatokat hatékonyabb, célszerűbb megoldása, az irányítási-ellenőrzési lehetőséggel a piac befolyásolása, piaci részesedés szerzése, piaci növekedés biztosítása és egyéb a gazdasági teljesítményt, hatékonyságot növelő okok, amelyek a gazdasági alkalmazási rendszer nem fúziók, beolvastások, egyesülések útján old meg. Mindezen okok miatt a gazdasági rendszer folyamataiban jelentősen torzulhatnak a piaci viszonyok, nem a piaci árak és egyéb kondíciók érvényesülnek a befektetési tőkeáttétel által kapcsolt vállalatok egymás közötti gazdasági kapcsolataiban.

A téma szempontjából azon befektetési kapcsolatoknak, tőkeáttételeknek van különös jelentősége, amelyek esetén az egyik gazdasági alkalmazási rendszer a másik felett irányítási, ellenőrzési jogkört kap és evvel a jogával él, vagyis a befektetési tőkeáttételezés révén van lehetősége egy gazdasági alkalmazási rendszernek (befektető gazdasági alkalmazási rendszer) egy másik gazdasági alkalmazási rendszer (befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer) felett irányítást, ellenőrzést gyakorolni. Az irányítási ellenőrzési lehetőség mérésére, mértékének meghatározására többféle lehetőség van, azonban a téma szempontjából alapvetően három fajta irányítási ellenőrzési lehetőséget különböztethetünk meg. A befektető és a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerek kapcsolatában a döntő, a jelentős és az egyéb¹¹ irányítási ellenőrzési lehetőség megkülönböztetésére van szükség, a gazdasági alkalmazási rendszerek közötti viszony minősítése szempontjából. Természetesen a befektetési tőkeáttételezés által megvalósul a gazdasági alkalmazási rendszerek között a befektető és befektetést élvező kapcsolat a kölcsönhatás érvén, azonban ennek mérése, minősítése miatt szükség van a kapcsolatrendszer feltárására is, hiszen a befektetési tőkeáttételezés révén szerzett tulajdoni hányad mértéke nem minden esetben determinálja a befolyásolás mértékét.

Irányítási, ellenőrzési kapcsolatok meghatározásának ismérvszerkezete:

- ◆ A befektető gazdasági alkalmazási rendszer, a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer feletti befolyásolási lehetőségével¹² milyen módon tud élni?
- ◆ A befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer befolyásolási lehetőségével milyen területeken tud élni a befektető gazdasági alkalmazási rendszer?

¹¹ A különböző szakirodalmakban, szabályozó rendszerekben elterjedt a döntő jelentős, egyéb fogalmi meghatározás helyett, a meghatározó, mértékadó, egyéb fogalom, ezeket a következőkben szinonimaként fogom használni.

- ◆ A befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer befolyásolási lehetőségével milyen mértékben tud élni a befektető gazdasági alkalmazási rendszer?
- ◆ A befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer befolyásolási lehetőségével milyen időpontokban tud élni a befektető gazdasági alkalmazási rendszer?
- ◆ Milyen módon tudja a befektető gazdasági alkalmazási rendszer érvényesíteni a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer felett irányítási¹³ jogkörét?
- ◆ Milyen területeken tudja a befektető gazdasági alkalmazási rendszer érvényesíteni a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer felett irányítási jogkörét?
- ◆ Milyen mértékben tudja a befektető gazdasági alkalmazási rendszer érvényesíteni a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer felett irányítási jogkörét?
- ◆ Milyen időpontokban tudja a befektető gazdasági alkalmazási rendszer érvényesíteni a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer felett irányítási jogkörét?
- ◆ A befektető gazdasági alkalmazási rendszer befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer feletti ellenőrzési lehetőségeit¹⁴ milyen módon tudja érvényesíteni?
- ◆ A befektető gazdasági alkalmazási rendszer befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer feletti ellenőrzési lehetőségeit milyen területeken tudja érvényesíteni?
- ◆ A befektető gazdasági alkalmazási rendszer befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer feletti ellenőrzési lehetőségeit milyen mértékben tudja érvényesíteni?
- ◆ A befektető gazdasági alkalmazási rendszer befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer feletti ellenőrzési lehetőségeit milyen időpontokban tudja érvényesíteni?

A kapcsolatrendszer meghatározói:

- ◆ Módoak:
 - ◆ Közvetlen: a befektető gazdasági alkalmazási rendszer tulajdonosi, szerződéses vagy egyéb jogviszonyból eredően gyakorolni tudja befolyásolási, irányítási, ellenőrzési lehetőségeit.

¹² A stratégiai és az operatív gazdasági döntések meghozatala során a befektetést élvező vállalkozásra történő közvetett hatás gyakorlása.

¹³ A stratégiai és az operatív gazdasági döntések meghozatala során a befektetést élvező vállalkozásra történő közvetlen hatás gyakorlása.

- ◆ Közvetett: a befektető gazdasági alkalmazási rendszer tulajdonosi, szerződéses vagy egyéb jogviszonyából eredő valamilyen más – egy vagy több – tulajdonosi, szerződéses vagy egyéb jogviszonyból eredően gyakorolni tudja befolyásolási, irányítási, ellenőrzési lehetőségeit.
- ◆ Területek:
 - ◆ Üzleti tervek: a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer stratégiai és operatív üzleti terveinek elkészítése, adatainak meghatározása.
 - ◆ Döntéshozatal: a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer stratégiai és operatív döntéseinek meghozatalába való beleszólás, döntések meghozatala, a döntési folyamat minden szintjén.
 - ◆ Tisztségviselők megválasztása, felmentése: a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer vezető tisztségviselőinek, munkavállalóinak megválasztása, felmentése.
 - ◆ Információk közlése: a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerről adatok, információk rendelkezésre bocsátása.
- ◆ Mértékek:
 - ◆ Meghatározó: a befektető gazdasági alkalmazási rendszer a befolyásolási, irányítási, ellenőrzési lehetőségeivel – az előbbieken ismertetett egyes területeken – minden tekintetben tud élni, úgy, hogy adott területen teljes jogköre van.
 - ◆ Számtottevő: a befektető gazdasági alkalmazási rendszer a befolyásolási, irányítási, ellenőrzési lehetőségeivel – az előbbieken ismertetett egyes területeken – nem meghatározóan, azonban korlátozottan tud élni, úgy, hogy adott területen beleszólási, tanácskozási, javaslattevési, felvilágosítást kérő jogköre van.
 - ◆ Csekély: a befektető gazdasági alkalmazási rendszer a befolyásolási, irányítási, ellenőrzési lehetőségeivel – az előbbieken ismertetett egyes területeken – nem meghatározóan, nem számtottevően, azonban valamelyest tud élni, úgy, hogy adott területen javaslattevési, felvilágosítást kérő jogköre van.
 - ◆ Nem mérhető: a befektető gazdasági alkalmazási rendszer a befolyásolási, irányítási, ellenőrzési lehetőségeivel – az előbbieken ismertetett egyes területeken – valamilyen oknál fogva adott területen nem tud élni.

¹⁴ A befektetést élvező vállalkozásról az információk rendelkezésre bocsátása.

- ◆ **Időpontok:**
 - ◆ Minden időpillanatban: a befektető gazdasági alkalmazási rendszer bármikor gyakorolni tudja, befolyásolási, irányítási, ellenőrzési lehetőségeit, időbeni korlátozó feltétel nem áll fenn.
 - ◆ Részlegesen: a befektető gazdasági alkalmazási rendszer nem minden időpillanatban tudja gyakorolni befolyásolási, irányítási ellenőrzési lehetőségeit, azonban az időbeli korlát nem tartós, legalább beszámolási időszakonként lehetősége van jogait gyakorolni.
 - ◆ Sohasem: a befektető gazdasági alkalmazási rendszer valamilyen oknál fogva nem tudja gyakorolni befolyásolási, irányítási ellenőrzési lehetőségeit.

A befektető és a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer irányítási, ellenőrzési kapcsolata lehet:

- ◆ **Döntő:** abban az esetben, ha a befektető gazdasági alkalmazási rendszer közvetlenül, illetve közvetett módon gyakorolja a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer feletti befolyásolási, irányítási, ellenőrzési jogkörét minden a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerrel kapcsolatos területen, meghatározó mértékben, minden időpillanatban.
- ◆ **Jelentős:** abban az esetben, ha a kapcsolat nem döntő, de a befektető gazdasági alkalmazási rendszer közvetlenül, illetve közvetett módon gyakorolja a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer feletti befolyásolási, irányítási, ellenőrzési jogkörét minden a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerrel kapcsolatos területen, legalább számottevő mértékben, minden időpillanatban.
- ◆ **Egyéb:** abban az esetben, ha a kapcsolat nem döntő, nem jelentős azonban a befektető gazdasági alkalmazási rendszer közvetlenül, illetve közvetett módon gyakorolhatja a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer feletti befolyásolási, irányítási, ellenőrzési jogkörét.
- ◆ **Nem értelmezhető:** abban az esetben, ha a befektető gazdasági alkalmazási rendszer, a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer feletti befolyásolási, irányítási, ellenőrzési jogkörének gyakorlására valamilyen oknál fogva nincs lehetősége.

Tulajdoni hányad mértékei:¹⁵

- ◆ Többségi részesedés: ha a befektető gazdasági alkalmazási rendszer a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer tulajdoni hányadának 50% feletti részével rendelkezik.
- ◆ Jelentős részesedés: ha a befektető gazdasági alkalmazási rendszer a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer tulajdoni hányadának 20% – 50% közötti részével rendelkezik.
- ◆ Egyéb részesedés: ha a befektető gazdasági alkalmazási rendszer a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer tulajdoni hányadának 20% alatti részével rendelkezik.

Döntő irányítási, ellenőrzési jogkör megszerzésének lehetőségei:

- ◆ Többségi részesedés megszerzése, abban az esetben, ha a tulajdoni hányad mértéke megegyezik a szavazati jogok mértékével.
- ◆ Jelentős vagy egyéb részesedés megszerzése és szerződéses vagy egyéb jogviszonyból eredően a szavazati jogok többségének (50% feletti) megszerzése.
- ◆ Részesedés megszerzése nélkül, szerződéses vagy egyéb jogviszonyból eredően a szavazati jogok többségének (50% feletti) megszerzése.
- ◆ Részesedés mértékétől függetlenül a döntő irányítási, ellenőrzési kapcsolatban meghatározott feltételek fennállása.

Jelentős irányítási, ellenőrzési jogkör megszerzésének lehetőségei:

- ◆ Jelentős részesedés megszerzése, abban az esetben, ha a tulajdoni hányad mértéke megegyezik a szavazati jogok mértékével.
- ◆ Többségi részesedés megszerzése, azonban szerződéses vagy egyéb jogviszonyból eredően a szavazati jogok nem többségének, hanem csak jelentős részének (20-50%) megszerzése.
- ◆ Egyéb részesedés megszerzése és szerződéses vagy egyéb jogviszonyból eredően a szavazati jogok jelentős részének (20-50%) megszerzése.
- ◆ Részesedés megszerzése nélkül, szerződéses vagy egyéb jogviszonyból eredően a szavazati jogok jelentős részének (20-50%) megszerzése.

¹⁵ A nemzetközi gyakorlatban általánosan elfogadott mértékek, a hazai gyakorlatban használt mértékek, 2001-ig, az 50% feletti, a 25-50% közötti, 25% alatti.

- ◆ Részesedés mértékétől függetlenül a jelentős irányítási, ellenőrzési kapcsolatban meghatározott feltételek fennállása.

Egyéb irányítási, ellenőrzési jogkör megszerzésének lehetőségei:

- ◆ Egyéb részesedés megszerzése, abban az esetben, ha a tulajdoni hányad mértéke megegyezik a szavazati jogok mértékével.
- ◆ Többségi vagy jelentős részesedés megszerzése, azonban szerződéses vagy egyéb jogviszonyból eredően a szavazati jogok nem többségének, vagy jelentős részének, hanem csak egyéb részének (20% alatti) megszerzése.
- ◆ Részesedés megszerzése nélkül, szerződéses vagy egyéb jogviszonyból eredően a szavazati jogok egyéb részének (20% alatti) megszerzése.
- ◆ Részesedés mértékétől függetlenül az egyéb irányítási, ellenőrzési kapcsolatban meghatározott feltételek fennállása.

A témához kapcsolódóan a döntő irányítási ellenőrzési kapcsolat mélyebb vizsgálatára van szükség, hiszen ezen kapcsolat fennállása esetén van szükség konszolidálásra, tehát ezen kapcsolat esetén kell foglalkozni a részesedés kiszűrési tőkekonzolidálás területével.

A befektető gazdasági alkalmazási rendszernek, a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer feletti döntő irányítás, ellenőrzés megszerzésének több lehetséges formája van. Az általános mód, egy adott gazdasági alkalmazási rendszer feletti irányítási, ellenőrzési jogkör megszerzésére, ennek a megvásárlása a tulajdoni hányadon, illetve az ehhez kapcsolódó szavazati jogon keresztül. Ebben az esetben a tulajdoni hányaddal megvásárlásával az ehhez kapcsolódó irányítási, ellenőrzési jogkör is a vásárló birtokába kerül. Természetesen a vásárláson kívül más jogviszonyból eredően is van lehetőség tulajdoni hányad, ezen keresztül irányítási, ellenőrzési jogkör megszerzésére, illetve lehetőség van valamely jogviszonyból eredően tulajdoni hányad megszerzése nélkül, irányítási, ellenőrzési jogkör megszerzésére. Ahhoz, hogy az irányítási, ellenőrzési jogkör döntő legyen, olyan mértékű irányítási ellenőrzési jogkört kell szereznie a befektető gazdasági alkalmazási rendszernek, hogy avval az előzőekben ismertetett döntő irányítási, ellenőrzési kapcsolat feltételei teljesüljenek.

A döntő irányítás, ellenőrzés megszerzésére lehetőség egy gazdasági alkalmazási rendszer felvásárlása, többségi részesedés megszerzése és ez által a gazdasági

alkalmazási rendszer legfőbb irányító szervezetében a szavazati jogok többségének vagy minősített többségének a megszerzése. Természetesen a többségi részesedés megszerzése nem minden esetben biztosítja a döntő irányítást, hiszen elképzelhető olyan eset is, amikor egy gazdasági alkalmazási rendszer szerződés vagy más ok alapján szerzi meg egy vállalat felett a teljes körű irányítást, úgy, hogy részesedése nem éri el a többségi, vagy még a jelentős részesedés mértékét sem, ugyanakkor van olyan gazdaságilag független gazdasági alkalmazási rendszer, amely egyedül rendelkezik a többségi részesedéssel.

2.3.2. A konszern gazdasági alkalmazási rendszer értelmezése

Mint a bevezetésben említettem a konszolidálás alapelve, hogy a jogilag önálló, de gazdaságilag nem független gazdasági alkalmazási rendszereket, úgy kell bemutatni, mintha a konszern gazdasági alkalmazási rendszer egy gazdasági alkalmazási rendszerként működne. A konszolidáláshoz azonban elengedhetetlenül szükséges a konszern gazdasági alkalmazási rendszer meghatározása és ezen konszern gazdasági alkalmazási rendszeren belüli gazdasági alkalmazási rendszerek, a konszern gazdasági alkalmazási rendszer elemeinek meghatározása, az ezek közötti kapcsolatok, részesedési típusok feltárása, és ezek minősítése.

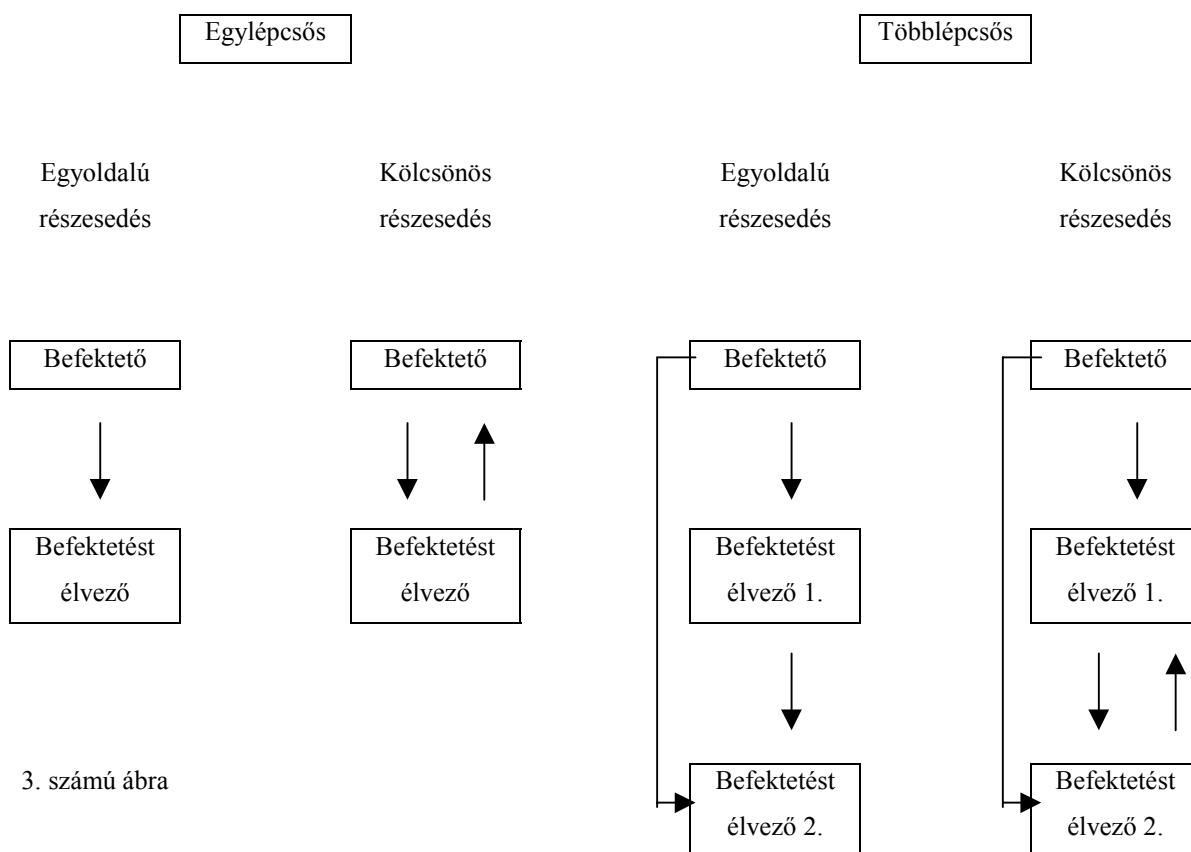
A konszern gazdasági alkalmazási rendszer azon gazdasági alkalmazási rendszerek összessége, amelyek egy önálló gazdasági egységet alkotnak, továbbá figyelembe véve irányítási, ellenőrzési kapcsolatrendszerét, gazdasági mechanizmusát egy gazdasági alkalmazási rendszernek tekinthetők.

A konszern gazdasági alkalmazási rendszerben lévő gazdasági alkalmazási rendszerek különféle szempontok szerint csoportosíthatók. A konszern gazdasági alkalmazási rendszerben azok a gazdasági alkalmazási rendszerek, amelyek hatékonyságuk növelése érdekében, tartós jövedelemszerzés céljából, döntő irányítás ellenőrzés vagy egyéb célból, hosszú távú, tartós többségi vagy jelentős befektetést eszközölnek befektető gazdasági alkalmazási rendszerek, amelyekben a befektetés történik azok a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerek. Természetesen egy gazdasági alkalmazási rendszer egy konszern gazdasági alkalmazási rendszerben lehet egyszerre befektető és befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer is.

A konszern gazdasági alkalmazási rendszer centrumában álló befektető gazdasági alkalmazási rendszer az a befektető gazdasági alkalmazási rendszer, amely az irányítási ellenőrzési jogköröket tulajdonosi, szerződéses vagy egyéb jogviszonyból

eredően, közvetett vagy közvetlen módon gyakorolja a konszern gazdasági alkalmazási rendszer többi eleme felett, továbbá ezen gazdasági alkalmazási rendszer felett a döntő irányítást, ellenőrzést a konszern gazdasági alkalmazási rendszeren kívüli jogilag és gazdaságilag is független egység gyakorolja. A konszern gazdasági alkalmazási rendszer centrumában álló befektető gazdasági alkalmazási rendszernek kiemelt szerepe van a konszern gazdasági alkalmazási rendszerben, hiszen ez a jogilag önálló gazdasági alkalmazási rendszer gyakorolja az irányítási, ellenőrzési jogkört a konszern gazdasági alkalmazási rendszer többi – jogilag szintén önálló – tagja felett, ennek a gazdasági alkalmazási rendszernek a számviteli információs rendszere bocsátja rendelkezésre a konszolidált adatokat.

Egy konszern gazdasági alkalmazási rendszerben a konszern gazdasági alkalmazási rendszer elemei, a befektető és befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerek között többféle részesedési típus fennállhat, amelyet az egymással alkotott részesedési viszonyok határoznak meg. A részesedési viszonyok meghatározása alapvetően fontos ahhoz, hogy a befektető és a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerek közötti kapcsolatot korrekten minősíteni lehessen. A részesedési típus lehet egylépcsős vagy többlepcsős, és mindkét alaptípuson belül lehet egyoldalú vagy kölcsönös részesedés, attól függően, hogy a tulajdoni hányad a befektető és befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerek viszonylatában milyen mélységű és milyen irányú. A részesedési típusok formái a 3. számú ábrán láthatók.

Részesedési típus meghatározása¹⁶

A konszern gazdasági alkalmazási rendszeren belül, a konszern gazdasági alkalmazási rendszer centrumában álló befektető gazdasági alkalmazási rendszer és a többi befektető, befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer közötti konszolidálási kapcsolatoknak alapvetően négy formája különböztető meg, a szerint, hogy az előzőekben bemutatott irányítási ellenőrzési kapcsolatok milyen formája jelenik meg a gazdasági alkalmazási rendszerek viszonylatában.

Konszern gazdasági alkalmazási rendszeren belüli nevesített konszolidálási kapcsolatok:

- ◆ Anya-Leány gazdasági alkalmazási rendszerek: amennyiben a döntő irányítás ellenőrzés megvalósul a befektető gazdasági alkalmazási rendszer részéről a befektetést élvezővel kapcsolatban, abban az esetben ún. „Anya-Leány” kapcsolatról van szó, ahol a befektető gazdasági alkalmazási rendszer az anyaggazdasági alkalmazási rendszer, míg a befektetést élvező a leánygazdasági alkalmazási rendszer.

¹⁶ Forrás: Dr. Baricz Rezső – Dr. Malasics András: Oktatási segédlet a konszolidált beszámoló összeállításához

- ◆ Közös vezetésű gazdasági alkalmazási rendszerek: abban az esetben, ha a döntő irányítást, ellenőrzést, egy befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer felett paritásos¹⁷ alapon gyakorolja két vagy több befektető gazdasági alkalmazási rendszer, a befektetést élvező közös vezetésű gazdasági alkalmazási rendszernek minősül.
- ◆ Társult gazdasági alkalmazási rendszerek: azon, befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerek, amelyek felett a befektető gazdasági alkalmazási rendszernek nem döntő, de jelentős irányítási, ellenőrzési jogköre van, azok a befektetést élvezők gazdasági alkalmazási rendszerek társult gazdasági alkalmazási rendszereknek minősülnek.
- ◆ Egyéb részesedési viszonyú gazdasági alkalmazási rendszerek: azon, befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerek, amelyek felett a befektető gazdasági alkalmazási rendszernek nem döntő, nem jelentős, de egyéb irányítási, ellenőrzési jogköre van, azok a befektetést élvezők gazdasági alkalmazási rendszerek társult gazdasági alkalmazási rendszereknek minősülnek.

A befektető és a befektető gazdasági alkalmazási rendszerek közötti befolyásolási, irányítási, ellenőrzési kapcsolat minősítésének szempontjából rendkívül fontos elem a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer legfőbb szervében lévő befektető gazdasági alkalmazási rendszer által gyakorolt szavazati jogok mértéke, azok számítása. A szavazati jogok mértéke a részesedések értékéből számítható, viszont abban az esetben, ha az irányításról külön szerződést kötnek a befektetést élvező vállalat tulajdonosai egymással vagy nem tulajdonos gazdasági alkalmazási rendszerekkel, akkor a részesedés mértékétől függetlenül a tényleges irányítási ellenőrzési lehetőség alapján kell megítélni a befektető és a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer kapcsolatát. A szavazati jogok korrekt módon történő meghatározása a 4. számú ábra által mutatott számítási eljárás segítségével történik.

¹⁷ Általában 50-50%, 33.3-33.3-33.3%, 25-25-25-25%

A befektető gazdasági alkalmazási rendszer rendelkezésére álló és gyakorolható
szavazati jogok meghatározása¹⁸

	Részvények, üzletrészek névértéke	Szavazati joggal nem rendelkező	Szavazati joggal rendelkező
Befektető gazdasági alkalmazási rendszer			
+ Közvetlenül birtokolt			
a) Saját részesedés alapján			
b) Szerződés alapján			
c) Biztosítékként átvett			
d) Kezességként átvett			
+ Közvetetten rendelkezésre álló			
a) Saját részesedés harmadik személynél			
b) Leányvállalati rész			
b1) Saját részesedés			
b2) Átvett			
b3) Harmadik személynél			
– Mások helyett gyakorolt			
a) Közvetlenül			
a1) Szerződés alapján			
a2) Biztosítékként átvett			
a3) Kezességként átvett			
b) Leányvállalaton keresztül			
b1) Szerződés alapján			
b2) Biztosítékként átvett			
b3) Kezességként átvett			
Összesen			Szavazati jogok
Befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer			
+ Jegyzett tőke			
– Jegyzett, de be nem fizetett tőke			
– Visszavásárolt részesedések			
– Saját leány által birtokolt			
Összesen			Összes gyakorolható szavazati jog
Szavazati jog mértéke (%) = Szavazati jogok / Összes gyakorolható szavazati jog			

4. számú ábra

¹⁸ Forrás: Dr. Baricz Rezső – Dr. Malasics András: Oktatási segédlet a konszolidált beszámoló összeállításához

3. A konszolidálás lépései

A részesedéskiszűréses tőkekonszolidálás számviteli információs rendszerben való tükröztetéséhez szükségesnek tartom a konszolidálás alapvető meghatározottságait, lépéseit, legfontosabb tényezőit – a teljesség igénye nélkül – bemutatni.

3.1. Előkészítő feladatok

A konszolidálás során a kiinduló alapadatokat a jogilag önálló gazdasági alkalmazási rendszerek számviteli információs rendszere által rendelkezésre bocsátott adatok jelentik, ezen adatok közös nevezőre hozása az egyik indoka, hogy szükség van a konszolidálás során ún. előkészítő feladatok elvégzésére. A másik indok a konszolidálás jellegéből fakad, hiszen például a konszern gazdasági alkalmazási rendszer meghatározása nélkül el sem lehetne kezdeni a konszolidálást. Az előkészítő feladatok között vannak ún. általános előkészítő feladatok, amelyeket a fenti indokok miatt, a konszolidálás elvégzéséhez szükségesek, és vannak ún. speciális előkészítő feladatok, amelyek az egyes konszolidálási lépések megkezdéséhez szükségesek. Az értekezésemben a konszolidálás általános előkészítő feladatait és a tőkekonszolidálás speciális előkészítő feladatait mutatom be, a többi speciális előkészítő feladattal nem foglalkozom.

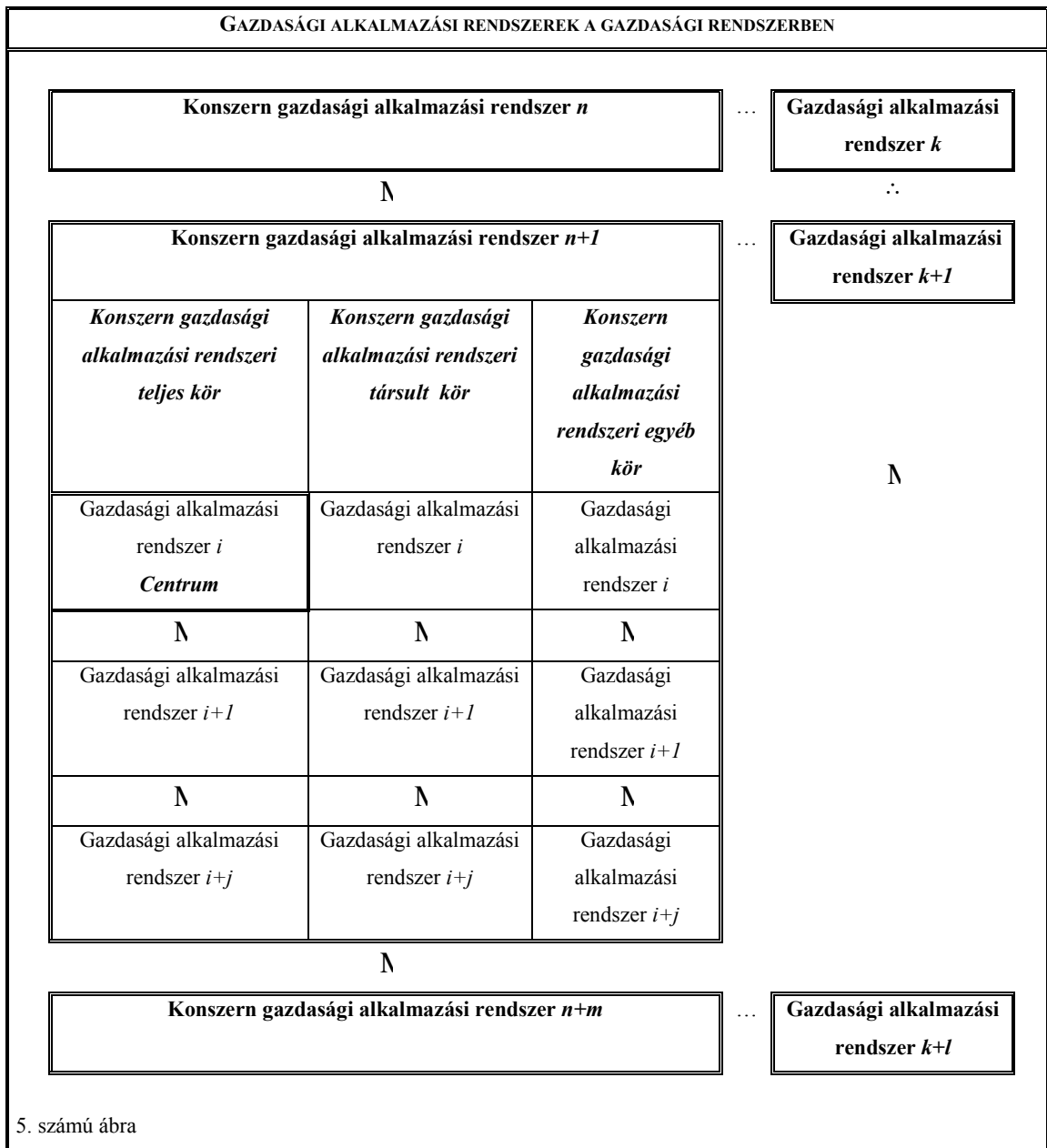
3.1.1. Konzern gazdasági alkalmazási rendszer kialakítása

A konszolidált adatok meghatározásának, a konszolidált éves beszámoló összeállításának kiindulópontja, hogy meghatározásra kerüljön a konszern gazdasági alkalmazási rendszer, tehát az a szerkezet, amelyben a középpontban álló befektető gazdasági alkalmazási rendszer és a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerek között fennálló kapcsolatot kell minősíteni, továbbá a kapcsolatok meghatározása után a konszolidálási köröket kell kialakítani. A konszern gazdasági alkalmazási rendszeren belüli kapcsolatokat a 2.3.2. Konzern gazdasági alkalmazási rendszer értelmezése pontban leírtak alapján kell minősíteni. A konszern gazdasági alkalmazási rendszer felépítésre egy példa az 5. számú ábrán látható. A konszolidálási körök kialakításánál meg kell különböztetni ún. konszern gazdasági alkalmazási rendszeri teljes kört, az ún. konszern gazdasági alkalmazási rendszeri társult és az ún. konszern gazdasági alkalmazási rendszeri egyéb kört. Erre azért van szükség, mert a konszern gazdasági alkalmazási rendszerben lévő gazdasági alkalmazási rendszerek

közül meg kell határozni azokat a gazdasági alkalmazási rendszereket, amelyek felett a döntő irányítást, ellenőrzést gyakorolja a konszern gazdasági alkalmazási rendszer centrumában álló befektető gazdasági alkalmazási rendszer egyénileg vagy paritásos alapon, hiszen ezen gazdasági alkalmazási rendszerek egy közgazdaságtanilag meghatározó egységet alkotnak, ezen belső egység – szakirodalmakban belső magnak is nevezik – lesz a kiindulópont a konszolidálás számára. Ezen gazdasági alkalmazási rendszerek tekintetében történik meg a konszolidálás során a részesedés kiszűrési tokekonszolidálás, amely értekezésem fő részét képezi. A konszern gazdasági alkalmazási rendszeri társult körbe a konszern gazdasági alkalmazási rendszer azon gazdasági alkalmazási rendszerek tartoznak, amelyek felett nem döntő, hanem jelentős irányítást, ellenőrzést, az egyéb körbe tartozók felett pedig egyéb irányítást, ellenőrzést gyakorol a konszern gazdasági alkalmazási rendszer centrumában álló befektető gazdasági alkalmazási rendszer.

A konszern gazdasági alkalmazási rendszeri körök kialakításánál általános szabály az, hogy a konszern gazdasági alkalmazási rendszeri teljes körbe kerülnek azok a gazdasági alkalmazási rendszerek, amelyek között döntő irányítási, ellenőrzési kapcsolat áll fenn, ebből adódóan ezen gazdasági alkalmazási rendszerek egyedi éves beszámolója teljes körűen bekerül a konszolidált éves beszámolóba, ezek az anyaggazdasági alkalmazási rendszer, leánygazdasági alkalmazási rendszerek, közös vezetésű gazdasági alkalmazási rendszerek. Azonban ha valamelyik leányvállalat, közös vezetésű vállalat – vagy a leányvállalatok, közös vezetésű vállalatok egy csoportja egyedileg és összességében – a konszern gazdasági alkalmazási rendszer szempontjából nem minősül lényegesnek, nem tud eleget tenni adatszolgáltatási kötelezettségének, az anyaggazdasági alkalmazási rendszer nem tudja irányítási jogát gyakorolni, illetve egy közös vezetésű gazdasági alkalmazási rendszerrel nem biztosítható az egységes értékelés, vagy más módon konszolidálás alóli mentességet¹⁹ élveznek kikerülnek a konszern gazdasági alkalmazási rendszeri teljes körből a konszern gazdasági alkalmazási rendszeri társult és egyéb körbe és a teljes körű bevonás helyett a társult gazdasági alkalmazási rendszerekhez hasonlóan részleges bevonásra, részesedés értékelésre kerül sor.

¹⁹ A konszolidálás alóli mentesség részletes szabályaival nem kívánok foglalkozni.



3.1.2. Mérlegképesség vizsgálata

A konszolidált beszámolókat általában valamilyen szabályozó rendszer előírásai alapján készítik el, azonban a szabályozó rendszerek nem minden esetben veszik figyelembe a számviteli információs rendszerekkel szemben támasztott követelményeket, ebből adódóan a szabályozó rendszerek előírásai alapján készített beszámolók nem mindig mutatják a helyes adatösszefüggéseket. Az elméleti meghatározottságok figyelembe vételével készített beszámolók nem küzdenek ilyen jellegű problémákkal, ezért ebben az esetben nincs szükség mérlegképesség vizsgálatára. A mérlegképesség vizsgálata azonban a szabályozó rendszerek alapján készített egyedi beszámolók esetében felmerül, hiszen az eltérő szabályozó rendszerek, eltérő tükröztetési követelményeket határoznak meg.

3.1.2.1. Elméleti meghatározottságok alapján összeállított egyedi beszámolók

Az elméleti meghatározottságok alapján összeállított egyedi beszámolók esetén az azonos filozófia – jelen esetünkben a dinamikus mérlegelmélet – tükröztetési követelményrendszere alapján készített beszámolók esetében nem merül fel a mérlegképesség problémája, hiszen azonos filozófia alapján készített beszámolóknak ugyanazon jelenség előfordulás, ugyanolyan formában jelenik meg.

3.1.2.2. Szabályozó rendszerek alapján összeállított egyedi beszámolók

A mérlegképesség vizsgálatára abban az esetben van szükség, ha a konszern gazdasági alkalmazási rendszer konszolidált éves beszámolójában teljes körűen megjelenő gazdasági alkalmazási rendszerek egyedi beszámolója nem egynemű, tehát különböző szabályozási rendszerek alapján készítették. Ez a probléma általában abban az esetben jelentkezik ha nemzetközi konszern van, vagyis a konszern gazdasági alkalmazási rendszer egy vagy több gazdasági alkalmazási rendszere más ország törvényei alapján készíti el az egyedi éves beszámolót és például az egyik országban egy eszköz aktiválása kötelező vagy lehetőség, a másik országban tilos. Ezen problémára kétfajta megoldási lehetőség terjedt el a hazai és nemzetközi gyakorlatban, az egyik az, hogy a konszern gazdasági alkalmazási rendszer centrumában álló befektető gazdasági alkalmazási rendszer egyedi beszámolója szerinti aktiválási,

passzivalási szabályokat kell figyelembe venni és a többi egyedi éves beszámolót ezekre átkonvertálni. A másik lehetőség, hogy a konszern gazdasági alkalmazási rendszer teljes körében lévő gazdasági alkalmazási rendszerek többségének egyedi beszámolóiban tükröztetett aktiválási, passzivalási szabályokat veszik figyelembe. Mivel a konszolidált beszámoló összeállítása során a konszern gazdasági alkalmazási rendszer „első vállalatának” a konszolidált beszámolója kerül összeállításra, az első megoldási lehetőség alkalmazása a gyakoribb.

Véleményem szerint egyik megoldás sem tökéletes, ugyanis a szabályozó rendszerek előírásai alapján tükröztetett adatösszefüggések nem felelnek meg az számviteli információs rendszer jelenség tükröztesét meghatározó rendezőelveknek²⁰, tehát a helyes adatösszefüggések bemutatása érdekében célszerű a konszern gazdasági alkalmazási rendszer számviteli információs rendszerét úgy megtervezni, szervezni és kialakítani, hogy a jogszabályok által meghatározott tükröztesési követelményrendszer – amelyek bemutatása a jogszabályi előírások miatt szükséges – mellett, az elméleti szempontból helyes adatokat, információkat is rendelkezésre bocsássa és ezen adatösszefüggések szolgáljanak alapul a konszolidálás során. Ebben az esetben az előzőekben vázolt problémák nem jelentkeznek és a konszolidált adatok minden tekintetben megfelelnek az elméleti tézisekben²¹ meghatározott követelményrendszernek.

3.1.3. Fordulónap egységesítése

A konszern gazdasági alkalmazási rendszer teljes körében lévő gazdasági alkalmazási rendszerek egyedi beszámolói kiindulási alapot jelentenek a konszolidált adatok meghatározásához, azonban ahhoz, hogy ezen adatokat fel lehessen használni egynemű adatok szükségesek, tehát problémát jelent ha az adott gazdasági alkalmazási rendszerek egyedi beszámolóinak fordulónapja nem egyezik meg. Ezt a problémát általában közbenső beszámolók készítésével oldják meg, figyelembe véve az eltérő fordulónapok közötti időkülönbséget. Azon a véleményen vagyok, hogy a helyes adatösszefüggések biztosítása érdekében a konszern gazdasági alkalmazási rendszer teljes körében lévő összes gazdasági alkalmazási rendszer fordulónapjának meg kell egyeznie a konszolidált éves beszámoló fordulónapjával, ugyanis ebben az esetben

²⁰ Forrás: Dr. Malasics András: Számviteli információs rendszer adatvetületének tervezési alapvetése (43 o.)

²¹ Forrás: Dr. Baricz Rezső: Mérlegtan

Dr. Malasics András: Számviteli információs rendszer adatvetületének tervezési alapvetése

elkerülhetők azon problémák, amelyek nem a "megbízható való kép"-hez vezetnének. Ebből adódóan, amennyiben az egyedi beszámolók fordulónapja nem egyezik meg – az információs igények alapján – kell határozni a konszolidált éves beszámoló fordulónapját, tehát azt az időpontot, amelyre vonatkozóan a dinamikus vagyónképet és az időtartamra vonatkozó realizált eredmény meghatározását tükröztetni kell a számviteli információs rendszernek, és ezen időpontra – mint fordulónapra – el kell készíteni azon gazdasági alkalmazási rendszerek egyedi beszámolóját, amelyeknek nem ez az időpont a fordulónapja.

3.1.4. Egységes értékelés

A számviteli információs rendszerben a vagyon megragadás meghatározottsága²² alapján figyelembe kell venni, hogy a vagyon milyen módon tükröztethető. „A jelenségvilág előfordulásainak valamint azok kapcsolatrendszerének meghatározása szempontjából minden strukturális előfordulásban tisztázni kell a megragadási lehetőségeket.” (Malasics: Számviteli információs rendszer tervezési alapvetése [1998., p.47-48.]). A kettős vagyonmegragadás²³ meghatározottságai alapján, a múlt értékviszonya esetében, alapvetően közvetlen és közvetett értékelési eljárások lehetnek. A közvetlen értékelési eljárások közé tartoznak az egyedi, csoportos, speciális értékelési eljárások, amelyek tekintetében az egységesítés szükséges lehet a konszern gazdasági alkalmazási rendszerben. „A megragadás módja nem azonosítható csupán a számvitel elméletben szűkebb értelemben tárgyalt értékelési eljárással, mert az értékelési eljárás csak az adott jelenség előfordulását jellemző pénznembeli érték meghatározását értik, természetesen így az értékelési tartalom része a vagyon megragadás módjának.” (Malasics: Számviteli információs rendszer adatvetületének tervezési alapvetése [1998., p.48.]). A konszolidált adatösszefüggések keretében a vagyonmegragadási követelmény, oly módon jelentkezik, hogy érvényesüljön a konszern gazdasági alkalmazási rendszer mint egyetlen gazdasági alkalmazási rendszer elve, vagyis a gazdasági alkalmazási rendszer vagyonának jelenségeit olyan szempontrendszer alapján kell megragadni, amelyben a jelenségek azonosításához szükséges ismérvek a konszern gazdasági alkalmazási rendszeri meghatározottságok alapján jelennek meg. „A vagyonmegragadási követelmény nem más, mint az, hogy az adott gazdasági alkalmazási rendszer vagyonrészét képező jelenség milyen értékelési

²² Forrás: Dr. Malasics András: Számviteli információs rendszer adatvetületének tervezési alapvetése (44 o.)

²³ Forrás: Dr. Malasics András: Számvitel I. (Oktatási segédanyag)

elv és értékelési eljárás rendszerben tükröztethető a számviteli információs rendszerben.” (Malasics: A humán erőforrás töketényezőként való tükröztetése a számviteli információs rendszerben [1998., p.5.]). Mindezen tényezők alapján azért, hogy a vagyonmegragadás a konszolidált adatok tekintetében helyesen történjen meg szükség van a konszern gazdasági alkalmazási rendszer egyedi gazdasági alkalmazási rendszereinél az értékelési eljárások egységesítésére, ugyanis a konszern gazdasági alkalmazási rendszer tagjainak egyedi beszámolóiban figyelembe vett választható, eltérő értékelési eljárások használata, hatással lehet a konszolidált beszámolóban tükröztetett adatokra.

A fentiek értelmében, a konszolidált beszámoló kiinduló adatainak azonos alapra való helyezése érdekében, a konszolidálás során biztosítani kell az egységes értékelés elvét, ha a konszern gazdasági alkalmazási rendszer tagjai között, az azonos eszközöknél, eltérő értékelési eljárások használatából adódóan minősített, szignifikáns eltéréseket lehet feltárni, a konszern gazdasági alkalmazási rendszer gazdasági alkalmazási rendszereinek egyedi beszámolóinak adatait – a konszern gazdasági alkalmazási rendszer centrumában álló befektető gazdasági alkalmazási rendszer egyedi értékelési eljárásai alkalmazva – át kell értékelni.

3.1.5. Valutaátszámítás

A konszolidált beszámoló összeállításához, szükség van a konszern gazdasági alkalmazási rendszer tagjainak egyedi beszámolóiban lévő adatokra. Mivel a beszámoló összeállítás pénzügyi értékben történik, abban az esetben ha a konszern gazdasági alkalmazási rendszer gazdasági alkalmazási rendszerei eltérő pénznemben állítják össze egyedi beszámolóikat, szükség van az egységesítésre, hiszen különböző pénznemben meghatározott értékeket nem lehet összevonni. Első lépésként meg kell állapítani, hogy milyen pénznemben készüljön a konszolidált beszámoló, majd azon gazdasági alkalmazási rendszerek egyedi beszámolójánál, amelyek nem a meghatározott pénznemben készültek, a valuta átszámítást el kell végezni. Ez a probléma általában nemzetközi konszerneknél vetődik fel, ugyanis a konszern gazdasági alkalmazási rendszer tagjainak egyedi beszámolói, ilyen esetben eltérő pénznemben készülnek, tehát az összevonást is egyfajta pénznemben kell elvégezni. A konszolidált beszámoló

pénznemének meghatározása tetszőleges²⁴ lehet, azonban a gazdasági alkalmazási rendszereknél biztosítani kell a valutaátszámításhoz szükséges feltételeket, tehát a közgazdaságtani feltételrendszernek megfelelő, korrekt gazdasági tartalmak megjelenését az átszámított adatokban, amelyek meghatározása a folyamatos, a vagyon megragadásnál, változásának nyomon követésénél alkalmazott kétfajta pénznemben történő megfigyeléssel kell, hogy történjen, vagy olyan közelítő módszer segítségével amely megfelel a számvitel elmélet által meghatározott követelményeknek és nem okoz szignifikáns eltérést az átszámított adatokban.

3.1.6. Előkészített adatok

A konszolidálás célja olyan adatösszefüggések tükröztetése, amelyek segítségével a konszern gazdasági alkalmazási rendszer, mint egy gazdasági alkalmazási rendszer bemutatása megtörténik. A konszolidálási lehetőségek megvalósulhatnak olyan formában, amelyben a konszern gazdasági alkalmazási rendszer a számviteli információs rendszerében a gazdasági alkalmazási rendszer vagyont, annak nyomon követését, tükröztetését, úgy valósítja meg, hogy a vagyon megfigyelésének szempontrendszere a konszern gazdasági alkalmazási rendszerre mint önálló gazdasági egységre vonatkozik, és a konszern gazdasági alkalmazási rendszeren belüli, jogilag önálló, de gazdaságilag a konszern gazdasági alkalmazási rendszer centrumában álló befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszertől függő gazdasági alkalmazási rendszereket, csak mint szervezeti egységeket kezeli. Ebben az esetben a számviteli információs rendszer konszolidálás nélkül, azonnal rendelkezésre bocsátja a szükséges adatokat. A másik megoldás, amellyel értekezésemben foglalkozom, az a lehetőség, amikor a konszern gazdasági alkalmazási rendszer egyedi gazdasági alkalmazási rendszereinek beszámolója által mutatott adatösszefüggésekből kiindulva kerülnek meghatározásra a konszolidált adatok. Ezen módszer alkalmazásához, a konszolidálás elvégzéséhez, szükség van arra, hogy azon gazdasági alkalmazási rendszerek, amelyek a konszern gazdasági alkalmazási rendszer teljes körében vannak, – tehát közöttük fennáll a döntő irányítási, ellenőrzési kapcsolat – egyedi beszámolóinak adatai összevonásra kerüljenek. Az eddig felsorolt előkészítő feladatok – és a speciális előkészítő feladatok – elvégzésével megtörténik az egyedi beszámolók egységesítése.

²⁴ Ez a pénznem általában konszern gazdasági alkalmazási rendszer centrumában álló befektető gazdasági alkalmazási rendszer egyedi beszámolójában szereplő pénznem vagy a konszern gazdasági alkalmazási rendszer gazdasági alkalmazási rendszereinek egyedi beszámolóiban többségében jelentkező pénznem.

Ezzel a konszolidálás alapadatbázisából, az ún. előkészítetlen halmozott adatokból – amelyekben az egyedi gazdasági alkalmazási rendszerek számviteli információs rendszere által rendelkezésre bocsátott adatösszefüggések vannak – a konszolidálás további lépései számára ún. előkészített adatok válnak, amelyeken végrehajtva a konszolidálás további lépéseit, meghatározásra kerül az ún. konszolidált adatbázis, amelyből a konszolidált adatösszefüggések nyerhetők és ezek alapján készíthető el a konszolidált beszámoló.

3.2. Tőkekonszolidálás

Konszern gazdasági alkalmazási rendszer kialakulása esetén, a konszern gazdasági alkalmazási rendszerben megjelennek befektető és befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer, amely között részesedési viszony áll fenn, tehát a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer egyedi beszámolójában tükröztetésre kerül a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerben való részesedése. Ha a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer a konszern gazdasági alkalmazási rendszer teljes körében van, a konszolidálásra előkészített adatok között megjelennek, a befektető részesedése mellett, a befektetést élvező eszközei és mindkét gazdasági alkalmazási rendszer saját tőkéje. Amennyiben a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer a konszern gazdasági alkalmazási rendszer társult és egyéb körében van, a konszolidálásra előkészített adatok között csak a befektető részesedésének könyv szerinti értéke jelenik meg, azonban a konszern gazdasági alkalmazási rendszer, mint egy gazdasági egység szempontjából ezen részesedéshez tapadó befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer konszolidált adatait a részesedésen keresztül a konszolidált beszámolóban be kell mutatni.

Mivel a befektető és a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer között részesedési viszony van, a konszolidálás során a tőkekonszolidálást minden esetben el kell végezni. Akkor is ha más konszolidálási feladat nem jelentkezik, csak egy hosszú távú pénzügyi befektetésről van szó. Felvetődik a kérdés, hogy lehetséges-e a konszolidálás, a konszolidált adatok rendelkezésre bocsátása, olyan esetben, amikor a döntő irányítási, ellenőrzési kapcsolat fennáll, azonban nincs részesedési viszony a gazdasági alkalmazási rendszerek között. Ilyen esetet elméletileg is nagyon nehéz elképzelni, hiszen milyen közgazdaságtani indoka lehetne annak, hogy egy gazdasági alkalmazási rendszer döntő irányítási, ellenőrzési jogkört szerezzen egy másik gazdasági alkalmazási rendszer felett, részesedés megszerzése nélkül. Ha ez mégis

előfordul természetesen ebben az egy esetben a konszolidálás során, a tőkekonszolidálás nem értelmezhető. Azon eset viszont előfordulhat, hogy két gazdasági alkalmazási rendszer között döntő irányítási, ellenőrzési kapcsolat van, azonban a befektető gazdasági alkalmazási rendszer részesedését nem részesedésként, hanem támogatásként²⁵, hozzájárulásként kezelik, ebben az esetben a helyére kell tenni a vagyoni elemeket és a közgazdaságtanilag részesedésnek minősülő értékeket részesedésként kell tükröztetni ezek után természetesen a tőkekonszolidálást el kell végezni.

A tőkekonszolidálás során megtörténik, a szükséges korrekciós tételek, az összevont mérleg és eredménykimutatás adatainak korrigálása, a korrekciók elvégzése után következik a tőkekonszolidálás legfontosabb feladata a halmozódások kiszűrése és a keletkezett különbségek kezelése. A konszolidálásra előkészített konszern gazdasági alkalmazási rendszer teljes körének gazdasági alkalmazási rendszereivel kapcsolatos adatok tőkehalmozódásokat tartalmaznak, mert az összevont adatokban, az előkészítő mérlegben megjelenik, eszköz oldalon a befektető gazdasági alkalmazási rendszer részesedése a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerben és a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer saját tőkéjéből, a befektető gazdasági alkalmazási rendszer részesedésének megfelelő eszközérték, illetve forrás oldalon a befektető gazdasági alkalmazási rendszer saját tőkéje és a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer saját tőkéjéből, a befektető gazdasági alkalmazási rendszer részesedésének megfelelő érték.

A tőkekonszolidálás során megállapításra kerül a különbség a befektető gazdasági alkalmazási rendszernek a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerben lévő részesedése, és a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer, a befektető gazdasági alkalmazási rendszer tulajdoni hányadára jutó, saját tőkéje között, majd ezen különbözet kezelésre kerül. Amennyiben a tőkekonszolidálás a konszern gazdasági alkalmazási rendszer centrumában álló befektető gazdasági alkalmazási rendszer és a konszern gazdasági alkalmazási rendszer teljes körében lévő befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer között történik ún. részesedés kiszűréses tőkekonszolidálásról van szó, hiszen ebben az esetben jelennek meg halmozódások a konszolidálásra előkészített adatokban, a konszern gazdasági alkalmazási rendszer

²⁵ Gyakorlati példája hazánkban a nyugdíjpénztárak körében keletkezhet, ugyanis számtalanszor előfordulnak olyan esetek, amikor is az alapító gazdasági alkalmazási rendszer a vagyoni hozzájárulásával – amely a nyugdíjpénztárnál

társult és egyéb körében lévő befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerrel kapcsolatban nem jelentnek meg halmozódások, azonban a tőkekonszolidációs különbözetet kezelni kell, tehát ebben az esetben ún. részesedés értékeléses tőkekonszolidálás történik. A részesedés kiszűréses tőkekonszolidálás során a fenti értékek egymással szemben, a halmozódások megszüntetésének érdekében kiszűrésre kerülnek. A részesedés értékelés során a tőkekonszolidációs különbözet megállapítása, kezelése és a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerben való részesedés értékelése történik meg. A tőkekonszolidálással kapcsolatos elméletek és ezek által meghatározott módszereket részletesen a 4.1 Elméleti és módszertani áttekintés pontban, az értekezés fő témáját az 5. Részesedés kiszűréses tőkekonszolidálás pontban mutatom be.

3.3. Adósságkonszolidálás

A jogilag önálló gazdasági alkalmazási rendszerek számviteli információs rendszerének minden az egyedi gazdasági alkalmazási rendszerekkel kapcsolatos vagyonszármazást a gazdasági alkalmazási rendszer beszámolójában kibocsátott adatösszefüggésekben tükröztetnie kell. Természetesen, ha ez a gazdasági alkalmazási rendszer egy konszern gazdasági alkalmazási rendszer teljes körébe tartozó gazdasági alkalmazási rendszer, akkor is ezen tükröztetett vagyonszármazásokba beletartoznak, a konszern gazdasági alkalmazási rendszer teljes körének többi tagjaival kapcsolatban keletkezett vagyonszármazások is, azonban ezen vagyonszármazások a konszern gazdasági alkalmazási rendszer, mint egy gazdasági alkalmazási rendszer elve alapján, a konszern gazdasági alkalmazási rendszer szempontjából nem vagyonszármazások. Mindezek alapján az egyedi beszámolóban megjelenik olyan jelenség előfordulások tükröztetése, amely jelenség a konszolidált beszámolóban nem tükröztetendő jelenség vagyis ezen jelenségeket a konszolidált beszámolóban nem szabad bemutatni.

A fentiek alapján, amennyiben az egyedi beszámolóban ilyen tükröztetett jelenségek megjelennek ezek halmozódásokat jelentenek, vagyis ezeket a konszolidálás során ki kell szűrni. Az adósságkonszolidálás során egymással szemben kiszűrésre kerülnek az összevont adatok közül, konszern gazdasági alkalmazási rendszer teljes körében lévő gazdasági alkalmazási rendszerek egymás közötti üzleti tranzakcióikból eredő követelések, konszern gazdasági alkalmazási rendszeri kibocsátású pénzkövetelés

saját tőke elemként jelentkezik – megszerzi a döntő irányítást ellenőrzést a nyugdíjpénztár felett, azonban ezt a

vagy dologra vonatkozó tulajdonjog alapjogviszonyú értékpapírok, kötelezettségek a konszern gazdasági alkalmazási rendszer szempontjából a konszolidált beszámolóban nem megjeleníthető gazdasági tartalmak.

3.4. Közbenső eredmények konszolidálása

A konszern gazdasági alkalmazási rendszer belső körében lévő egyedi gazdasági alkalmazási rendszerek között értelemszerűen gazdasági tranzakciók történhetnek, és ezeknek hatása lehet a konszern gazdasági alkalmazási rendszer egyedi gazdasági alkalmazási rendszereinek beszámolójában bemutatott eredményére, amelyek azonban a konszern gazdasági alkalmazási rendszer mint gazdasági egység szempontjából nem tekinthetők eredménynek, mert ez a gazdasági egység szempontjából nem kerül realizálódásra. Ebből következően, ha egy vagyoni elem a konszern gazdasági alkalmazási rendszer teljes körében lévő gazdasági alkalmazási rendszerek között, az egyedi gazdasági alkalmazási rendszerekben eredményhatást okozva, áramlik, abban az esetben ezen eredményhatás a konszolidált adatokban nem mutatható ki és a vagyoni elemet, ha az a konszolidált beszámoló fordulónapján még a konszern gazdasági alkalmazási rendszer teljes körében lévő gazdasági alkalmazási rendszer vagyonának részét képezi, a konszolidált adatok között a konszern gazdasági alkalmazási rendszerbe való bekerüléskori vagyoni elemnek megfelelően kell kimutatni. Amennyiben az adott vagyoni elem a konszolidált beszámoló fordulónapján a konszern gazdasági alkalmazási rendszer teljes körében lévő gazdasági alkalmazási rendszer vagyonának részét nem képezi, az eredményhatás konszern gazdasági alkalmazási rendszer szempontjából is realizálódik, tehát nem közbenső eredmény, hanem realizált eredmény jelentkezik, amely természetesen a konszolidált beszámolóban bemutatandó, azonban a vagyoni elem áramlásával kapcsolatos realizációs bevétel realizációs ráfordítás konszolidálást ebben az esetben is el kell végezni. Mindezek figyelembe vételével a konszern gazdasági alkalmazási rendszer teljes körébe tartozó gazdasági alkalmazási rendszerek közötti gazdasági eseményekből adódó, az egyedi beszámolóiban realizált eredmény kategóriában megjelenő, konszern szinten nem jelentkező nyereség vagy veszteség eliminálását kell a közbenső eredmény konszolidálásával elvégezni.

hatályos jogszabályok nem részesedésként, hanem támogatásként kezelik.

3.5. *Realizációs bevételek, realizációs ráfordítások konszolidálása*

A konszern gazdasági alkalmazási rendszer belő körében lévő egyedi gazdasági alkalmazási rendszerek között gazdasági események történhetnek, és ezeknek hatása lehet a konszern gazdasági alkalmazási rendszer egyedi gazdasági alkalmazási rendszereinek beszámolójában bemutatott realizációs bevételeire, realizációs ráfordításaira, amelyek azonban a konszern gazdasági alkalmazási rendszer mint gazdasági egység szempontjából nem tekinthetők realizációs bevételnek és realizációs ráfordításnak, hiszen a gazdasági egységből történő kibocsátás nem történik meg, ezért a konszolidált beszámoló által tükrözött realizációs bevételek és realizációs ráfordítások között természetesen ezen realizációs bevételek és realizációs ráfordítások nem jelenhetnek meg. Mindezen okoknál fogva, mivel a konszolidált beszámoló kiinduló adatai az egyedi beszámolók adatösszefüggései, amelyek az előkészítő adatokban a realizációs bevételek és realizációs ráfordítások között megjelennek, ezek tekintetében is halmozódás – vagy ha kettőnél több gazdasági alkalmazási rendszert, illetve kettőt többszörösen érintő jelenség áramlásról van szó többszörös halmozódás – keletkezik, mert a konszolidált beszámolóba teljes körűen bekerülő gazdasági alkalmazási rendszerek egymással szemben elszámolt realizációs bevételei és realizációs ráfordításai konszern gazdasági alkalmazási rendszer, mint gazdasági egység szempontjából nem realizációs bevételek és nem realizációs ráfordítások ezért azokat egymással szemben ki kell szűrni.

3.6. *Konszolidálás miatti adókülönbözlet*

A konszolidálás előzőekben bemutatott lépésének elvégzése következtében megjelenhetnek eredményhatékony tételek, amelyeknek hatása van a konszolidált beszámolóban bemutatott adóráfördítésre. Természetesen ezen adóráfördítés többnyire nem képez adófizetési kötelezettséget, a hazai és nemzetközi adójogszabályok általában²⁶ nem a konszern gazdasági alkalmazási rendszert, mint gazdasági egységet, hanem a jogilag önálló gazdasági alkalmazási rendszereket adóztatják, vagyis a konszolidált beszámolóban egy fiktív adóráfördítés jelenik meg, a tényleges adóráfördítés, adófizetési kötelezettség az egyedi beszámolók összesített értékeiből

²⁶ Néhány esetben lehetnek kivételek, például az Egyesült Államok egyes államaiban a konszern gazdasági alkalmazási rendszer adózik és nem az egyedi gazdasági alkalmazási rendszerek.

adódik. Mindezekből következik, ha különbség keletkezik a egyedi gazdasági alkalmazási rendszerek összesített és a konszern gazdasági alkalmazási rendszeri adóráfordítás, adófizetési kötelezettsége között, ezt a konszolidált beszámolóban kezelni kell. Amennyiben ez a különbség belátható időn belül megfordul, tehát megfelel a látens adó feltételrendszerének, a konszolidált beszámolóban ki kell mutatni a konszolidálás miatt keletkező adókövetelést vagy adótartozást. Abban az esetben ha az egyedi beszámolók összesített adataiból számított adóráfordítás magasabb, mint a konszolidált adatok alapján számított adóráfordítás, a különbséget konszolidálás miatti adókövetelésként, ha alacsonyabb konszolidálás miatti adókötelezettségként kell bemutatni.

4. Nemzetközi és hazai szakirodalmi áttekintés

A témához kapcsolódó nemzetközi és hazai szakirodalom rendkívül szűkös. A konszolidálással kapcsolatban kevés publikáció lát napvilágot és ezen szakirodalmak döntő többsége is csak a szabályozó rendszerekkel, ezek magyarázatával kapcsolatos, nagyon kevés a számvitel elméleti háttérrel, az új gondolatmeneteket, az új számviteli kutatásokat bemutató értekezés. A szakirodalmi áttekintést két részben mutatom be. Először a részesedés kiszűrési tőkekonszolidáláshoz kapcsolódó számvitel elméleti háttér, a témával kapcsolatos elméletek ezekből deriválható módszerek ismertetésére kerül sor, majd a számviteli információs rendszerek, szabályozó rendszerekben való megjelenési formája miatt bemutatom a témához kapcsolódó legfontosabb szabályozó rendszereket. Tekintettel arra, hogy számtalan szabályozó rendszer létezik és ezek mindegyike számvitel elméleti szempontból korlátokkal rendelkezik, a bemutatást hazai szabályozás mellett az Európai Unió kapcsolódó irányelvére, a kapcsolódó Nemzetközi Számviteli Standardra és a Német Kereskedelmi Törvénykönyv ide vonatkozó előírásaira korlátozom.

A következőkben bemutatott alapelméletek önmagukban lévő gyakorlati alkalmazása, nem terjedt el, hiszen minden alapelmélet rendelkezik kisebb nagyobb hiányossággal. A gyakorlati megvalósítások során általában a vegyes módszerek terjedtek el, az alapelméletek összevont, javított változatai. Azonban a szabályozó rendszerek meghatározása során általában nem vették figyelembe a számviteli információs rendszerek alapvető meghatározottságait, ebből adódóan sajnos meg kell állapítani, hogy a tőkekonszolidálással kapcsolatos jogszabályi előírások nem tökéletesek.

4.1. Elméleti és módszertani áttekintés²⁷

A nemzetközi és hazai szakirodalmakban a konszolidálás a közgazdaságtudomány, számviteltudomány múltját tekintve rendkívül friss terület, a XX. század elején alakult ki angolszász területeken, a konszolidálás élenjárói az Egyesült Királyság és az Egyesült Államok számviteli szakemberei voltak. Ebben az időben – a gazdaság fejlődésével párhuzamosan – alakultak ki, lettek egyre nagyobbak a konszern gazdasági alkalmazási rendszerek és megjelentek a konszolidált adatokkal, konszolidált éves beszámolóval kapcsolatos információs igények.

A tőkekonszolidálás elméleti alapműszerei alapvetően két csoportba sorolhatók, azon ismerv alapján, hogy a befektető gazdasági alkalmazási rendszer a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer feletti döntő irányítási, ellenőrzési jogkör megszerzése esetén, a tulajdoni hányad mértékétől függetlenül a teljes befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszert megszerzi, vagy csak a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerben lévő tulajdoni hányad mértékének megfelelő arányában. Ebből adódóan teljes és kvóta szerinti konszolidálási elméletekről beszélhetünk. A csoportokon belül, több elméleti feltevésből kiinduló tőkekonszolidálási elmélet és módszertan jelent meg a kutatások során a számviteltudományban, amelyeket a következőkben részletesen bemutatok. A különböző elméletek, módszerek alkalmazásakor, a konszolidálási kapcsolatok feltételrendszerétől függően, más és más konszolidált adatösszefüggésekhez vezethetnek. Véleményem szerint a bemutatásra kerülő módszerek közül választás annak függvénye kell, hogy milyen a közgazdaságtani kapcsolatrendszer a konszern gazdasági alkalmazási rendszerben, ennek a minősítése szükséges ahhoz, hogy a helyes módszer – amely általában a sokrétű kapcsolatok miatt vegyes módszer – kiválasztásra kerüljön, ezáltal a konszolidált adatok között a helyes adatösszefüggések jelenjenek meg. A tőkekonszolidálási alapelméleteket és alapműszereket a 6. számú ábra mutatja.

²⁷ Forrás: Dr. Gergely István: Konszolidált beszámoló könyvvizsgálata
 Mellwing, Winfried – Moxter Adolf – Ordelheide, Dieter: Einzelabschluss and Konzernabschluss
 Mosich, A. N. – E. John Larsen: Modern advanced accounting
 Moxter, Adolf: Bilanzlehre Band II.
 Organisation for Economic Co-operation and Development: Consolidated financial statements
 Organisation for Economic Co-operation and Development: Concolidation policies in OECD countries
 Peter Taylor – Brian Underdown: Advanced financial accounting
 Rosenfield, Paul – Rubin, Steven: Consolidation, Translation and the Equity Method
 Scherrer, Gerhard: Konzernrechnungslegung
 Schindler, J.: Kapitalkonsolidierung n. d.
 Tasnádi Zsolt: A tőkekonszolidálás elmélete és hazai szabályozása
 Wöche, Günter: Bilanzierung und Bilanzpolitik

4.1.1. Teljes konszolidálási elméletek

A teljes konszolidálási elméletek azon feltevésből indulnak ki, hogy a befektető gazdasági alkalmazási rendszer a döntő irányítási, ellenőrzési jogkör megszerzésével, a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszert teljes mértékben megszerzi. Mindez azt jelenti, hogy a konszolidálás során a konszern gazdasági alkalmazási rendszer teljes körében lévő befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerek egyedi beszámolóinak adatai – függetlenül a befektető gazdasági alkalmazási rendszer tulajdoni hányadától – teljes mértékben bekerülnek a konszolidálás előkészítő adatai közé. A tőkekonszolidálási elméletekben itt is két fő irányvonal alakult ki, az egyik amelyben a tőkekonszolidálás számviteli információs rendszerben való tükröztetése során a tőkehalmozódások kiszűrése a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer első tőkekonszolidálása során történik meg, a továbbiakban már csak ezen adatok újra felvétele történik meg a folytonosság elvének biztosítása érdekében. A másik irányvonal azon tükröztetésnek ad prioritást, amelyben a tőkekonszolidálás során minden egyes tőkekonszolidáláskor az aktuális adatokkal történik meg a tőkehalmozódások kiszűrése.

4.1.1.1. Egyszeri részesedés kiszűrésre épített elméletek

Az egyszeri részesedés kiszűrésére épített, vagy keletkezési helyüket jelölve szakirodalomban használt kifejezéssel angolszász elméletek a tőkekonszolidálás során, olyan tükröztetési követelményrendszert határoznak meg, amelyben az első tőkekonszolidálásnak prioritása van, a követő tőkekonszolidálásokban már ezen adatokat használják kiinduló értéként.

Ezen elméletek is két részre oszthatók, az egyik irányvonal szerint a tőkekonszolidálás során változás következhet be konszern gazdasági alkalmazási rendszer realizációs bevételeiben, realizációs ráfordításaiban, tehát a konszern gazdasági alkalmazási rendszer eredményére hatással lehet a tőkekonszolidálás. A tőkekonszolidálásból adódó különbözetelek változásának nyomon követése a számviteli információs rendszerben eredményhatékony módon valósul meg, vagyis a tőkekonszolidációs különbözetelek változása a konszern gazdasági alkalmazási rendszer realizációs bevételei, realizációs ráfordításai között is megjelenhet. A másik elmélet szerint a tőkekonszolidáláskor keletkező különbözetelek azonnal a saját tőke terhére eredménysemlegesen elszámolásra kerül.

4.1.1.1.1. A purchase elméletek

A purchase (vásárlás, megszerzés) elmélet alapját azon elméleti felvetés képezi, hogy a befektető gazdasági alkalmazási rendszer, a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer feletti döntő irányítási, ellenőrzési jogkör megszerzésével, nemcsak a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer saját tőkéjében való tulajdoni hányadot szerez, hanem a befektetés eszközlésével, megvásárolja, illetve megszerzi a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer eszközeit és ezen eszközkombinációhoz kapcsolódó kötelezettségeket.

A tőkehalmozódások kiszűrése során tőkekonzolidációs különbség keletkezhet, ami a befektető gazdasági alkalmazási rendszer részesedése és a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer saját tőkéjének, a befektető gazdasági alkalmazási rendszer tulajdoni hányadára eső részének a különbsége. Amennyiben a két érték megegyezik nem keletkezik tőkekonzolidációs különbség. A különbség lehet pozitív vagy negatív, amennyiben pozitív különbség keletkezik ún. aktív tőkekonzolidációs különbségről, ha negatív ún. passzív tőkekonzolidációs különbségről beszélünk. Az elmélet szerint meg kell állapítani a tőkekonzolidálási különbségeket és kideríteni, hogy milyen tényezők okozzák ezen különbségeket és a tényezőknek megfelelően a különbségeket, változásukat a számviteli információs rendszernek tükröztetnie kell.

Aktív tőkekonzolidációs különbség keletkezése azt, jelenti, hogy a befektető gazdasági alkalmazási rendszer részesedésének a könyv szerinti értéke magasabb, mint a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer saját tőkéjének a befektető tulajdoni hányadára eső részének könyv szerinti vagy újraértékelt értéke, közgazdaságtani értelemben üzleti vagy cégérték (goodwill) keletkezik. Aktív tőkekonzolidációs különbség keletkezésének általános oka, hogy a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer rendelkezik ún. rejtett tartalékokkal. A rejtett tartalékok – későbbiekben a rejtett terhek – meghatározása megkívánja az újraértékelt érték definiálását. A befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer vagyonának újraértékelt értéke, a konszern gazdasági alkalmazási rendszerbe való bekerülés időpillanatára, a konszern gazdasági alkalmazási rendszer centrumában álló befektető gazdasági alkalmazási rendszer vagyonmegragadási feltételrendszere szerint – amely általában a realizációs elvre épül – meghatározott újraértékelt érték. Ez azt jelenti, hogy a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer jelenség előfordulásai gazdasági tartalmának meghatározása a konszern gazdasági alkalmazási rendszer centrumában álló

befektető gazdasági alkalmazási rendszer vagyonegragadási követelményrendszere szerint történik meg, tehát ezen vagyonegragadás totális kivetítése történik meg a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerre. Az újraértékelés nem a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer egyedi beszámolójában, hanem a konszolidálásra előkészített adatokban történik meg. A rejtett tartalékok a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer eszközeinek újraértékelt értékének és a könyv szerinti értékének a különbsége, tehát azon gazdasági tartalom, amellyel magasabb az újraértékelt érték mint a könyv szerinti érték. A rejtett terhek a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer idegen forrásainak újraértékelt értékének és a könyv szerinti értékének a különbsége. Aktív tőkekonszolidációs különbözet keletkezésének oka lehet még, hogy a befektető gazdasági alkalmazási rendszer, befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerrel kapcsolatos jövőbeni várakozásai kedvezőek, ezért magasabb árat fizetett érte, vagy a részesedés felülértékelt a befektető gazdasági alkalmazási rendszerénél, azonban ha az értékvesztés tartós, az óvatosság elve alapján a leértékelést kötelező elvégezni, tehát ez a helyzet csak egy elméleti lehetőség, a gyakorlatban csak időlegesen fordulhat elő.

Passzív tőkekonszolidációs különbözet keletkezése azt, jelenti, hogy a befektető gazdasági alkalmazási rendszer részesedésének a könyv értéke alacsonyabb, mint a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer saját tőkéjének a befektető tulajdoni hányadára eső része, közgazdaságtani értelemben negatív üzleti vagy cégérték (badwill) keletkezik. Passzív tőkekonszolidációs különbözet keletkezésének oka lehet, hogy a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer rendelkezik rejtett terhekkel, továbbá oka lehet az, hogy a befektető gazdasági alkalmazási rendszer, befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerrel kapcsolatos jövőbeni várakozásai kedvezőtlenek, ezért alacsonyabb árat fizetett érte, vagy a befektető gazdasági alkalmazási rendszer részesedése alulértékelt és az óvatosság elve alapján a felértékelés nem végezhető el, azonban ez csak a megszerzéstől számított több beszámolási időszak elteltével lehet ok, hiszen a megszerzés pillantában a bekerülési értéken kerül a részesedés kimutatásra, illetve ok lehet, hogy a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer saját tőkéje felülértékelt, azonban ez nem felel meg az óvatosság elvének, tehát az egyedi beszámolóból származtatott adatot nem felelnek meg a beszámolóképzés alapelveinek.

A tőkekonszolidációs különbözetek megállapítása, a rejtett tartalékok, rejtett terhek feltárása akkor történik meg, amikor a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer egyedi beszámolóinak adatai első alkalommal bekerülnek a konszolidált

adatok közé. A tőkekonzolidálási különbözetek, rejtett tartalékok, rejtett terhek életútjának nyomon követése a számviteli információs rendszerben rendkívül fontos feladat. Amennyiben – a továbbiakban bemutatott feltételrendszer mellett – az aktív tőkekonzolidációs különbözetből goodwill keletkezik ennek leírása az általános goodwill leírási szabályok szerint történik. Ha a passzív tőkekonzolidációs különbözetből badwill keletkezik, ezen gazdasági tartalom kiáramlása, a badwillhez köthető befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszernek, a konszern gazdasági alkalmazási rendszerből való kikerülésével történik meg. A feltárt rejtett tartalékok, a rejtett terhek azon eszközhöz illetve forráshoz köthetők, amelyhez a konszolidálás során hozzárendelésre kerültek, leírásuk, kiáramlásuk az adott eszköz illetve forrás kiáramlásával együtt történik meg.

A purchase elmélet tovább fejlődésével, az elméleten belül két különböző ág alakult ki, amelyekben az eltérés a kisebbségi tulajdonosok, tehát a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszernek, a befektető gazdasági alkalmazási rendszeren kívüli tulajdonosok kezelésében, számviteli információs rendszerben való tükröztetésében van. A két eltérő elmélet az érdekeltség elmélet, amely a kisebbségi tulajdonosokat hitelezőnek tekinti és az egységelmélet, amely a kisebbségi tulajdonosokat társtulajdonosnak tekinti. A purchase elméletek különbsége, tehát abban van, hogy a konszern gazdasági alkalmazási rendszer saját tőkéjeként csak a befektető gazdasági alkalmazási rendszer saját tőkéjét értelmezi, vagy a konszern gazdasági alkalmazási rendszer teljes körében lévő befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerek kisebbségi tulajdonosainak részesedését is konszern gazdasági alkalmazási rendszeri saját tőkerészként tükrözteti. Az elméletek által meghatározott módszerek között abban van különbség, hogy a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerben lévő goodwillt, badwillt, rejtett tartalékokat és rejtett terheket milyen mértékig tárja fel.

4.1.1.1.1. Parent Company elmélet²⁸

A parent company theory (érdekeltség elmélet vagy anyavállalat elmélet) meghatározottságai szerint a konszolidált beszámoló a konszern gazdasági alkalmazási rendszer centrumában álló befektető gazdasági alkalmazási rendszer egyedi

²⁸ Forrás: Mellwing, Winfried – Moxter Adolf – Ordelheide, Dieter: Einzelabschluss and Konzernabschluss
Mosich, A. N. – E. John Larsen: Modern advanced accounting
Organisation for Economic Co-operation and Development: Consolidated financial statements
Peter Taylor – Brian Underdown: Advanced financial accounting
Rosenfield, Paul – Rubin, Steven: Consolidation, Translation and the Equity Method

beszámolójának a kibővítése, amelyben a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerben való részesedést a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer eszközei és idegen forrásai helyettesítik. A kisebbségi tulajdonosokat a konszern gazdasági alkalmazási rendszer centrumában álló befektető gazdasági alkalmazási rendszer szempontjából hitelezőnek tekinti, ebből adódóan a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer saját tőkéjének kisebbségi tulajdonos tulajdoni hányadára eső részét, a konszolidált beszámolóban nem a saját tőke, hanem az idegen források, azon belül is a kötelezettségek között mutatja ki. A tőkekonzolidálási módszerek közötti különbség abban van, hogy az első konszolidáláskor a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer egyedi beszámolójának adatai milyen értékviszonnyal kerül be a konszolidálásra előkészített adatok közé. A könyv szerinti érték módszer esetén az egyedi beszámolóban bemutatott adatok könyv szerinti értéken, újraértékelt érték módszer esetén, újraértékelt, újraértékelt értéken kerülnek be a konszolidálásra előkészített adatok közé.

4.1.1.1.1.1. A könyv szerinti érték módszer

A könyv szerinti érték módszer alkalmazása esetén a befektető gazdasági alkalmazási rendszer részesedésének könyv szerinti értékével szemben kiszűrésre kerül a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer saját tőkéjének a befektető gazdasági alkalmazási rendszer tulajdoni hányadára eső része könyv szerinti értéken. Megállapításra kerül a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerben lévő rejtett tartalékok, rejtett terhek értéke. A fennmaradó aktív vagy passzív tőkekonzolidációs különbözet kialakulásának okai további vizsgálatot igényelnek, tehát megállapításra kerül, hogy a tőkekonzolidációs különbözet milyen tényezők hatására alakult ki.

Amennyiben aktív tőkekonzolidációs különbözet alakult ki és a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer eszközei körében rejtett tartalékok tárhatók fel, a befektető gazdasági alkalmazási rendszer tulajdoni hányadára jutó rejtett tartalékok összege feltárható az aktív tőkekonzolidációs különbözet terhére, természetesen csak az aktív tőkekonzolidációs különbözet erejéig, amennyiben a rejtett tartalékok arányos összege nagyobb, mint az aktív különbözet, fennmaradó rész nem kerül átváltásra. Ezzel az elmélet azt veszi figyelembe, hogy a befektető gazdasági alkalmazási rendszer, a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer megszerzésékor, megvásárolja a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer rejtett tartalékait is. Amennyiben a rejtett tartalékok feltárása után marad aktív tőkekonzolidációs különbözet, ezt az

elmélet üzleti vagy cégértékként (goodwill) értelmezi, és a konszolidált beszámolóban ennek megfelelően mutatja ki, majd ezen érték goodwillként eredményhatékonyan kerül leírásra. A rejtett tartalékok feltárása a befektetést élvező tulajdoni hányadának arányában történik meg, a kisebbségi tulajdonosok részesedésére jutó rejtett tartalékok feltárása könyv szerinti érték módszer esetén nem történik meg.

Passzív tőkekonszolidációs különbözet kezelése az aktív különbözet kezeléséhez hasonlóan történik. Ha passzív tőkekonszolidációs különbözet keletkezik és a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer idegen forrásai körében rejtett terhek tárhatók fel, a befektető gazdasági alkalmazási rendszer tulajdoni hányadára jutó rejtett terhek összege feltárható a passzív tőkekonszolidációs különbözet javára, természetesen csak a passzív tőkekonszolidációs különbözet erejéig, amennyiben a rejtett terhek arányos összege nagyobb, mint a passzív különbözet, a fennmaradó rész nem kerül átváltásra. Amennyiben a rejtett terhek feltárása után marad passzív tőkekonszolidációs különbözet, ezt az elmélet negatív üzleti vagy cégértékként (badwill) értelmezi, és a konszolidált beszámolóban ennek megfelelően mutatja ki. A rejtett terhek a gyakorlatban azonban csak nagyon ritkán keletkeznek, hiszen az óvatosság elvéből derivált, idegen források körében lévő felértékelési kötelezettség miatt, általában nem képződnek, ezáltal a passzív tőkekonszolidációs különbözet képződésekor, ez teljes összegében a konszolidált beszámoló forrás oldalán kerül bemutatásra és csak a passzív különbözettel kapcsolatos befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer konszern gazdasági alkalmazási rendszerből való kikerülésekor kerül feloldásra.

A könyv szerinti érték módszer alkalmazása általában az érdekelttség elmélet alkalmazása során valósul meg, azonban az egységelmélet alkalmazása során is lehetséges.

4.1.1.1.1.2. Az újraértékelt érték módszer

Az újraértékelt érték módszer a könyv szerinti érték módszer továbbfejlesztett változata. Ezen módszert az angolszász szakirodalom az érdekelttség elmélethez, a német szakirodalom az egységelmélethez köti, továbbá vannak olyan kutatások, amelyek átmenetnek tekintik a két elmélet között, kiterjesztett anyavállalat elméletnek nevezik, gyakorlatilag vegyes módszert valósítanak meg.

Újraértékelt érték módszer használata esetén a konszolidálás alapadatai az első konszolidálás esetén a befektető gazdasági alkalmazási rendszer egyedi beszámolójának adatai könyv szerinti értéken, és a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer

egyedi beszámolóinak adatai újraértékelt értéken, tehát a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszernél a rejtett tartalékok, rejtett terhek összege azonnal, teljes összegben bekerül a konszolidálásra előkészített adatok közé. A tőkehalmozódások kiszűrése során a befektető gazdasági alkalmazási rendszer részesedésének könyv szerinti értékével szemben kiszűrésre kerül a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer újraértékelt értéken számított saját tőkéjének a befektető gazdasági alkalmazási rendszer tulajdoni hányadára eső része. A képződő különbség ebben az esetben is tőkekonszolidációs különbséget jelent, amely lehet pozitív vagy negatív. Aktív tőkekonszolidációs különbség képződése esetén ez rögtön üzleti vagy cégértékként (goodwill) kerül elszámolásra, passzív különbség képződésekor, pedig meg kell vizsgálni, hogy mi a passzív különbség keletkezésének az oka, hiszen ebből fog következni, hogy a passzív különbség, azonnal negatív üzleti vagy cégértékként (badwill) kerül bemutatásra kerülhet-e a konszolidált beszámolóban. Az elméleti kutatások egy része és a szabályozó rendszerek általában azon megközelítés mellett foglalnak állást, hogy passzív különbség képződése esetén az újraértékelt érték módszer nem alkalmazható, hiszen felértékelést eredményezne. Véleményem szerint ez általában így van, de nem minden esetben igaz, ebből adódóan szükségesnek tartom megvizsgálni a passzív különbség keletkezésének okait, hogy tisztán lehessen látni azt, hogy passzív különbség mérlegbe állításával történik-e felértékelés. Amennyiben a passzív különbség keletkezésének okából megállapítható, hogy olyan teljesítményt tükrözne vissza, amit a befektető gazdasági alkalmazási rendszer részesedésének megszerzésekor a piac nem igazolt vissza, akkor természetesen felértékelésről van szó és vissza kell térni a könyv szerinti érték módszerhez, azonban ha nem áll fenn a felértékelés a passzív tőkekonszolidációs különbség a konszolidált mérlegbe állítható újraértékelt érték módszer alkalmazása mellett.

Az újraértékelt érték módszer alkalmazása esetén a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer rejtett tartalékai, illetve rejtett terhei teljes mértékben, tehát a kisebbségi tulajdonosokra jutó rész tekintetében is feltárásra kerül. Amennyiben a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszernél nem tárhatók fel rejtett tartalékok, rejtett terhek, vagyis a könyv szerinti és az újraértékelt érték megegyezik az újraértékelt érték módszer ugyanarra az eredményre vezet mint a könyv szerinti érték módszer.

4.1.1.1.1.2. *Entity elmélet*²⁹

Az entity theory (egységelmélet) meghatározottságai szerint a konszolidált beszámoló a konszern gazdasági alkalmazási rendszer által alkotott gazdasági egység – a befektető és befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerek összessége – beszámolójaként értelmezi, a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer kisebbségi tulajdonosait nem hitelezőnek – mint az érdekeltségelméletben – tekinti, hanem egyenrangú társtulajdonosként kezeli, vagyis a kisebbségi tulajdonosok tulajdoni hányada a konszolidált beszámolóban a saját források között jelenik meg.

Az egységelméletben is lehetőség van ez előzőekben bemutatott könyv szerinti és újraértékelt érték módszer használatára is, azonban a kutatások eredményként megjelent egy ún. egység módszer.

4.1.1.1.1.2.1. Egység módszer

Az egység vagy egységelméleti módszer, amely azon elméleti felvetésből alakult ki, hogy a goodwill vagy badwill nem a befektető gazdasági alkalmazási rendszernek, hanem a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszernek kell tulajdonítani, vagyis az egész befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerre eső goodwillt vagy badwillt meg kell határozni és a konszolidált beszámolóban ezt bemutatni. A befektető gazdasági alkalmazási rendszer által kimutatott bekerülési érték goodwillnek minősülő része vagy különbözet alapján badwillnek minősülő rész, csak a befektető gazdasági alkalmazási rendszer által megszerzett tulajdoni hányadára vonatkozik, ebből adódóan a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerre arányosan jutó résszel a goodwillt, illetve badwillt, valamint a kisebbségi tulajdonosok részesedése növelésre kerül. Amennyiben a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer magasabb, illetve alacsonyabb összeget fizet a részesedésért – ebből adódóan magasabb, illetve alacsonyabb értéken mutatja ki az egyedi beszámolójában – mint a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer saját tőkéjének újraértékelt értéken számított arányos része, abban az esetben az egységelméletből adódóan a tulajdonosok egyenrangú kezelése miatt, a kisebbségi tulajdonosok részesedése a konszolidált mérlegben fel-, illetve leértékelhető. Tehát a vegyes módszer esetén a kisebbségi tulajdonosokra jutó

²⁹ Forrás: Mellwing, Winfried – Moxter Adolf – Ordelheide, Dieter: Einzelabschluss and Konzernabschluss
 Mosich, A. N. – E. John Larsen: Modern advanced accounting
 Moxter, Adolf: Bilanzlehre Band II.
 Rosenfield, Paul – Rubin, Steven: Consolidation, Translation and the Equity Method Concepts and Procedures

rejtett tartalékok, rejtett terhek felvételén kívül, a kisebbségi tulajdonosokra eső goodwill, illetve badwill is felvételre kerül a konszolidált beszámolóban növelve, illetve csökkentve a kisebbségi tulajdonosok saját tőkében való részesedéseket.

4.1.1.1.2. A pooling of interests elmélet³⁰

A pooling of interests (érdekegyeztetés) elmélet alapját azon elméleti felvetés képezi, hogy a befektető gazdasági alkalmazási rendszer, a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer feletti döntő irányítási, ellenőrzési jogkör megszerzésével a gazdasági alkalmazási rendszerek, illetve tulajdonosaik – a gazdasági alkalmazási rendszerek közötti döntő kapcsolat előtt egymástól független – érdekeinek egyeztetése történik. Ezen elmélet alkalmazhatóságának feltétele, hogy az elméletben meghatározott gazdasági tényezők álljanak fenn, vagyis ténylegesen érdekegyeztetés, azaz részvénytársaság történjen. Ezen elmélet az Egyesült Államokban terjedt el, olyan befektetések létrejöttével, amelyeknél a befektető és a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerek közötti érdekegyeztetés, oly formában valósult meg, hogy a befektető gazdasági alkalmazási rendszer nem fizetett a befektetést élvezőben való tulajdoni hányad megszerzéséért, hanem új részvényeket bocsátott ki, azaz a tulajdonosok közti részvénytársaság történt.

Ezen elmélet szerint a tőkekonzolidálás úgy történik, hogy a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer részesedésének könyv szerinti értékével szemben, a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer jegyzett tőkéjének a befektető tulajdoni hányadával arányos, értelemszerűen könyv szerinti értéken számított része kerül kiszűrésre. A keletkező különbözet nem jelenik meg aktív vagy passzív tőkekonzolidációs különbözetként, hanem azonnal elszámolásra kerül a saját tőkén belüli tartalékokkal szemben. Ezen módszer használata esetén a befektető gazdasági alkalmazási rendszerénél a kimutatott, a befektetést élvezőben lévő részesedés könyv szerinti értéke a befektető gazdasági alkalmazási rendszer által kibocsátott részvények névértéke, ezért indokolható a jegyzett tőkével és nem a saját tőkével szembeni kiszűrése. A kisebbségi tulajdonosok részesedésének, konszolidált beszámolóban való kimutatása, azonban nem a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer jegyzett

³⁰ Forrás: Choi, Frederick D. D. – Mueller, Gerhard G.: An Introduction to Multinational Accounting
Mosich, A. N. – E. John Larsen: Modern advanced accounting
Radebough, Lee H. – Gray, Sidney J.: International Accounting and Multinational Enterprises
Rosenfeld, Paul – Rubin, Steven: Consolidation, Translation and the Equity Method Concepts and Procedures

tőkéjének, hanem a saját tőkéjének alapján történik. Ezen elmélet alapján, nem szükséges az újraértékelt érték meghatározása, nem képződik goodwill vagy badwill, továbbá a rejtett tartalékok, rejtett terhek nem kerülnek feltárássra. A pooling of interests elmélet alkalmazásának lehetősége nagyon szűk feltételrendszer megléte mellett lehetséges, hiszen amennyiben nem szűken vett érdekegyeztetésről van szó célszerűbb a purchase elméletet alkalmazni, hiszen a purchase elmélet által meghatározott módszerek közgazdaságtani feltételrendszer sokkal szélesebb körű, ezáltal az esetek többségében alkalmazható, míg a pooling of interests csak minimális esetben.

4.1.1.2. Többszöri részesedés kiszűrésre épített elmélet³¹

A többszöri részesedés kiszűrésére épített, vagy keletkezési helyét jelölve szakirodalomban használt kifejezéssel német elmélet a tőkekonzolidálás során, olyan tükröztetési követelményrendszert határoz meg, amelyben az első tőkekonzolidálásnak nincs prioritása, minden tőkekonzolidáláskor az adott időpontra vonatkozó egyedi beszámolók adatai alapján történik meg a tőkehalmozódások kiszűrése.

4.1.1.2.1. Eredménysemleges elmélet

Az eredménysemleges vagy német elmélet szerint a befektető gazdasági alkalmazási rendszer részesedésének könyv szerinti értéken számított értéke minden konszolidáláskor kiszűrésre kerül a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer saját tőkéjének a befektető tulajdoni hányadára jutó könyv szerinti értéken számított értékével szemben. Ezen elmélet meghatározottságai szerint, a minden konszolidáláskor változó tőkekonzolidálási különbözetekek összegének nem tárják fel a kialakulási tényezőit, összetevőit. A tőkekonzolidálási különbözetekek értékét egyszerűen beállítják a konszolidált beszámolóba. A rejtett tartalékok, rejtett terhek feltárássra nem kerül sor, tehát az újraértékelt érték meghatározása ezen elmélet szerint nem szükséges. A tőkekonzolidációs különbözetekek összege nem kerül elszámolásra, leírásra, feloldásra, a tőkekonzolidálás során csak kiegyenlítő tételként funkcionál. Véleményem ezen elmélet alapjaiban hibás ugyanis a számviteli információs rendszer meghatározottságainak és a beszámolóképzés, konszolidálás során alkalmazott alapelveknek nem felel meg.

³¹ Forrás: Mellwing, Winfried – Moxter Adolf – Ordelheide, Dieter: Einzelabschluss and Konzernabschluss Moxter, Adolf: Bilanzlehre Band II.
Sahner, F. – Häger, M.: Konzernbilanzpolitik im Rahmen der Kapitalkonsolidierung
Schindler, J.: Kapitalkonsolidierung n. d.

Az elméletnek gyakorlatban megjelent formájának – 1965-ös németországi tőzsdetörvény – hátránya még az is, hogy a jelentkező aktív és passzív tőkekonzolidációs különbözetekek összevonását megengedi, ami helytelen hiszen így olyan eltérő jelenség előfordulások kerülnek összevonásra, amelyek nem egyneműek, tehát elméletileg nem vonhatók össze, továbbá a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer saját tőkéjében nem számították bele a mérleg szerinti eredményt, ezáltal tovább torzították a konszolidált adatokat.

4.1.2. Kvóta szerinti konszolidálási elmélet

A kvóta szerinti konszolidálási elmélet azon feltevésből indul ki, hogy a befektető gazdasági alkalmazási rendszer az irányítási, ellenőrzési jogkör megszerzésével, a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer vagyont, a tulajdoni hányadának megfelelő részben szerzi meg. Ezen elmélet meghatározottságai alapján, tehát a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer vagyont nem teljes, csak a tulajdoni hányadának megfelelő mértékben szerzi meg a befektető gazdasági alkalmazási rendszer, – kivéve azt az esetet amikor a 100%-os a tulajdoni hányad – vagyis a konszolidálás során, a konzern gazdasági alkalmazási rendszer teljes körében lévő befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerek egyedi beszámolóinak adatai – ellentétben a másik alapelmélettel – nem teljes mértékben, csak a befektető gazdasági alkalmazási rendszer tulajdoni hányadával arányos részben kerülnek be konszolidált előkészítő adatok közé.

Ezen elmélet önmagában nem terjedt el, kizárólag az ún. „közös vezetésű” gazdasági alkalmazási rendszerek kezelésében használatos, hiszen a befektető gazdasági alkalmazási rendszer a döntő irányítás, ellenőrzés megszerzésével, a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer felett olyan befolyást gyakorol, amellyel a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer minden vagyoni elemét úgy tudja kezelni, mint a saját vagyoni elemeit. A döntő irányítás, ellenőrzés a teljes befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerre vonatkozik, nemcsak a tulajdoni hányaddal arányos részére, ebből adódóan a konszolidált adatok ezen filozófia szerinti tükröztetése nem felel meg a konszolidálás elméleti meghatározottságainak, kivéve azt az esetet, amikor paritásos alapon gyakorolják a befektető gazdasági alkalmazási rendszerek, a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer felett a döntő irányítást ellenőrzést.

4.2. Szabályozó rendszerek áttekintése³²

A szabályozó rendszerek áttekintésekor először ismertetem a szabályozó rendszerek előírásainak a konszolidálásra, illetve a részesedés kiszűrési tökekonszolidálásra vonatkozó legfontosabb részeit kivonatolva, majd ezeket összehasonlítom. Az összehasonlítás során először végzek egy általános összehasonlítást, majd egy a konszolidálás filozófiáit, alapelveit, céljait, feladatait, módszerit és egyéb tényezőket magába foglaló feltételrendszer szerint.

4.2.1. EGK 7. számú irányelve

Az Európai Unióban jelentős számú vállalkozás tartozik az konszern vállalkozások körébe, ebből adódóan az információs igények is többértékűek és megjelennek a konszern vállalkozásról szembeni információs igények. A felhasználók által igényelt adatösszefüggések kielégítését a konszolidált beszámoló keretében valósítják meg, azonban a 7. számú irányelvben is a beszámoltatás rendszere kap prioritást, ami rányomja bélyegét az egész kontinentális szabályozásra és ebből következően nem felel meg a számviteli információs rendszerrel szemben támasztott követelményeknek.

Az irányelv szerint konszolidálási feltételek meghatározása érdekében figyelembe kell venni azokat az eseteket is, ahol a meghatározó hatás gyakorlásának a joga a szavazati jogok többségén nyugszik, csakúgy; mint azokat az eseteket is, amelyekben ez megállapodásokon alapszik, amennyiben azok megengedettek. Engedélyezik továbbá a tagállamoknak, hogy adott esetben ők szabályozzák azon eset, miszerint meghatározott körülmények között a többségi részesedés alapján tényleges uralom gyakorolható. Ezen túl lehetőséget biztosítanak a tagállamoknak arra, hogy szabályozzák az egyenjogúság szintjén létrejött konszolidált vállalatok esetét.

A konszolidált éves beszámoló területén végbemenő koordinálást beszüntették olyan érdekek védelmére, amelyek a tőkevállalkozásokkal szemben állnak. Ez a védelem tartalmazza a konszolidált éves beszámoló összeállításának alapelvét, ha az ilyen vállalkozás egy konszolidált vállalathoz tartozik; ez a konszolidált éves beszámoló legalábbis akkor kötelezően elkészítendő, ha az ilyen vállalkozás anyavállalatnak minősül. Azokban az esetekben, amikor a leányvállalat egyben anyavállalat is, a teljes

³² Forrás: 2000. C. törvény: A számvitelről

Európai Gazdasági Közösség Tanácsának 7. számú irányelve a konszolidált (összevont) éves beszámólóról
Nemzetközi Számviteli Standardok

tájékoztatás érdekében továbbra is kötelező összeállítani a konszolidált éves beszámolót. Ugyanakkor lehetséges - illetve bizonyos esetekben kötelező - az anyavállalatot mentesíteni a konszolidált éves beszámoló kötelezettsége alól, amennyiben az üzlettársai és a harmadik személyek kielégítő védelemben részesülnek.

Olyan konszolidált vállalatoknál, amelyek egy bizonyos vállalatnagyságot nem lépnek túl, indokolt a kivétel a konszolidált éves beszámoló összeállítási kötelezettsége alól. Ehhez az szükséges, hogy megállapítsák az ilyen mentesítéshez szükséges felső határokat. Ebből következik, hogy a tagállamok a három nagyságrendi mutató egyikeként a túllépését már elégségesnek vehetik ahhoz, hogy ne alkalmazzák a kivételt, vagy pedig alacsonyabb nagyságrendi mutatókat állapíthatnak meg, mint amelyeket az irányelvek magukban foglalnak.

A konszolidált éves beszámoló adjon a tényleges viszonyoknak megfelelő képet a konszolidálásba bevont összes vállalat vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetéről. Ezen célból a konszolidálás elvben terjedjen ki a vállalatközösséghez tartozó összes vállalatra. Ezen konszolidálás keretében ezen vállalatok aktív és passzív vagyónak megfelelő tárgyait, bevételeiket és ráfordításaikat teljes mértékben bele kell venni a konszolidált éves jelentésbe; ezenközben az ezen a vállalatközösségen kívül álló személyek részesedéseit elkülönítve kell megadni. A szükséges kiigazításokat azonban el kell végezni annak érdekében, hogy a konszolidált vállalatok közötti pénzügyi kapcsolatok hatásait figyelmen kívül lehessen hagyni.

Bizonyos számú alapelvet a konszolidált éves beszámolók elkészítéséhez, és az ilyen éves beszámolók keretébe tartozó értékeléshez meg kell állapítani annak biztosítása végett, hogy ezekbe egymással megegyező és összehasonlítható vagyoni értékek kerüljenek, mind az erre a célra alkalmazott értékelési módszerek, mind pedig a figyelembe vett gazdasági, üzleti évek tekintetében.

Feltétlenül szükséges, hogy a konszolidált éves beszámoló kiegészítő melléklete pontos adatokat tartalmazzon a konszolidálandó vállalatokról.

A konszolidált éves beszámoló összeállításának feltételei az irányelv szerint a következők. A tagállamok minden joghatályuk alá tartozó vállalat számára előírják, hogy állítsanak össze konszolidált éves beszámolót és konszolidált éves üzleti jelentést, ha ez a vállalat (anyavállalat) rendelkezik egy vállalat (leányvállalat) részvényeseinek vagy üzlettársainak szavazati többségével, vagy megilleti az a jog, hogy egy vállalat

(leányvállalat) igazgatási, vezetési vagy felügyeleti szerve tagjainak többségét kinevezze vagy visszahívja, illetve egyidejűleg részvényese vagy üzlettársa ennek a vállalatnak, vagy megilleti őt az a jog, hogy egy olyan vállalatra (leányvállalatra), amelynek részvényese vagy üzlettársa, meghatározó befolyást gyakoroljon az ezzel a vállalattal kötött szerződés alapján vagy ezen vállalat alapszabályi rendelkezése alapján, amennyiben az a jogrend, amelynek hatálya alá tartozik ez a vállalat – megengedi azt, hogy ez ilyen szerződések vagy alapszabályi rendelkezések hatálya alá tartozzon. A tagállamoknak nem kötelező előírniuk, hogy az anyavállalat legyen részvényese vagy üzlettársa a leányvállalatnak. Azon tagállamok, amelyek jogrendje ilyen szerződésekről vagy alapszabályi rendelkezésekről nem intézkedik, nem tartoznak ezeket a rendelkezéseket alkalmazni, vagy részvényese vagy üzlettársa egy vállalatnak és egyedül az ő szavazati jogainak gyakorlása révén nevezik ki ezen vállalat (leányvállalat) igazgatási, vezetési vagy felügyeleti szerve tagjainak többségét, akik a gazdasági év, valamint az előző gazdasági év folyamán a konszolidált éves beszámoló összeállításáig hivatalban vannak, vagy ezen vállalat más részvényeseivel vagy üzlettársaival kötött megállapodás alapján egyedül rendelkezik e vállalat (leányvállalat) részvényesei vagy üzlettársai szavazati jogainak többségével. A tagállamok közelebbi rendelkezéseket fogadhatnak el az ilyen megállapodás formáját és tartalmát illetően.

Az előzőekben ismertetett előírások alkalmazása esetén az anyavállalat szavazati, kinevezési vagy visszahívási jogaihoz hozzá kell számítani egy másik olyan leányvállalat vagy olyan személy jogait, aki a saját nevében, de az anyavállalat vagy egy másik leányvállalat számlájára intézkedik, azonban jogokból el kell venni azokat a jogokat, amelyek olyan részvényekhez vagy részesedésekhez kapcsolódnak, amelyek az anyavállalattal vagy egy leányvállalattal nem azonos más személy számlájára vannak fenntartva, vagy amelyek olyan részvényekhez vagy részesedéshez kapcsolódnak, amelyek biztosíték gyanánt vannak fenntartva, amennyiben ezeket a jogokat a kapott utasítások szerint gyakorolják, vagy ezeknek a részesedéseknek vagy részvényeknek a tulajdonlása a fenntartó vállalat számára folyamatos üzletnek minősül kölcsönnyújtással kapcsolatosan, ha a szavazati jogokat a biztosítékadó érdekében gyakorolják.

A leányvállalat részvényesei vagy üzlettársai szavazati jogainak összességéből le kell vonni azokat a szavazati jogokat, amelyek olyan részvényekhez vagy részesedésekhez kapcsolódnak, amelyeket maga ez a vállalat, az egyik leányvállalata, vagy egy, a saját nevében, de ennek a vállalatnak a számlájára eljáró személy tart birtokában.

Az anyavállalat, valamint összes leányvállalata tekintet nélkül a székhelyükre egyaránt konszolidálásra kerülnek, e szempontjából egy leányvállalat mindegyik leányvállalata annak az anyavállalaténak minősül, amely a konszolidálandó vállalat élén áll.

Az anyavállalat, valamint az összes leányvállalatai konszolidálandó vállalatoknak minősülnek az irányelv értelmében, ha vagy az anyavállalat, vagy pedig egy vagy több leányvállalata az irányelvben meghatározott jogi formák valamelyikével rendelkeznek, azonban ha a meghatározott jogi formák alá nem tartozik a vállalkozás vagy a meghatározott mentesítési feltételeknek megfelel, akkor mentesülhetnek a konszolidálási kötelezettség alól.

A konszolidált éves beszámoló a konszolidált mérlegből, a konszolidált eredménykimutatásból, valamint a kiegészítő mellékletből tevődik össze. Ezek az okmányok egységet alkotnak. A konszolidált éves beszámolót világosan és áttekinthetően kell összeállítani, és a beszámolónak meg kell felelnie az irányelvnek. A konszolidált éves beszámolóban a tényleges viszonyoknak megfelelő képet kell adni a konszolidálásba bevont vállalatok összességének vagyoni, pénzügyi és bevételhelyzetéről. Ha az irányelv alkalmazása nem elegendő ahhoz, hogy a tényleges viszonyoknak megfelelő képet lehessen adni, akkor kiegészítő adatokat kell közölni.

A konszolidálásba vont vállalatok aktív és passzív vagyontárgyait a konszolidált mérlegbe teljemértékűen át kell vinni. A konszolidálásba vont vállalatok tőkerészesedéseinek vagy –részvényeinek könyv szerinti értékeit a konszolidálásba bevont vállalatok saját tőkéjének rájuk eső részével számolják el.

Az elszámolás a könyv szerinti érték alapján abban az időpontban megy végbe, amikor ezeket a vállalatokat első alkalommal bevonják a konszolidálásba. Az elszámoláskor adódó különbözeti összegeket – amennyire lehetséges – közvetlenül a konszolidált mérleg olyan tételeiként könyvelik el, amelyeknek az értéke nagyobb vagy kisebb, mint a könyv szerinti értékük.

A tagállamok engedélyezhetik vagy előírhatják, hogy az elszámolásra a konszolidálandó vállalat megállapítható aktíváinak és passzíváinak értékei alapján a részesedések vagy részvények megszerzésének időpontjában kerüljön sor, vagy – különböző időpontokban történt megszerzés esetén – abban az időpontban, amikor a vállalat leányvállalattá válik.

A fennmaradó vagy keletkező különbözeti összeget a konszolidált mérlegben megfelelő megjelöléssel ellátott, elkülönített tételként ki kell mutatni. A tételre, az

alkalmazott módszerekre és az előző évvel szemben mutatkozó lényeges változásokra vonatkozóan a mérleghez csatolt kiegészítő mellékletben magyarázattal kell szolgálni. Ha valamely tagállam megengedi a pozitív és a negatív különbözeti összegek egymás ellenében való elszámolását, akkor ezeket a kiegészítő mellékletben ugyanúgy szükséges tagolni, részletezni.

Az előzőekben ismertetett módszerek azonban nem vonatkoznak az anyavállalat olyan tőkerészesedéseire vagy részvényeire, amelyek magának az anyavállalatnak a birtokában vannak, vagy pedig a konszolidálásba bevont másik vállalatéban. Ezeket a részesedéseket vagy részvényeket a konszolidált éves beszámolóban a saját részvények vagy részesedések gyanánt kell figyelembe venni.

A tagállamok engedélyezhetik vagy előírhatják, hogy a konszolidálásba vont vállalat tőkerészesedéseinek vagy részvényeinek könyv szerinti értékét csak a rá eső tőkerészesedéssel számolják el, amennyiben az ilyen részesedések vagy részvények legalább 90 százalékát teszik ki ezen vállalat részesedései vagy részvényei névleges összegének, vagy – az esetben, ha a névleges összeg nem áll rendelkezésre – számított értékének, amelyek azok egyáltalán nem részesedéseknek minősülnek, illetve elérhető az a százszázalékos részarány, amire az előzőekben hivatkozás történik, olyan megállapodás útján, amely előírja a részesedések vagy részvények kiadását valamely konszolidálásba vont vállalat részéről, és az a megállapodás nem irányoz elő semmiféle olyan készpénzfizetést, amely meghaladja a kiadott részesedések vagy részvények névleges értékének, vagy – az esetben, ha a névleges összeg nem áll rendelkezésre – számított értékének 10 százalékát. Ezen módszer alkalmazásakor keletkező különbözeti összeget mindenkor az eset alakulása szerint hozzá kell adni a konszolidált céltartalékokhoz vagy pedig le kell belőlük vonni. Ezen módszer alkalmazásba vételét, a céltartalékoknak abból származó változásait, valamint az érintett vállalat nevét és székhelyét a kiegészítő mellékletben ismertetni kell.

Az olyan részesedéseknek vagy részvényeknek megfelelő összegeket, amelyek konszolidált leányvállalatok esetében más személyek, nem pedig a konszolidálásba bevont vállalatok tulajdonában vannak, a konszolidált mérlegben megfelelő jelzéssel ellátott elkülönített tételként kell kimutatni.

Ha a konszolidálásba bevont összes vállalat összetétele az üzleti év folyamán jelentős mértékben megváltozik, akkor a konszolidált éves beszámolóba fel kell venni olyan adatokat, amelyek lehetővé teszik azt, hogy az egymás után következő konszolidált éves beszámolókat értelmesen össze lehessen hasonlítani egymással. Jelentős változás esetén

egyébiránt a tagállamok elrendelhetik vagy engedélyezhetik, hogy ennek a kötelezettségnek oly módon tegyenek eleget, hogy módosított nyitómérleget és módosított eredménykimutatást állítanak össze.

4.2.2. Nemzetközi Számviteli Standardok

A konszolidált pénzügyi jelentések a szükségesek, ugyanis az anyavállalat pénzügyi jelentéseinek felhasználóit általában a csoportnak mint egésznek a pénzügyi helyzete, működési eredményei, illetve pénzügyi helyzetének változásai érdeklik és erről is kell őket tájékoztatni. Ezt az igényt elégítik ki a konszolidált pénzügyi jelentések, amelyek oly módon adnak pénzügyi információt a csoportról, mintha az egyetlen vállalat lenne, függetlenül a különálló jogi személyek jogi határaitól.

Az az anyavállalat, amely maga is egy másik vállalat tulajdonában van, nem biztos, hogy mindig készít konszolidált pénzügyi jelentéseket, hiszen ezeket a jelentéseket nem biztos, hogy kéri az anyavállalata, és az egyéb felhasználók igényeit jobban kielégíthetik az ő anyavállalatának konszolidált pénzügyi jelentései. Néhány országban az anyavállalat akkor is mentesül a konszolidált pénzügyi jelentések bemutatása alól, ha az teljes mértékben egy más vállalat tulajdonában áll és az anyavállalat megszerzi a kisebbségi érdekeltség tulajdonosainak hozzájárulását. A szinte teljes mértékben "más tulajdonában" kifejezés alatt azt értik, hogy az anyavállalat a szavazati jog 90 vagy több százalékával rendelkezik.

Az az anyavállalat, amelyik nem mutat be konszolidált pénzügyi jelentéseket, mert önmaga is leányvállalat, saját pénzügyi jelentésében is közli az okokat, hogy miért nem mutat be konszolidált pénzügyi jelentéseket; valamint a leányvállalatok elszámolásánál alkalmazott alapelveket. Általában ismerteti a konszolidált pénzügyi jelentést bemutató anyavállalatának nevét és bejegyzett székhelyét is.

A konszolidált pénzügyi jelentések hatóköre kiterjed a következőkre. A konszolidált pénzügyi jelentések tartalmazzák mindazon vállalatokat, amelyeket az anyavállalat irányít, kivéve a mentesítés alapján kizárt leányvállalatokat. Az irányítás meglétét fel kell tételezni akkor, ha az anyavállalat közvetlenül vagy leányvállalatokon keresztül közvetetten egy vállalat szavazati jogainak több mint felét birtokolja, kivéve, ha kivételes körülmények között világosan bebizonyítható, hogy az ilyen tulajdonlás nem képez irányítást. Az irányítás akkor is megvan, ha az anyavállalat a szavazati jogoknak felét vagy annál kevesebbet tart kezében, ha a többi befektetővel való megállapodás értelmében a szavazati jogoknak több mint fele fölött rendelkezik

hatalommal; illetve törvény vagy megállapodás révén hatalma van a vállalat pénzügyi és működési politikájának irányítására; vagy hatalma van az Igazgatótanács vagy más ezzel egyenrangú irányító testület tagjainak többségét kinevezni vagy visszahívni; vagy hatalma van az Igazgatótanács vagy más ezzel egyenértékű irányító testület gyűlésein a szavazatok többsége fölött.

A leányvállalatot általában kizárják a konszolidáció köréből, amikor az irányítás a szándék szerint ideiglenes, mert a leányvállalatot kizárólag azért vásárolták meg, hogy a közeljövőben azután eladják; vagy szigorú és tartós korlátozások között működik, ami lényegesen rontja azt a képességét, hogy az anyavállalatnak pénzeszközöket adjon át.

Előfordul, hogy a leányvállalatot akkor is kizárják a konszolidációból, ha annak üzleti tevékenysége eltér a csoportban résztvevő többi vállalatétól. Ezen az alapon a kizárás nem indokolt, mivel jobb információt lehet nyújtani az ilyen leányvállalatok konszolidálásával és a konszolidált pénzügyi jelentésekben további információk közlésével a leányvállalatok eltérő üzleti tevékenységéről.

Konszolidálási eljárások szerint a konszolidált pénzügyi jelentések elkészítésekor az anyavállalat és a leányvállalatok pénzügyi jelentéseit soronként összevonják úgy, hogy összevonják az eszközök, források, saját tőke, jövedelem és ráfordítások hasonló tételeit.

Annak érdekében, hogy a konszolidált pénzügyi jelentések a csoportról, mint egyetlen vállalatról adjanak pénzügyi információt, az alábbi lépéseket kell megtenni:

- ◆ ki kell szűrni az anyavállalatnak az egyes leányvállalatokban lévő befektetések értékét és az anyavállalatnak az egyes leányvállalatok törzstőkéjében való részesedését;
- ◆ teljes mértékben ki kell szűrni a csoporton belüli egyenlegeket és a csoporton belüli tranzakciókat, beleértve az eladásokat, a költségeket és osztalékokat is;
- ◆ a csoporton belüli tranzakciókból származó realizálatlan nyereséget, ami az eszközök kimutatott értékében szerepel, mint például készletek és állóeszközök, teljes mértékben ki kell szűrni;
- ◆ a csoporton belüli tranzakcióból származó realizálatlan veszteségeket, amelyekkel csökkenti az eszközök értékét, szintén ki kell szűrni, kivéve, ha ennek költsége nem térül meg;
- ◆ a csoporton belüli tranzakcióból származó realizálatlan nyereség és veszteség kiszűréséből eredő időbeli különbségeket a kezelni kell;

- ◆ meg kell határozni a beszámolási időszakra a konszolidált leányvállalatok nettó jövedelmében lévő kisebbségi érdekeltséget és azt a csoport jövedelmével szemben korrigálni annak érdekében, hogy megkapjuk az anyavállalat tulajdonosainak tulajdonítható nettó jövedelmet; valamint
- ◆ meg kell határozni a konszolidált leányvállalatok vagyonában lévő kisebbségi érdekeltséget és azt a konszolidált mérlegben a kötelezettségektől és az anyavállalat részvényeseinek tőkéjétől elkülönítetten kell bemutatni.

A leányvállalatoknál visszatartott nyereségnek az anyavállalatnak történő kiosztásakor az anyavállalat vagy leányvállalat által fizetendő adókat el kell elszámolni.

Az anyavállalat és leányvállalatainak a konszolidált pénzügyi jelentések elkészítéséhez felhasznált pénzügyi jelentéseit általában ugyanarra az időpontra állítják össze. Ha a beszámolás időpontjai eltérnek, a leányvállalat gyakran készít konszolidációs célokra jelentéseket ugyanarra az időpontra, mint a csoport többi tagja. Ha a gyakorlatban ezt nem lehet megvalósítani, eltérő beszámolási időponttal összeállított pénzügyi jelentéseket is lehet használni feltéve, hogy az eltérés nem több mint három hónap. A következetesség elve azt követeli, hogy a beszámolási időszakok hossza és a beszámoló idők közötti eltérés ugyanaz legyen időszakról időszakra.

Ha eltérő beszámolási időpontú pénzügyi jelentéseket konszolidálnak, módosításokat kell eszközölni minden lényeges esemény vagy csoporton belüli tranzakció hatásainak tükrözésére, amelyek azon időpontok, illetve a csoport pénzügyi jelentéseinek dátuma között jön létre.

A konszolidált pénzügyi jelentéseket általában úgy készítik el, hogy egységes számviteli politikát alkalmaznak a hasonló tranzakciókra és eseményekre hasonló körülmények között. Sok esetben, ha a csoport egy tagja más számviteli politikát alkalmaz, mint az, amit a konszolidált pénzügyi jelentésekben hasonló tranzakciókra és hasonló körülmények közötti eseményekre elfogadtak, a megfelelő módosításokat el kell végezni pénzügyi jelentéseiben, amikor azokat a konszolidált pénzügyi jelentések elkészítéséhez felhasználják. Ha gyakorlatilag nem megvalósítható az ilyen módosítások kiszámítása, ezt a tényt közölni kell, együtt a konszolidált pénzügyi jelentések tételeinek azon részeivel, amelyekre az eltérő számviteli politikát alkalmazták.

A leányvállalat működési eredményeit a konszolidált pénzügyi jelentésben az akvizíció időpontjától szerepeltetik, amely az az időpont, amelyen a megszerzett

leányvállalat fölötti irányítás ténylegesen átkerült a vevőhöz. Az eladott leányvállalat működési eredményét a konszolidált jövedelemkimutatásban az értékesítés időpontjáig kell felvenni, ami az az időpont, amelyen az anyavállalat irányítása a leányvállalat fölött megszűnik. A leányvállalat értékesítéséből származó bevétel, és az értékesítés napján az eszközök bemutatott értéke, csökkentve a kötelezettségekkel, közötti különbséget a konszolidált jövedelem kimutatásban a leányvállalat értékesítésekor elért nyereségként vagy veszteségként kell elismerni. A pénzügyi jelentések összehasonlíthatóságának biztosítása végett gyakran adnak kiegészítő információt is a leányvállalat akvizíciójának, illetve értékesítésének a mérleg fordulónapján a pénzügyi helyzetre gyakorolt hatásáról, illetve a beszámolási időszak eredményeire gyakorolt hatásáról, valamint a megelőző időszak hasonló összegeiről.

A konszolidált leányvállalatban a kisebbségre vonatkozatható veszteség meghaladhatja a leányvállalat törzstőkéjében lévő kisebbségi érdekeltséget. A túllépést és minden további, a kisebbségre vonatkozatható veszteséget a többségi érdekeltséggel szemben kell elszámolni, kivéve addig a mértékig, ameddig a kisebbségnek jogilag kötelezettsége van a veszteségek viselésére és ezt képes is megtenni. Amennyiben a leányvállalat a későbbiekben nyereségről számol be, minden ilyen nyereséget a többségi érdekeltségnek kell szétosztani mindaddig, ameddig a többségi részesedés által korábban felszívott, kisebbségre jutó veszteségeket beszedik.

Ha a leányvállalatnak kintlévő kumulatív elsőbbségi részvényei vannak, amelyek tulajdonosa a csoporton kívül esik, az anyavállalat kiszámítja a nyereségből vagy veszteségből rá jutó részt azután, hogy a leányvállalat elsőbbségi osztalékára a módosításokat elvégezte függetlenül attól, hogy az osztalékot bejelentették-e vagy sem.

A leányvállalatokba történő befektetések elszámolása az anyavállalat különálló pénzügyi jelentéseiben adott esetekben megtörténhet. Sok országban az anyavállalat külön pénzügyi jelentéseket mutat be, hogy megfelelhessen a jogi vagy egyéb követelményeknek. Ahol ilyen különálló pénzügyi jelentéseket mutatnak be, a konszolidált pénzügyi jelentésekbe foglalt leányvállalatokba történő befektetéseket vagy a tőkemódszer alkalmazásával kell elszámolni, vagy az anyavállalatnak a hosszúlejáratú befektetésekre vonatkozó számviteli politikája szerinti átértékelt összegben vagy költségen kell bemutatni. A konszolidációból kizárt leányvállalatokba történő befektetéseket az anyavállalat különálló pénzügyi jelentéseiben úgy kell elszámolni, mintha azok befektetések lennének.

4.2.3. A Német Kereskedelmi Törvénykönyv előírásai

Összeállítási kötelezettség meghatározása abban az esetben merül fel, amennyiben valamely konszern keretében a vállalkozások egy tőkevállalkozás (anyavállalat) egységes vezetése alá tartoznak belföldi székhellyel és az anyavállalat meghatározott, minimálisan 20%-os részesedéssel rendelkezik ennél, vagy más, egységes irányítás alatt álló vállalatnál (leányvállalat), úgy az anyavállalat törvényes képviselői kötelesek a konszern üzleti évének első öt hónapjában a konszern előző üzleti évére vonatkozóan konszern éves beszámolót összeállítani.

A belföldi székhellyel rendelkező tőkevállalkozás (anyavállalat) mindenkor köteles konszern éves beszámolót és üzleti jelentést összeállítani, ha egy másik vállalatnál (leányvállalatnál) az üzlettársak szavazatának többségével rendelkezik, ha arra jogosult, hogy az igazgatási, vezetési vagy felügyeleti szervek tagjainak többségét kinevezze, vagy visszahívja és egyben a vállalkozás tagja, vagy arra jogosult, hogy meghatározó hatást gyakoroljon egy, az ezen vállalatok között alárendeltségi szerződés (Beherrschungsvertrag), vagy ezen vállalat alapszabályzata (vállalkozási szerződés) alapján.

Olyan jogokként, amelyek az anyavállalatot megilletik, számítanak a leányvállalatot megillető jogok is, valamint azok a jogok, amelyek az anyavállalat, vagy a leányvállalat e vállalatnak más vállalkozások tagjaival kötött egyezmény alapján rendelkezhet. Le kell vonni azokat a jogokat, amelyek kapcsolatban vannak olyan részesedésekkel, amelyeket az anyavállalat vagy a leányvállalat által más személy számlájára tartanak nyilván, vagy kapcsolatban vannak olyan részesedéssel, amelyeket biztosítékként kezelnek, amennyiben ezek a jogok a kezes utasítása szerint a kezes érdekében érvényesülnek, vagy ha a hitelintézet a részesedést hitelbiztosítéknak tekinti.

Az, hogy a szavazati jognak milyen része illeti a vállalatot, attól függ, hogyan számítják ki a többséget, egymáshoz viszonyítva azokat a szavazati jogokat, amelyeket az őt megillető részesedés alapján gyakorolhat, azokkal a szavazati jogokkal, amelyek valamennyi szavazati jogot magukban foglalják. A szavazati jog összesítéséből le kell vonni a saját részesedésből származó szavazati jogokat, amelyek magát a leányvállalatot, amelyek (további) leányvállalatait, vagy egy másik személyt ezen vállalat számlájára megilletik.

Konzolidálási alapelvek közül megemlíti a teljesség elvét, amely szerint a konszernbeszámolóban össze kell foglalni az anyavállalat és a leányvállalatok éves

beszámolóit. A leányvállalatokból az anyavállalathoz tartozó részesedés helyére a leányvállalatok vagyontárgyai, adósságai, időbelileg elhatárolt tételei és különtételei lépnek, feltéve, hogy az anyavállalat jogrendje szerint mérlegbe állíthatók és a konszernbeszámoló sajátossága nem kíván eltéréseket, vagy a következő előírásokban nincsenek egyéb megkötések. A konszernbeszámolóba bevont vállalatok vagyontárgyait, adósságait és időbelileg elhatárolt tételeit, valamint a bevételeket és ráfordításokat – arra való tekintet nélkül, hogy a bevont vállalatok éves beszámolóiban figyelembe vannak-e véve vagy sem – teljes egészükben be kell vonni, feltéve, hogy az anyavállalat jogrendje szerint nem áll fenn mérlegbe állítási tilalom, vagy döntési jog a mérlegbe állításnál (pl. aktiválás, passzíválás). Az anyavállalat jogrendje szerint megengedett mérlegbe állítási, döntési jogok a konszernbeszámolóban alkalmazhatók függetlenül attól, hogy a beszámolóknál, a konszernbeszámolóba bevont vállalatoknál alkalmazták-e beszámolóik készítésénél.

A törvény szerint a tőkekonzolidáció a konszernbeszámolóba bevont leányvállalatnak az anyavállalatot illető részesedése a leányvállalat saját tokéjének erre a részesedésre eső összegével kerül elszámolásra. A saját tőke úgy állítható be, hogy vagy azt az összeget veszik alapul, amely a konszernbeszámolóban mint vagyontárgy, adósság, időbelileg elhatárolt tétel, mérlegkészítési különtétel könyv szerinti értékben szerepel, adott esetben a kiindulási értékhez való illesztés szerint az egységes értékelésnek felel meg, vagy pedig azt az összeget veszik alapul, amely a konszernbeszámolóban felveendő vagyontárgynak, adósságnak, időbelileg elhatárolt tételnek, mérlegkészítési (ki)segítőnek és különtételnek megfelel, és amely tételt a választott elszámolási időpontnak megfelelő értékkel kell szembeállítani. A könyv szerinti érték kiindulási tételénél különbözeti összeg jelentkezik a kiindulási értékben, amely a mindenkor leányvállalat vagyontárgyaiból és adósságaiból származik. A konszolidálás során ezt el kell számolni, figyelembe véve, ezek értéke milyen mértékben magasabb, vagy alacsonyabb, mint az eddigi kiindulási érték. A második elszámolás szerinti érték kiindulásánál a ráeső saját tőke nem szabható meg egy olyan összegben, amely alapján az anyavállalat beszerzési költségei meghaladnák a bevont leányvállalatok részesedését. Az alkalmazott módszert a konszern kiegészítő mellékletben meg kell adni.

Az elszámolás a kiindulási érték alapján történik meg, a részesedések megszerzésérték időpontjában, vagy akkor, amikor az első alkalommal történik a leányvállalatoknak a konszernbeszámolóba való bevonása, vagy a részesedések

megszerzésekor különféle időpontokban, vagy azon időpontban, amikor a vállalat leányvállalattá lett. A választott időpontot a konszern kiegészítő mellékletben fel kell tüntetni.

Az elszámolásoknál keletkező, vagy fennmaradó különbözeti összeg a konszernmérlegben, ha az aktíva oldalon keletkezik, úgy, mint üzleti, vagy cégérték-különbözeti összeg, ha a passzíva oldalon keletkezik, úgy, mint tőkekonzolidáló különbözeti összeg mutatandó ki. Az előző évvel szembeni tételt és a lényeges változásokat a kiegészítő mellékletben meg kell magyarázni. Ha különbözeti összegeket az aktíva oldalról elszámolnak a passzíva oldal különbözeti összegével, úgy az elszámolt összegeket a kiegészítő mellékletben fel kell tüntetni.

Az ismertetett elszámolási módok nem alkalmazhatók az anyavállalat részesedéseire, amelyek az anyavállalat, vagy a konszernbeszámolóba bevonásra került leányvállalat tulajdonát képezik. Az ilyen részesedéseket a konszernmérlegben mint saját részesedést a forgóeszközök között elkülönítetten kell kimutatni.

A törvény szerint bizonyos esetekben lehetőség van ún. tőkekonzolidálás érdekegyeztetésnél módszerre is. Egy anyavállalat a részesedések elszámolását a Leányvállalat által jegyzett tokéjére korlátozhatja, a következő feltételek mellett. Az elszámolandó részesedések az alap-, illetve törzstökének legalább kilencven százalékát teszik ki, vagy amennyiben ilyen nincs, akkor a leányvállalat részesedésének a könyv szerinti értékét kell alapul venni, figyelembe nem véve a saját részesedéseit. A részesedéseket megállapodás alapján szerezték, amely egy, a konszernbeszámolóba bevont vállalat részesedéseinek kiadását irányozza elő, és egy, a megállapodásban előírányzott készpénzfizetés nem haladja meg az alap-, illetve a törzstőke tíz százalékát, vagy ha nincs ilyen, akkor a kiadott részesedések könyv szerinti értékének tíz százalékát.

Az aktíva oldalon keletkező, különbözeti összeget, a tartalékokkal szemben kell elszámolni, amennyiben a passzíva oldalon keletkezik, akkor a tartalékokhoz hozzá kell számítani. A módszer alkalmazását, valamint az abból adódó változásokat a tartalékokban, továbbá a vállalat nevét és székhelyét a konszernbeszámoló kiegészítő mellékletében meg kell adni.

Más üzlettársak részesedésének elszámolása a konszernmérlegben a nem az anyavállalat tulajdonát képező részesedésre a konszernbeszámolóba bevont leányvállalatok esetében egy kiegyenlítő tételben kell elkülönítve kimutatni más üzlettársak részesedését a saját tőkerészesedése mértékének megfelelően, megfelelő

megjelöléssel a saját token belül. A kiegyenlítő tételekben azokat az összegeket is ki kell mutatni, amelyek a tőkekonzolidálási módszer alkalmazásakor megfelelnek más üzlettársak részesedésének a saját tőkében. A konszern-eredménykimutatásban az éves eredményben bennfoglalt, más vállalkozásoknak járó nyereséget és a rájuk eső veszteséget is elkülönítve ki kell mutatni megfelelő megjelöléssel, az "éves többlet/éves hiányzó összeg" tétel szerint.

Egységes értékelés szerint a konszernbeszámolóban a teljesség elve szerint a konszernzárásba bevont vállalatoknak a konszernbeszámolóba kerülő vagyontárgyait és adósságait az anyavállalat éves zárására vonatkozó értékelési előírások szerint kell értékelni. Az anyavállalatra érvényes jogszabályok szerint engedélyezett értékelési választási jog a konszernbeszámolóban függetlenül attól gyakorolható, hogy hogyan alkalmaztuk azt az éves zárásba bevont vállalatoknál. Ha valamely bevont vállalkozás eltérne az anyavállalat éves beszámolójánál alkalmazott értékelési módszerektől, az eltérések a konszern kiegészítő mellékletében megindokolandók. Ha az anyavállalatoknál, vagy a leányvállalatoknál a konszernbeszámolóba kerülő vagyontárgyat vagy adósságot ezen vállalkozások éves zárszámadásában olyan módszerek szerint értékelik, amelyet a konszernbeszámolóban alkalmazni kell, vagy amelyek az anyavállalatok törvényes képviselői a kiválasztható eljárások közül meghatároztak, úgy az eltérően értékelt vagyontárgyat vagy adósságot a konszernbeszámolónál alkalmazott értékelési módszerek szerint újból kell értékelni, és az új kiindulási értékekkel veendő át a konszernbeszámolóba. Azok a kiindulási értékek, amelyek a hitelintézetek vagy biztosítási vállalatok alkalmazásánál az üzletág különlegessége miatt érvényes előírásokon alapulnak, megtarthatók; kivétel alkalmazását a konszern kiegészítő mellékletében fel kell tüntetni. Az egységes értékelés alkalmazása nem szükséges, ha annak hatása a vagyoni, a pénzügyi és a bevételhelyzet alakulásáról szóló, a tényleges helyzetnek megfelelő leírást csak kis mértékben mozdítaná elő. Ezen túl kivételes esetekben engedélyezettek eltérések, ezeket a konszern kiegészítő mellékletében fel kell tüntetni és meg kell indokolni. Ha a konszernbeszámolóba felveendő vagyontárgyat vagy adósságot egy, a konszernbeszámolóba bevont vállalkozás éves beszámolójába csak az adójog szerint engedélyezett értékben vettek fel, mert ezt a kiindulási értéket egyébként az adóügyi eredményvizsgálatnál nem vennék figyelembe, vagy ebből az okból a passzív a oldalon különként képeztek, úgy ezeket a kiindulási értékeket változatlanul át szabad venni a konszernbeszámolóba. Az üzleti évben az éves mérlegben eszközölt leírásokat,

értékhelyesbítéseket és különletelekbe sorolásokat, összegét, továbbá az elmaradt jóváírások összegét a konszern kiegészítő függelékbe kelt felvenni, és az intézkedéseket meg kell indokolni.

A különbözeti összeg kezelése a törvény szerint egy a kimutatandó üzleti, vagy cégérték minden következő üzleti évben legalább egy negyeddal törlesztendő, leírások útján. Az üzleti, vagy cégérték leírása történhet azonban tervszerűen is, az üzleti évekre elosztva, amelyekben előreláthatólag ezt az értéket hasznosítani tudják. Az üzleti, vagy cégértéket szabadon is el lehet számolni a tartalékokból. A passzív oldalon kimutatásra kerülő különbözeti összeg csak akkor bontható fel eredményhatékonyan, ha a részesedések megszerzésének időpontjában, vagy az első konszolidálás időpontjában várt kedvezőtlen fejlődés lépett fel a vállalat jövőbeni bevételhelyzetében, vagy a zárási határnapon biztos, hogy a különbözeti összeg megfelel egy realizált nyereségnek.

Részesedés szerinti konszolidáció esete történik ha valamely, egy konszernszámlálásba bevont anya-, vagy leányvállalkozás egy másik vállalatot közösen vezet egy vagy több olyan vállalattal, amelyek nincsenek bevonva a konszernbeszámolóba, úgy a másik vállalat a konszernbeszámolónak megfelelően a tőkerészesedésbe, amely az anyavállalaté, bevonható.

4.2.4. Magyar számviteli szabályozás³³

A hazai szabályozás a purchase elméletre épített és az EGK 7. számú irányelvének meghatározottságait figyelembe vevő szabályozó rendszer, amelyről azonban megállapítható, hogy nem felel meg a számviteli információs rendszer immanens elemeinek.

A számviteli törvény szerint összevont (konszolidált) éves beszámolót és összevont (konszolidált) üzleti jelentést is köteles készíteni az a vállalkozó, amely egy vagy több vállalkozóhoz fűződő viszonyában a anyavállalatnak minősül, továbbá az a vállalkozó, amely a közös vezetésű vállalkozásban meghatározott jogosultságokkal tőkerészesedés alapján rendelkezik. Anyavállalatnak minősül az a vállalkozó, amely egy másik vállalkozónál – leányvállalatnál – közvetlenül vagy egy másik leányvállalaton keresztül közvetetten meghatározó befolyást gyakorol.

³³ 2000. C. törvény a számvitelről

Meghatározó befolyás feltételei:

- ◆ a tulajdonosok (a részvényesek) szavazatának többségével (50 százalékot meghaladóval) tulajdoni hányada alapján egyedül rendelkezik, illetve más tulajdonosokkal (részvényesekkel) kötött megállapodás alapján a szavazatok többségét egyedül birtokolja; vagy
- ◆ a vállalkozás tulajdonosaként jogosult arra, hogy a vezető tisztségviselők és a felügyelőbizottság tagjai többségét megválassza vagy visszahívja; vagy
- ◆ a tulajdonosokkal (a részvényesekkel) kötött szerződés (vagy az alapszabály rendelkezése) alapján - függetlenül a tulajdoni hányadtól, a szavazati aránytól, a megválasztási és visszahívási jogtól - döntő irányítást, ellenőrzést gyakorol.

A fenti feltételek alkalmazásakor a leányvállalatok bármelyikét megillető jogokat az anyavállalatnál kell számításba venni. Az összevont (konszolidált) éves beszámoló készítési kötelezettség megítélése során az anyavállalatnál kell figyelembe venni azokat a fenti jogosultságokat (jogokat) is, amelyeket ugyan közvetlenül nem az anyavállalat vagy a leányvállalat gyakorol, de azt harmadik személyek - saját nevükben - az anyavállalat vagy egy leányvállalata javára gyakorolják.

A számviteli törvény szerint leányvállalat az a vállalkozás, amelyben egy másik vállalkozó, az anyavállalat a fenti meghatározó befolyást gyakorolhat. Közös vezetésű vállalkozás az a vállalkozás, ahol egyrészt az anyavállalat (az anyavállalat konszolidálásba bevont leányvállalata), másrészt egy (vagy több) másik vállalkozás a fenti jogosultságokkal paritásos alapon rendelkezik. A közös vezetésű vállalkozást az anyavállalat és/vagy leányvállalata másik vállalkozóval közösen irányítja. Társult vállalkozás az a – konszolidálásba teljes körűen be nem vont – vállalkozás, ahol az anyavállalat vagy a konszolidálásba bevont leányvállalata jelentős részesedéssel rendelkezik, mértékadó befolyást gyakorol a vállalkozás üzleti és pénzügyi politikájára. Mértékadó befolyást gyakorolónak tekinthető a konszolidálásba bevont vállalat, ha az egy másik vállalkozásnál legalább a jegyzett tőke, illetve a szavazatok 20 százalékával (pénzintézet 10 százalékával) közvetlenül vagy közvetetten rendelkezik. A részesedés arányának meghatározása során a számviteli törvényben előírt számítási eljárást kell alkalmazni. Egyéb részesedési viszonyban lévő vállalkozás az a vállalkozás, ahol az anyavállalat vagy a konszolidálásba bevont leányvállalata nem gyakorol mértékadó befolyást a vállalkozás üzleti és pénzügyi politikájára, nem tartozik a nevesített vállalkozások közé. Konszolidálásba bevont vállalatok: az anyavállalat, a

konzolidálásba teljes körűen bevont leányvállalat, a tőkerészesedés alapján bevont közös vezetésű vállalkozás együttesen.

Az összevont (konszolidált) éves beszámoló készítési kötelezettség megítélése során figyelmen kívül kell hagyni azokat a jogosultságokat (jogokat), amelyeket:

- ◆ szerződés alapján átruházott jogkörben mások helyett gyakorol;
- ◆ biztosítékként átvettek, és a jogokat harmadik személy utasításai szerint gyakorolják;
- ◆ mint kezességvállalónak birtokba adtak, és a jogokat a kezes érdekében gyakorolják.

A szavazati arány megállapításához az anyavállalatot közvetlenül vagy közvetetten megillető és gyakorolható szavazati jogot kell viszonyítani az összes szavazati joghoz. A számítás során az összes szavazati jogból le kell vonni a visszavásárolt saját részvényt, üzletrész alapján vagy jogszabály előírása szerint nem gyakorolható szavazati jogokat, továbbá azokat a szavazati jogokat, amelyekkel az adott leányvállalat - mint anyavállalat - szavazati jogaiból saját leányvállalata rendelkezik. A leányvállalati viszony létrejöttét az anyavállalat állapítja meg és egyidejűleg köteles ezt a minősítést a leányvállalattal közölni.

Nem kötelező összevont (konszolidált) éves beszámolót és összevont (konszolidált) üzleti jelentést készítenie annak az anyavállalatnak – mentesíthető anyavállalat –, amely maga is leányvállalata egy vállalatnak – főlérendelt anyavállalat –, abban az esetben:

- ◆ ha a főlérendelt anyavállalat összevont (konszolidált) éves beszámolót és összevont (konszolidált) üzleti jelentést készít és nyilvánosságra hoz, és abban a mentesíthető anyavállalat és annak leányvállalatai éves beszámolóit is konszolidálják,
- ◆ a tulajdonostársak vagy azok valamelyike - akiknek (akinek) a vállalkozásnál legalább 10 százalékos, korlátolt felelősségű vállalkozásnál legalább 20 százalékos részesedés van a birtokában - hat hónappal a főlérendelt anyavállalat összevont (konszolidált) éves beszámoló készítésének mérleg-fordulónapja előtt nem kérték (kérte) a mentesíthető anyavállalattól az összevont (konszolidált) éves beszámoló összeállítását.

Ezen mentesítési feltételek nem vonatkoznak arra az anyavállalatra, amely egyben egy másik nem belföldi székhelyű vállalkozó leányvállalata.

Mentesítés esetén a mentesíthető anyavállalat éves beszámolója kiegészítő mellékletének a következőket is kell tartalmaznia:

- ◆ az összevont (konszolidált) éves beszámolót készítő fölérendelt anyavállalat nevét és székhelyét; valamint
- ◆ utalást arra vonatkozóan, ha az összevont (konszolidált) éves beszámoló készítési kötelezettség alól mentesítették.

Az anyavállalatnak nem kell a tárgyévről összevont (konszolidált) éves beszámolót készítenie, ha a tárgyévet megelőző két - egymást követő - évben a mérleg fordulónapján a következő három mutatóérték közül kettő nem haladja meg az alábbi határértéket:

- ◆ a mérlegfőösszeg 500 millió forintot;
- ◆ az éves nettó árbevétel 1000 millió forintot;
- ◆ a tárgyévben átlagosan foglalkoztatottak száma a 250 főt.

A mutatóértékek meghatározásánál az anyavállalat és leányvállalatainak konszolidálás előtt összesített adatait kell figyelembe venni. A pénzügyi, a biztosítóintézeti anyavállalatra a mentesítés nem vonatkozik, továbbá a mentesítés nem alkalmazható, ha a mérleg fordulónapján az anyavállalat vagy a konszolidálásba bevont leányvállalat részvényei, üzletrészei, illetve az általuk kibocsátott értékpapírok tőzsdei kereskedelme engedélyezett, vagy az engedélyezést már kérelmezték.

Az összevont (konszolidált) éves beszámoló elkészítésébe az anyavállalatot, minden leányvállalatot – a mentesítettek kivételével –, továbbá a közös vezetésű vállalkozást – a részesedés értékeléssel bevontak kivételével – be kell vonni. Amennyiben az összevont (konszolidált) éves beszámoló készítésekor az anyavállalat által bevont leányvállalatok összetételében a tárgyév folyamán lényeges változás következett be, úgy az összevont (konszolidált) éves beszámolóba fel kell venni olyan adatokat, amelyek lehetővé teszik az egymás után következő évek összevont (konszolidált) éves beszámolóinak összehasonlítását. Az összehasonlíthatóság követelményének azzal is eleget lehet tenni, ha az előző évi összevont (konszolidált) éves beszámoló adatait a változásnak megfelelően módosítják. Minden leányvállalat -

függetlenül attól, hogy bevonják-e a konszolidálásba - köteles az anyavállalathoz az éves beszámolóját, a saját jogon készített, összevont (konszolidált) éves beszámolóját, és ha az éves beszámoló vagy az összevont (konszolidált) éves beszámoló könyvvizsgálata megtörtént, a vizsgálati jelentéseket, illetve a közbülső éves beszámolót átadni. Az anyavállalat a leányvállalatoktól felvilágosítást, indokolást kérhet az összevont (konszolidált) éves beszámoló elkészítéséhez.

A leányvállalatot nem kötelező bevonni az összevont (konszolidált) éves beszámoló készítésbe, ha:

- ◆ az összevont (konszolidált) éves beszámoló elkészítéséhez szükséges adatokat az adott leányvállalat - a konszolidálásba először történő bevonása évében az ehhez szükséges adatszolgáltatást még nem tudta kialakítani, vagy vis maior miatt hiányzó adatait nem pótolta - aránytalanul magas költségek mellett és késedelmesen tudja szolgáltatni; vagy
- ◆ a leányvállalatban lévő részesedést (részvényt, üzletrészt) kizárólag továbbértékesítés céljából szerezték és a forgóeszközök között mutatják ki; vagy
- ◆ lényeges és tartós jogi korlátozások vagy rendkívüli körülmények huzamosan akadályozzák az anyavállalatot a jogai gyakorlásában.

A leányvállalatot nem kell az összevont (konszolidált) éves beszámolóba bevonni, ha a beszámoló enélkül is megbízható és valós képet ad az anyavállalat és egyéb leányvállalatai vagyoni, pénzügyi, jövedelmi helyzetéről. Amennyiben több leányvállalat megfelel ennek az előfeltételnek, akkor együttesen kell elbírálni, hogy az összevont (konszolidált) éves beszámolóból való kihagyásuk sem torzítja az anyavállalat és egyéb leányvállalatai együtteséről kialakuló megbízható és valós összképet. A mentesítés alkalmazását az összevont (konszolidált) kiegészítő mellékletben indokolni kell.

Az összevont (konszolidált) éves beszámoló formája, tartalma a számviteli törvény szerint az összevont (konszolidált) éves beszámoló az összevont (konszolidált) mérlegből, az összevont (konszolidált) eredménykimutatásból, az összevont (konszolidált) kiegészítő mellékletből áll.

Az összevont (konszolidált) éves beszámolót világos és áttekinthető formában úgy kell elkészíteni, hogy az a számviteli alapelvek figyelembevételével az anyavállalat és leányvállalatai együttes vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetéről megbízható és valós képet adjon.

Ha az összevont (konszolidált) mérlegben és eredménykimutatásban szereplő adatok nem elegendőek a megbízható és valós összkép bemutatásához, vagy ha azt különleges körülmények külön is indokolják, akkor az összevont (konszolidált) kiegészítő mellékletnek kell tartalmaznia mindazon adatokat, amelyek a konszolidálásba bevont vállalatok együttes vagyoni, pénzügyi helyzetének, működésük eredményének megbízható és valós bemutatásához szükségesek.

Az összevont (konszolidált) éves beszámolóban a konszolidálásba bevont vállalatok vagyoni, pénzügyi, jövedelmi helyzetét úgy kell bemutatni, mintha ezek a vállalatok egyetlen vállalatként működnének. Ennek érdekében az összevont (konszolidált) éves beszámolóban az eszközök és a források, a bevételek és a ráfordítások (a teljesítmények és a költségek), a nyereség és a veszteség értékéből - az anyavállalat és a hozzátartozó leányvállalatok, illetve az utóbbiak egymás közötti kapcsolataiból adódó - halmozódásokat ki kell szűrni.

Az előző évi összevont (konszolidált) éves beszámoló készítésénél alkalmazott értékelési, konszolidálási módszereket, a beszámoló tagolását, részletezését csak indokolt esetben lehet megváltoztatni. Az előző évtől való eltéréseket az összevont (konszolidált) kiegészítő mellékletben fel kell sorolni és meg kell indokolni, a vagyoni, pénzügyi, jövedelmi helyzetre gyakorolt hatásukat pedig be kell mutatni.

Az összevont (konszolidált) éves beszámolót az anyavállalat éves beszámolója mérlegének fordulónapjára kell elkészíteni. Ha az anyavállalat és leányvállalatai belföldi székhelyűek, akkor ez a fordulónap december 31-e. Amennyiben az anyavállalat belföldi székhelyű és a leányvállalatai belföldi és/vagy külföldi székhelyűek, akkor az összevont (konszolidált) éves beszámoló mérleg-fordulónapja lehet a leglényegesebb külföldi székhelyű leányvállalatok éves beszámolója mérlegének fordulónapja, vagy a külföldi székhelyű leányvállalatok többsége éves beszámolója mérlegének fordulónapja.

A konszolidálásba bevont vállalat az éves beszámolót az összevont (konszolidált) éves beszámoló mérleg-fordulónapjára köteles elkészíteni. Ha egy - a konszolidálásba bevont - vállalat éves beszámoló készítésének mérleg-fordulónapja eltér az összevont (konszolidált) éves beszámoló mérleg-fordulónapjától, akkor ennek a vállalatnak az összevont (konszolidált) éves beszámoló mérleg-fordulónapjára közbülső éves beszámolót kell készítenie, és a konszolidálásba annak alapján kell bevonni. Az az időtartam, amelyre a közbülső éves beszámoló vonatkozik, nem haladhatja meg a tizenkét hónapot.

Az összevont (konszolidált) éves beszámoló készítése során az anyavállalat és a konszolidálásba bevont leányvállalatok éves mérlegeit és eredménykimutatásait össze kell foglalni. A konszolidálásba bevont vállalatok eszközeit és forrásait, valamint a bevételeket és a ráfordításokat teljes egészükben az összevont (konszolidált) éves beszámolóba be kell vonni - tekintet nélkül arra, hogy a konszolidálásba bevont vállalatok éves beszámolójukban figyelembe vették-e azokat vagy sem -, feltéve, hogy az anyavállalatot a bevonásban e törvény nem korlátozza, vagy az anyavállalatnak nincs döntési, választási lehetősége. Az anyavállalat az e törvényben biztosított mérlegbe állítási, döntési, választási lehetőségeket az összevont (konszolidált) éves beszámoló készítésekor akkor is alkalmazhatja, ha a konszolidálásba bevont vállalatok nem alkalmazták azokat, vagy akkor sem köteles alkalmazni, ha azokat a konszolidálásba bevont vállalatok éves beszámolójukban már alkalmazták.

Az összevont (konszolidált) éves beszámoló készítése során el kell végezni:

- ◆ az összevont (konszolidált) mérleg és eredménykimutatás tételei számbavételéhez az eltérő értékelési módszerekből adódó korrekciókat;
- ◆ a külföldi pénznemben készült mérleg és eredménykimutatás tételeinek forintra átszámítását;
- ◆ a tőkeösszevonást (a tőkeegyesítést);
- ◆ az adóssággkonszolidálást (a konszolidálásba bevont vállalatok közötti követelések és tartozások kiszűrését);
- ◆ a közbenső eredmények elhagyását (a konszolidálásba bevont vállalatok közötti ügyletekből származó olyan nyereség és veszteség tételek kiszűrését, amelyeket az eszközök értéke magában foglal);
- ◆ a bevételek és a ráfordítások konszolidálását (az olyan bevételek és ráfordítások kiszűrését, amelyek a konszolidálásba bevont vállalatok közötti ügyletekből származnak);
- ◆ a közös vezetésű vállalkozások konszolidálását;
- ◆ a társult vállalkozások tőkekonszolidálását;
- ◆ a konszolidálás miatti adókülönbözlet meghatározását.

A konszolidációba bevont vállalatnak az összevont (konszolidált) mérlegbe kerülő eszközeit és forrásait az anyavállalat éves mérlegében alkalmazható értékelési előírások szerint egységesen kell értékelni. Ha valamelyik bevont leányvállalat eltér az

anyavállalat éves beszámolójánál alkalmazható értékelési módszerektől, az anyavállalatnál alkalmazható értékelésre való áttérés miatti eltéréseket az adott vállalat előkészítő-eredménykimutatásában is szerepeltetni kell.

Amennyiben a konszolidálásba bevont eszközöket és forrásokat a konszolidálásba bevont leányvállalat éves beszámolójában az anyavállalatnál alkalmazottaktól vagy előírtaktól eltérően értékelt, akkor az eltérően értékelt eszközöket és forrásokat az anyavállalat módszerei szerint kell értékelni, és ez az új kiinduló érték kerül az összevont (konszolidált) éves beszámolóba, ezen előírásoktól a számviteli törvényben meghatározott esetekben el lehet térni, azonban az előírástól való eltéréseket az összevont (konszolidált) kiegészítő mellékletben be kell mutatni és megfelelő módon indokolni kell.

Tőkeösszevonás (tőkekonszolidáció) a számviteli törvény szerint a konszolidálásba bevont leányvállalat saját tőkéjéből az anyavállalatot megillető részesedés (rész) értékét az anyavállalat tulajdoni hányadára jutó összegben kell figyelembe venni. Az anyavállalat tulajdoni hányadára jutó összeg számításánál figyelembe kell venni a leányvállalat olyan tulajdoni hányadait is, amelyek egy másik - a konszolidálásba bevont - leányvállalat birtokában vannak. Azonban ezek nem alkalmazhatók az anyavállalat azon részvényeire, üzletrészeire, amelyeket maga az anyavállalat vagy a konszolidálásba bevont leányvállalat birtokol. Az ilyen részvényeket, üzletrészeket az összevont (konszolidált) mérlegben, mint saját részvényt, üzletrészt a forgóeszközök között kell - elkülönítetten - kimutatni. A konszolidálásba bevont leányvállalat által visszavásárolt saját részvények, üzletrészek nyilvántartás szerinti értékével a leányvállalat saját tőkéjét kell csökkenteni.

A konszolidálásba bevont leányvállalat mérlegéből - az összevont (konszolidált) mérlegbe - az anyavállalatot megillető, részesedés helyére a leányvállalat eszközei, illetve a források közé a leányvállalatnak a számított részesedéssel csökkentett forrásai kerülnek, feltéve, hogy az anyavállalat e törvény szerint beállíthatja, és az összevont (konszolidált) éves beszámoló sajátossága nem kíván eltéréseket. A leányvállalat saját tőkéjéből az anyavállalatot megillető részesedés (rész) számításakor a leányvállalat saját tőkéjét a konszolidálásba először történő bevonáskor a következő módszerekkel lehet meghatározni.

Vagy azt az összeget veszik figyelembe a számításnál, amely az összevont (konszolidált) éves beszámoló előkészítő mérlegében, mint a leányvállalat saját tőkéje szerepel, könyv szerinti értéken vagy azt az összeget veszik figyelembe a számításnál,

amely a választott bevonási időpontnak megfelelő érték (újraértékelt érték). A második módszer alkalmazása esetén az anyavállalat tulajdoni hányadára jutó saját tőke értéke az újraértékelés - az újraértékelt érték meghatározása - után nem lépheti túl az anyavállalat ezen részesedése beszerzési értékét. A viszonyítási érték meghatározása történhet a részesedés megszerzésének időpontjában vagy akkor, amikor a leányvállalatot először vonják be az összevont (konszolidált) éves beszámoló készítésbe. Ha a részesedéseket különböző időpontokban szerezték meg, az elszámolás alapjának meghatározása vagy a különböző időpontokban, vagy azon időpontban fennálló értékviszonyok figyelembevételével történhet, amikor a vállalat leányvállalattá vált. A választott időpontot az összevont (konszolidált) kiegészítő mellékletben meg kell jelölni.

A konszolidálásba bevont leányvállalatnak az anyavállalat könyveiben szereplő részesedésének és az előzőekben ismertetett módszerekkel meghatározott leányvállalati saját tőke tulajdoni hányaddal arányos részének különbözetét - az anyavállalat döntésének függvényében - a következők szerint lehet elszámolni. A könyv szerinti érték módszer alkalmazásakor aktív különbözet esetén (a konszolidálásba először történő bevonáskor a részesedés könyv szerinti értéke a több) a különbözeti összegből az egyes eszközökhöz hozzárendelhető "rejtett" tartalékokkal, valamint az egyes forrásokhoz hozzárendelhető "rejtett" terhekkal - a bevonás időszaka szerinti érték és a könyv szerinti érték különbözetével - az adott eszközök, illetve források értékét növelni, illetve csökkenteni kell, majd az ezután fennmaradó különbözetet - mint tőkekonszolidációs különbözetet - az eszközök között kell elkülönítetten kimutatni. Passzív különbözet esetén a különbözet összegéből az egyes eszközökhöz hozzárendelhető "rejtett" tartalékokkal, valamint az egyes forrásokhoz hozzárendelhető "rejtett" terhekkal - a bevonás időszaka szerinti érték és a könyv szerinti érték különbözetével - az adott eszközök, illetve források értékét növelni, illetve csökkenteni kell, majd az ezután fennmaradó különbözetet - mint tőkekonszolidációs különbözetet - a források között kell elkülönítetten kimutatni. Több leányvállalat konszolidálásából keletkező, azonos jellegű (aktív vagy passzív) különbözetek összevonhatók, az eszközök és a források között megjelenő aktív és passzív tőkekonszolidációs különbözeteket azonban nem szabad összevonni, egymással szemben elszámolni. Az eszközök között kimutatott tőkekonszolidációs különbözet leírása az üzleti vagy cégértékre vonatkozó előírásai figyelembevételével történik. A források között kimutatott tőkekonszolidációs különbözetet csak akkor lehet az eredmény javára elszámolni, ha az összevont (konszolidált) mérleg fordulónapján biztos, hogy ez a

különbözeti összeg egy realizált eredmény. Ez általában akkor teljesül, ha az érintett leányvállalat a konszolidálási körből kiválik, vagy az az eszköz, amihez a különbség kapcsolódik, a konszolidálásba be nem vont személyek részére értékesítésre került.

A leányvállalat saját tőkéjéből az anyavállalatot az összevont (konszolidált) éves beszámoló készítésekor megillető részesedés és a könyv szerinti vagy újraértékelt értéken figyelembe vett részesedés különbségét a saját tőke korrekciójaként kell az összevont (konszolidált) mérlegben kimutatni. A konszolidálásba bevont leányvállalat saját tőkéjéből az összevont (konszolidált) éves beszámoló készítésekor nem az anyavállalatot megillető részesedés összegét az összevont (konszolidált) mérlegben a források között - a saját tőkén belül elkülönítetten -, mint a külső tagok (más tulajdonosok) részesedését kell kimutatni.

4.2.5. Szabályozó rendszerek összehasonlítása

Az előzőekben bemutatott szabályozó rendszerek összehasonlítása során megállapítható, hogy a szabályozó rendszerek az elméleti áttekintésben bemutatott purchase elmélet alapelveire építve határozzák meg a számviteli információs rendszer összefüggésrendszerét.

Az EGK 7. számú irányelve, a Német Kereskedelmi Törvénykönyv és a hazai Számviteli törvény előírásai nagyfokú hasonlóságot mutatnak. Mindhárom szabályozó rendszer a beszámoltatás rendszerének ad prioritást, ami alapvetően sérti a számviteli információs rendszer immanens elemeit, ez kihatással van a konszolidált beszámolóban bemutatott adatösszefüggésekre is, hiszen ha a számviteli szabályozás során nem kerülnek ugyanolyan fontossággal figyelembe vételre a számviteli információs rendszer leképezési folyamatának rendezőelvi³⁴, bármely rendezőelv prioritást kap, abban az esetben a számviteli információs rendszer optimalitása nem biztosítható.

Mindhárom szabályozó rendszer beszámoló formátumot, struktúrát határoz meg és ezen struktúrába sorolja be az egyedelőfordulásokat, anélkül, hogy meghatározná a megfigyelt jelenségvilág halmazát és annak összefüggés rendszerét mind az egyedi, mind a konszern gazdasági alkalmazási rendszer tekintetében. Mindezekből következik, hogy jellemzően a tételes előírásokkal szabályozó rendszerek nem képesek a teljes jelenségvilág halmazát és annak összefüggéseit, oly módon meghatározni, hogy a

³⁴ Lásd: Dr. Malasics András: Számviteli információs rendszer adatvetületének tervezési alapvetése

számveteli információs rendszer által bemutatott adatösszefüggések felületén a felhasználói információs igények teljes mértékben kielégítést nyerjenek.

Mindhárom szabályozó rendszer hasonlóan határozza meg a mentesítés kritériumait. A mentesítés során nem annak van kiemelt jelentősége, hogy egy befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszernek, a konszern gazdasági alkalmazási rendszerből történő kiemelése nem okoz-e szignifikáns eltéréseket a konszolidált beszámolóban megjelenő információk között, hanem ezt különböző határértékek definiálásával kívánják megoldani, ami nem minden esetben tartok helyesnek, hiszen, véleményem szerint a mentesítés fő szabálya, elsősorban az előzőekben bemutatott rendezőelv kellene, hogy legyen, abban az esetben ha a konszern gazdasági alkalmazási rendszer megfelelően körül van határolva, tehát azon befektető gazdasági alkalmazási rendszerek, amelyek maguk is befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerek értelemszerűen mentesítést kapnak.

A Nemzetközi Számveteli Standard nem határoz meg meghatározott beszámoló struktúrát, a kógens szabályozás csak a konszolidált pénzügyi jelentés elkészítésének menetére vonatkozik, az egyes konszolidálási lépéseknél nem kerülnek tételes szabályok meghatározásra, ami a standard pozitívuma, ugyanakkor a standard az ajánlásait nem minden esetben a számveteli információs rendszer immanens elemeiből és a számveteltudomány téziseiből vezeti le.

A részletes feltételrendszer szerinti összehasonlítást a 7. számú ábra mutatja.

SZABÁLYOZÓ RENDSZEREK ÖSSZEHASONLÍTÁSA

Megnevezés	EGK 7. számú irányelve	Nemzetközi Számviteli Standardok	Német Kereskedelmi Törvénykönyv	Magyar számviteli szabályozás
<i>Filozófia</i>				
Teljes konszolidálási elméletek				
Egyszeri kiszűrési elméletek				
Purchase elmélet				
Parent Company elmélet	x	x	x	x
Entity elmélet		x		
Pooing of interests elmélet	x	x	x	
Többszöri kiszűrési (eredménysemleges) elmélet				
Kvóta szerinti konszolidálási elmélet			x ³⁵	x ³⁶
<i>Alapelvek³⁷</i>				
Teljesség elve	x	x	x	x
Összehasonlíthatóság elve	x	x	x	x
Egységes beszámolóképzés elve				
Egységes elszámolási periódus elve				
Folytonosság elve	x		x	x
Valódiság elve	x	x	x	x
Lényegesség és gazdaságosság elve			x	x
<i>Konszolidálási célok</i>				
Vállalatsoport mint egyetlen vállalat bemutatása	x	x	x	x
Vállalatsoporttal szembeni információs igények kielégítése				
„Megbízható, valós kép” kialakítása	x		x	x
<i>Előkészítő/Tőkekonszolidálási feladatok</i>				
Előkészítő feladatok				
Vállalatsoport meghatározása				
Mérlegképesség vizsgálat				
Fordulónap egységesítés				
Egységes értékelés	x	x	x	x
Valutaátszámítás	x	x	x	x
Tőkekonszolidálás				
Előkészítő feladatok			x	x
Leányvállalatok konszolidálása	x	x	x	x
Közös vezetésű vállalatok konszolidálása	x	x	x	x
Társult vállalatok konszolidálása	x	x	x	x
<i>Konszolidálási módszerek</i>				
Könyv szerinti érték módszer	x	x	x	x
Újraértékelt érték módszer	x	x	x	x
Egység módszer				
<i>Lényegesség kezelése</i>				
Értékhatárok alapján	x		x	x
Minősítés alapján	x	x	x	x
7. számú árba				

³⁵ Csak közös vezetésű vállalatok konszolidálásakor.

³⁶ Csak közös vezetésű vállalatok konszolidálásakor.

³⁷ Forrás: Dr. Baricz Rezső – Dr. Malasics András: A konszolidált beszámoló összeállításának elméleti, módszertani és gyakorlati kérdései

5. Részeseledés kiszüréses tőkekonzolidálás

5.1. Az egyedi és a konszolidált éves beszámoló

A gazdasági rendszerben az információs igények rendkívül sokoldalúak. A gazdasági alkalmazási rendszerek az információs érdekhordozóknak az egyedi beszámolójukon keresztül rendelkezésre bocsátanak különböző adatösszefüggéseket. Felvetődik a kérdés, hogy ezen információk elégségesek-e ahhoz, hogy az információs igények kielégítést nyerjenek. Elégségesek az egyedi beszámolóokban bemutatott adatösszefüggések, abban az esetben, ha a gazdasági alkalmazási rendszer nem egy konszern gazdasági alkalmazási rendszer centrumában álló befektető gazdasági alkalmazási rendszer. Amennyiben egy gazdasági alkalmazási rendszer döntő irányítási, ellenőrzési kapcsolatba kerül más gazdasági alkalmazási rendszerrel már nem egyértelmű a helyzet, hiszen a döntő irányítási, ellenőrzési jogkör által a befektető gazdasági alkalmazási rendszer „részévé” válik a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer, tehát az egyedi beszámolóokban bemutatott adatösszefüggések nem biztos, hogy elégségesek az információs igények kielégítésére, mert a döntő irányítási, ellenőrzési kapcsolatból eredően új információs igények merülnek fel.

1. tézis:

Az előzőekben bemutatottak alapján, amennyiben egy gazdasági alkalmazási rendszer döntő, jelentős vagy egyéb irányítási ellenőrzési lehetőséget szerez egy másik gazdasági alkalmazási rendszer felett, konszern gazdasági alkalmazási rendszer alakul ki, ezáltal, hogy a konszern gazdasági alkalmazási rendszer tagjai, illetve a konszern gazdasági alkalmazási rendszer centrumában álló befektető gazdasági alkalmazási rendszer vagyoni, pénzügyi, jövedelmi helyzetét, gazdasági teljesítményét az egyedi beszámolók által biztosított adatösszefüggéseken túl, pontosabban meg lehessen ítélni, szükség van a konszern gazdasági alkalmazási rendszernek, mint gazdasági egységnek a bemutatására. Ez a konszolidált beszámolón keresztül valósulhat meg, amelyben semlegesítve vannak a konszern gazdasági alkalmazási rendszeren belüli gazdasági tranzakciók hatásai, ki vannak szűrve a halmozódások, többszörös halmozódások. Mindezekből következik, hogy nem elégséges a konszern gazdasági alkalmazási rendszer centrumában álló befektető gazdasági alkalmazási rendszer és a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerek egyedi beszámolójának vizsgálata, hanem a

felhasználók által igényelt adatösszefüggések kielégítése érdekében szükség van a konszolidált beszámolóban megjelenő konszolidált adatösszefüggések előállítására.

5.2. A tőkekonzolidálás előkészítő feladatai

5.2.1. Tőkekonzolidálás előtti korrekciók

Ahhoz, hogy a tőkekonzolidálás során korrekten meg lehessen oldani a tőkehalmozódások kiszűrésének problémáját, érvényre kell juttatni a konszolidálásnak azon alapelvét, hogy a konszern gazdasági alkalmazási rendszert úgy kell bemutatni, mintha egyetlen gazdasági alkalmazási rendszerként működne, vagyis a konszern gazdasági alkalmazási rendszer centrumában álló befektető gazdasági alkalmazási rendszer és a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerek egyedi beszámolóiban tükrözött jelenségeket, oly módon kell a számviteli információs rendszernek tükröztetnie, hogy a különböző egyedi beszámolóknak meghatározott jelenség előfordulások tükröztetésének átkonvertálásával, olyan jelenségvilág tükröztetés valósuljon meg, amelyben az adott jelenség előfordulás azonosítása konszern gazdasági alkalmazási rendszeri meghatározottságok figyelembe vételével, a gazdasági egység szintjén és nem az egyedi gazdasági alkalmazási rendszerek szintjén történik.

Ebből adódóan a konszolidálás előkészítő feladatai során:

- A befektető gazdasági alkalmazási rendszernek, ha a befektetést élvezőben lévő részesezésének egy része a forgóeszközök között van kimutatva, át kell sorolni a befektetett pénzügyi eszközök közé, hiszen a tőkekonzolidálás során egyértelműen a tartós befektetésekkel szemben történik meg a tőkehalmozódások kiszűrése.
- Amennyiben a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszernek van bármilyen részesezése a befektető gazdasági alkalmazási rendszerben, a befektetett pénzügyi eszközök vagy a forgóeszközök között kimutatva, át kell sorolni a saját részesezése kimutatására szolgáló mérlegsorra, hiszen a konszern gazdasági alkalmazási rendszer, mint gazdasági egység szempontjából ez visszavásárolt saját részesezést jelent.
- Ha a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszernek van a jegyzett tőke között kimutatott jegyzett, de be nem fizetett tőke része, illetve ha van a

birtokában visszavásárolt saját részesevés, azért hogy a tőkekonsolidálás során a befektető gazdasági alkalmazási rendszer részesevéséhez való viszonyítás, kizürés helyes legyen, vagyis egymásnak megfelelő adatok legyenek egymással szemben kizürve, ennek érdekében korrigálni, csökkenteni kell a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer jegyzett tőkét, a jegyzett, de be nem fizetett tőke értékével és a visszavásárolt saját részesevésnek névértéken számított értékével.

A konszern gazdasági alkalmazási rendszer kialakításánál egyértelműen meghatározásra kerülnek a konszern gazdasági alkalmazási rendszer centrumában álló befektető gazdasági alkalmazási rendszer és a többi gazdasági alkalmazási rendszer közötti kapcsolatok. A kapcsolatok megállapításához szükség van a 2. 3. 1 Gazdasági alkalmazási rendszerek közötti kapcsolatok fejezetben meghatározott rendezőelvek alapján a gazdasági alkalmazási rendszerek közötti kapcsolat mérésére. A tőkekonsolidálás folyamán azonban már nem erre a mérőszámra van szükség, hanem a tényleges tulajdoni hányad mértékére, ugyanis a tőkehalmozódások kizürése a befektető gazdasági alkalmazási rendszer részesevésével szemben történik meg, ami a befektető gazdasági alkalmazási rendszer tényleges tulajdoni hányadát testesíti meg. A tényleges tulajdoni hányadok meghatározása egylépcsős, egyoldalú részesevés viszony esetén rendkívül egyszerű, az egylépcsős kölcsönös, a többlépcsős egyoldalú részesevés típus esetén sincs különösebb probléma, egyszerű arányszámítással meghatározható tényleges tulajdoni hányad mértéke. Komolyabb probléma a többlépcsős kölcsönös részesevés viszony léte esetén keletkezik, ugyanis a kapcsolat jellegéből adódóan a közvetlen részesevés aránymutató nem a pontos értéket jelzi.

2. tésis:

Amennyiben a befektető és a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerek közötti részesevés típus, többlépcsős, kölcsönös részesevés viszony, a közvetlen befektetésekhez kapcsolódó tulajdoni hányad átalakul, hiszen ilyen kapcsolatok esetén a konszern gazdasági alkalmazási rendszerben, egy többlépcsős kapcsolatban lévő befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszernek részesevése van a befektető gazdasági alkalmazási rendszerben. A tőkekonsolidáláshoz azonban a tényleges tulajdoni hányadokra van szükség, ennek a problémának a megoldására az ún. „iterációs módszer”, amely segítségével csak az egyszerűbb, és az ún. „mátrix módszer”

alkalmas, amely segítségével általában a legbonyolultabb konszern gazdasági alkalmazási rendszeri kapcsolatok esetén is a korrekt, pontos tulajdoni hányadok kerülnek meghatározásra, amelyeket a tőkekonzolidálásban használni kell a konszolidációs különbözetek, a rejtett tartalékok, terhek értékének megállapítására.

5.2.1.1. Iterációs módszer

Az iterációs módszer alkalmazása esetén a befektető gazdasági alkalmazási rendszer befektetést élvezőben lévő közvetlen tulajdoni hányada és egy másik befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszeren keresztül lévő közvetett tulajdoni hányada segítségével, lépésről, lépésre meghatározható a tényleges tulajdoni hányad mértéke. A módszer bonyolult kapcsolatokkal rendelkező konszern gazdasági alkalmazási rendszerek esetében elméletileg alkalmazható, azonban ilyen esetben célszerűbb a mátrix módszert alkalmazni.

5.2.1.2. A mátrix módszer³⁸

A konszern gazdasági alkalmazási rendszer felépítése: egy a konszern gazdasági alkalmazási rendszer centrumában álló befektető gazdasági alkalmazási rendszer (anyavállalat), n befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer, a konszern gazdasági alkalmazási rendszeren belül többlépcsős, kölcsönös részeseledési viszony van, azonban feltétel, hogy nincs önbefektetés.

A konszern gazdasági alkalmazási rendszer elemeinek a jelölése a következő:³⁹

$\mathbf{a}=(a_1, a_2, \dots, a_n)=(a_i) \rightarrow$ Az \mathbf{a} n dimenziós vektor tartalmazza, az anyavállalat közvetlen befektetéseit az i -edik befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerben.

$\mathbf{k}=(k_1, k_2, \dots, k_n)=(k_i) \rightarrow$ A \mathbf{k} n dimenziós vektor tartalmazza, a konszern gazdasági alkalmazási rendszeren kívüli gazdasági alkalmazási rendszerek (külsők) közvetlen befektetéseit az i -edik befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerben.

$$\mathbf{T}=\begin{bmatrix} t_{11} & t_{12} & \Lambda & t_{1n} \\ t_{21} & t_{22} & \Lambda & t_{2n} \\ \mathbf{M} & \mathbf{M} & t_{ij} & \mathbf{M} \\ t_{n1} & t_{n2} & \Lambda & t_{nn} \end{bmatrix}=(t_{ij})$$

³⁸ Forrás: Dr. Baricz Rezső – Dr. Malasics András – Dr. Szakáll László: Általános többlépcsős részeseledési viszonyok (Mátrix módszer)

³⁹ A lineáris algebra matematikai háttere: Scharnitzky Viktor: Vektorgeometria és lineáris algebra

$(t_{ij}) \rightarrow A$ T $n \times n$ típusú mátrix tartalmazza az i -edik gazdasági alkalmazási rendszer közvetlen befektetését a j -edik gazdasági alkalmazási rendszerben. A gazdasági alkalmazási rendszerekben önbefektetés nincs, tehát a fődiagonális elemei 0 -k.

Az \mathbf{a} , \mathbf{k} vektorokban és a T mátrixban a konszern gazdasági alkalmazási rendszerbeli közvetlen befektetések értéke százalékos formában van kifejezve, a külső befektetők bármely gazdasági alkalmazási rendszerben rendelkezhetnek részesezéssel, a befektetések a \mathbf{k} vektorban összegezve vannak figyelembe véve. A konszern gazdasági alkalmazási rendszer gazdasági alkalmazási rendszerei tetszőlegesen befektethetnek bármely gazdasági alkalmazási rendszerbe.

A tényleges tulajdoni arányok meghatározásához szükség van, az $\mathbf{at}=(a_i)$ vektorra, amely vektor elemei az anyavállalat tényleges tulajdoni hányadai a konszern gazdasági alkalmazási rendszer egyes gazdasági alkalmazási rendszereiben és szükség van a $\mathbf{kt}=(k_i)$ vektorra, amely vektor elemei a külső összegzett tényleges tulajdoni hányadai a konszern gazdasági alkalmazási rendszer egyes gazdasági alkalmazási rendszereiben.

Ebben az esetben igazak a következő egyenlőségek bármely i -re, j -re:

$$a_i + k_i + \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^n T_{ij} = 1 \quad (1)$$

Az (1) egyenlet azt jelenti, hogy a konszern gazdasági alkalmazási rendszer egy tetszőlegesen kiválasztott gazdasági alkalmazási rendszerének közvetlen részesezése, az anyavállalat, a külsők és a konszern gazdasági alkalmazási rendszerbe tartozó gazdasági alkalmazási rendszerek között oszlik meg.

$$a_i + k_i = 1 \quad (2)$$

A (2) egyenlet azt jelenti, hogy a konszern gazdasági alkalmazási rendszer egy tetszőlegesen kiválasztott gazdasági alkalmazási rendszerének tényleges részesezése, az anyavállalat és a külsők között oszlik meg teljes egészében.

Az (1) egyenlet vektoros és mátrixos alakja a következő (\mathbf{e} az egységvektor):

$$\mathbf{a} + \mathbf{k} + \mathbf{eT} = \mathbf{e} \quad (3)$$

A (3) egyenlet, ha az egységvektor mátrixszorzat alakban van felírva (\mathbf{E} egységmátrix):

$$\mathbf{a} + \mathbf{k} + \mathbf{eT} = \mathbf{eE} \quad (4)$$

A (4) egyenlet átrendezve, baloldaltól kivonva a mátrixszorzást tartalmazó tag:

$$\mathbf{a} + \mathbf{k} = \mathbf{eE} - \mathbf{eT} \quad (5)$$

$$\mathbf{a} + \mathbf{k} = \mathbf{e(E - T)} \quad (6)$$

A (6) egyenlet mindkét oldalát szorozzuk a jobboldali mátrixtényező inverzével:

$$\mathbf{a}(\mathbf{E} - \mathbf{T})^{-1} + \mathbf{k}(\mathbf{E} - \mathbf{T})^{-1} = \mathbf{e}(\mathbf{E} - \mathbf{T}) (\mathbf{E} - \mathbf{T})^{-1} \quad (7)$$

Mivel ha egy mátrixot szorzunk az inverzével, az egységmátrixot kapjuk ezért:

$$\mathbf{a}(\mathbf{E} - \mathbf{T})^{-1} + \mathbf{k}(\mathbf{E} - \mathbf{T})^{-1} = \mathbf{eE} \quad (8)$$

A (2) egyenlet mátrixos alakja a következő:

$$\mathbf{at} + \mathbf{kt} = \mathbf{e} \quad (9)$$

$$\mathbf{at} + \mathbf{kt} = \mathbf{eE} \quad (10)$$

A (8) és (10) egyenletek alapján:

$$\mathbf{at} = \mathbf{a}(\mathbf{E} - \mathbf{T})^{-1} \quad (11)$$

$$\mathbf{kt} = \mathbf{k}(\mathbf{E} - \mathbf{T})^{-1} \quad (12)$$

A (11) egyenlet mutatja a keresett \mathbf{at} , a (12) egyenlet a \mathbf{kt} vektort, amelyek elemeiből megállapítható a tőkekonzolidáláshoz szükséges tényleges részesezések értéke.

5.3. A tőkekonzolidálás bázis időpontjai

Az első tőkekonzolidálás során szükség van azon időpont, a bázisidőpont megválasztására, hogy egy adott gazdasági alkalmazási rendszert mikor tekinthető, a konszolidált beszámoló szempontjából, a konszern gazdasági alkalmazási rendszerbe kerültek, tehát ezen időponttól kell a konszolidált beszámolóban az adott vállalatot, gazdasági tevékenységét a konszern gazdasági alkalmazási rendszer elemeivel szemben, figyelembe venni, a konszern gazdasági alkalmazási rendszerre való hatásait kezelni. A tőkekonzolidálás szempontjából azért van jelentősége ezen időpontnak, mert ettől az időponttól kell kezelni a tőkekonzolidálás során képződött tőkekonzolidációs különbözeteket, ezen időponttól kell kezelni a feltárt rejtett tartalékokat, rejtett terheket. A következőkben ismertetett bázis időpontok mellett a gyakorlatban megjelentek a konszolidálás bázis időpontjaként különböző fiktív időpontok (pld.: számadási időszak kezdő napja, stb.) azonban ezen időpontok választását nem tartom helyesnek, ugyanis ezekben az esetekben a konszern gazdasági alkalmazási rendszerbe való kerülés pillanatának olyan időpontot tekintenénk, amikor még a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer nem volt része a konszern gazdasági alkalmazási rendszernek.

3. tézis:

A realizációs elv tükröztetési követelményeit figyelembe véve, meg kell határozni a bekerülés időpillanatát. A befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer

konzern gazdasági alkalmazási rendszerbe való bekerülésének időpillanatát kell tekinteni a konszolidálás bázisidőpontjának, múltbeli értékviszony alapján. A múltbeli értékviszonynak megfelel a bekerülés időpillanatának – a realizációs elv megsértése nélküli – oly módon történő meghatározása – amit a következőkben bizonyítani fogok – amikor nem a tényleges bekerülés időpillanatát tekintjük a konszolidálás szempontjából konzern gazdasági alkalmazási rendszerbe való bekerülés időpontjának, hanem, ha a tényleges bekerülés több időpillanatban történt az időpontok sorozatát vagy a minősített gazdasági alkalmazási rendszerré való válás időpontját, illetve egy fiktív időpontot, a fordulónapot.

5.3.1. Megszerzés időpontja

A realizációs elvnek minden tekintetben megfelelő értékviszony, a konszolidálás bázis időpontjának azt az értéket tekinti, amikor a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer ténylegesen a konzern gazdasági alkalmazási rendszer tagjává válik, tehát a tőkekonszolidálás során, a tőkehalmozódások kiszűrésének és az ezzel kapcsolatos vagyonváltozás tükröztetése az első tőkekonszolidálás során a megszerzés időpontjától a fordulónapig terjedő időszakra is kiterjed.

Ha megszerzési értékviszonyokkal történik a tőkekonszolidálás, akkor már az első évben vannak kiterjesztett tőkekonszolidálási feladatok, el kell végezni a feltárt aktív különbözeteit és rejtett tartalékok leírását, továbbá a tárgyidőszak konzern gazdasági alkalmazási rendszeren belüli gazdasági tranzakcióiból adódó, adósság-, realizációs bevétel realizációs ráfordítás, közbeső eredmény konszolidálási feladatokat és az ehhez kapcsolódó adókülönbözeteit kezelést is.

A bekerülési értékviszonyok meghatározásának lehetséges formái:

- ◆ Megszerzési értékviszonyok
 - ◆ Megszerzés egy időpontban
 - ◆ Megszerzési értékviszony
 - ◆ Megszerzés több időpontban
 - ◆ Minősített gazdasági alkalmazási rendszerré váláskori értékviszony
 - ◆ Időpontok sorozata értékviszony
- ◆ Fordulónapi értékviszony

5.3.1.1. Megszerzés egy időpontban

A befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer, konszern gazdasági alkalmazási rendszerbe való tényleges bekerülésének időpontja a konszolidálás szempontjából értelmezett bekerülési időpont. Mivel a konszern gazdasági alkalmazási rendszer centrumában álló befektető gazdasági alkalmazási rendszer egy időpontban szerzi meg a befektetést élvezőben a részesevésért ezért nincs különösebb probléma a konszolidálás bázis időpontjának meghatározása tekintetében.

5.3.1.2. Megszerzés időpontok sorozatában

Olyan esetben, ahol a konszern gazdasági alkalmazási rendszer centrumában álló befektető gazdasági alkalmazási rendszer a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerben a részesevésért több időpontban szerzi, meg kell határozni azt az időpontot, amely a konszolidálás bázisidőpontjának, tehát a konszolidálás szempontjából a konszern gazdasági alkalmazási rendszerbe kerülés időpontjának tekinthető. Ez lehet egy időpont, amely a minősített gazdasági alkalmazási rendszerre válás időpontja, vagy több időpont, időpontok sorozata, amikor a tőkekonzolidálás során az összes a részesevés szerzésének időpontja figyelembe van véve.

5.3.1.2.1. A minősített gazdasági alkalmazási rendszerre válás időpontja

A konszern gazdasági alkalmazási rendszerbe való kerülés időpillanatának, a konszolidálás szempontjából azt az időpontot kell tekinteni, amikor a befektető gazdasági alkalmazási rendszer a minősített irányítási, ellenőrzési jogokat megszerzi, tehát amely időponttól lényeges befolyást gyakorolhat a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerre. Ez a megoldás is megfelel a realizációs elvnek, hiszen a befektető gazdasági alkalmazási rendszer ténylegesen ezen időponttól tudja gyakorolni irányítási, ellenőrzési jogkörét a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer felett.

5.3.1.2.2. Időpontok sorozata

A több időpontban megszerzett részesevés alapján a különböző időpontok értékviszonyait kell figyelembe venni, az időpontokra külön-külön el kell végezni a tőkekonzolidálási feladatokat, a tőkekonzolidációs különbözetek, rejtett tartalékok, rejtett terhek feltárását, és ezek változásának elszámolását. A megoldás szintén megfelel

a realizációs elvnek, mert az adott időpontokban ténylegesen a konszern gazdasági alkalmazási rendszerbe való bekerülés történik és a konszolidált beszámoló fordulónapján már fennálló a minősített irányítási, ellenőrzési kapcsolat a befektető és a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer között.

5.3.2. Fordulónapi időpont

A fordulónapi értékviszony alkalmazása esetén a konszolidálás szempontjából a konszern gazdasági alkalmazási rendszerbe való bekerülés időpontjának a konszolidált beszámoló fordulónapját tekintjük. Felvetődik a kérdés, hogy ezen értékviszony megfelel-e a realizációs elvek, hiszen egy fiktív bekerülési időpont kerül megállapításra, ez azt jelenti, hogy az adott befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer – a tényleges bekerülésétől függetlenül – úgy tekinthető mintha a fordulónapon került volna a konszern gazdasági alkalmazási rendszerbe, azonban a tényleges bekerülés időpontja és a fordulónap között – a befektető gazdasági alkalmazási rendszer irányításából, ellenőrzéséből adódóan – történnek olyan tőkekonzolidálással kapcsolatos vagyonsvltözások – a befektető, és a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer között – amelyeket a konszolidált beszámolóban tükröztetni kell. Ezen vagyonsvltözásoknak a konszolidált adatokban való tükröztetése, fordulónapi értékviszony alkalmazása esetén is megvalósul, ugyan nem közvetlenül, hanem közvetett módon, a tőkekonzolidációs különbözeteken keresztül, ugyanis a bekerülés időpontja és a fordulónap közötti tőkekonzolidálással kapcsolatos vagyonsvltözások – tőkekonzolidációs különbözetek, rejtett tartalékok, rejtett terhek változása – megjelennek a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer saját tőkéjében, ezen keresztül a fordulónapra tükröztetett tőkekonzolidációs különbözetekben. Mindezen okoknál fogva megállapítható, hogy a fordulónapi értékviszony megfelel a realizációs elvnek, tehát a tőkekonzolidálás során alkalmazható.

A megszerzési értékviszony alkalmazásának feltétele az, hogy a megszerzés időpontjára vonatkozó, a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerrel kapcsolatos adatok rendelkezésre álljanak. Ez a gyakorlatban nem minden esetben valósul meg, hiszen az adatszolgáltatási kötelezettségét a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer nem minden esetben teljesíti, illetve előfordulhat olyan eset is, amikor több beszámolási időszak eltelté után változik a befektető gazdasági alkalmazási rendszer részesevé, vagy változatlan részesevés mellett megváltozik a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer konszern gazdasági alkalmazási rendszerben

elfoglalt helyének minősítése. Ezen esetekben a megszerzési értékviszony használatát nehézségekbe ütköztetik, azonban a fordulónapi értékviszony minden további nélkül használható, vagyis a fordulónapi értékviszony a legáltalánosabban használható értékviszony.

4. tézis:

A tőkekonzolidálás bázis időpontjának eltérő megválasztásának hatása van a konszolidált beszámolóban bemutatott adatokra. Az előzőekben foglaltak alapján mind a megszerzési, mind a fordulónapi értékviszony használható, mert nem sértik a realizációs elvet. Ha az általánosan használt fordulónapi értékviszonyok alapján van meghatározva a tőkekonzolidálás bázis időpontja, a tárgyidőszaki – a minősített gazdasági alkalmazási rendszerré válástól a fordulónapig terjedő időszakra vonatkozó – hatások, a tőkekonzolidációs különbözeteknek és rejtett tartalékok, terhek változásának kezelése a fordulónapra tükröztetett tőkekonzolidációs különbözeten keresztül, összevontan valósul meg, azonban ezen értékek a megszerzési értékviszony használatával a konszolidált adatokban közvetlenül bemutatásra kerülnek. Felvetődik a kérdés, hogy melyik értékviszony használatát preferáljuk. Abban az esetben, ha a számviteli információs rendszer által rendelkezésre bocsátott adatösszefüggések között nincs szignifikáns különbség, az értékviszony választása nem okoz problémát, azonban ennek a vizsgálatára, a konszern gazdasági alkalmazási rendszeri méretek, kapcsolatok számtalan előfordulási lehetősége miatt nem lehet általános szabály felállítani, ez minden esetben egyedi minősítés függvénye. Azon esetben, amikor szignifikáns különbség jelentkezik az eltérő értékviszonyok alapján tükröztetett adatösszefüggésekben és több értékviszony választható, a lehetséges értékviszonyok közötti választásnak komoly szerepe van. Ilyen esetekben, abból a felvetésből kiindulva, hogy a konszern gazdasági alkalmazási rendszer centrumában álló befektető gazdasági alkalmazási rendszernek az irányítási ellenőrzési jogkör megszerzésével nyílik meg a befolyásolási lehetősége, ezen időponttól válik a konszern gazdasági alkalmazási rendszer mint gazdasági egység részévé a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer, tehát a megszerzési értékviszony használata ajánlatos, hogy a konszolidált éves beszámolóban, hogy a bemutatott értékek torzításmentesen jelenjenek meg, minél jobban közelítve a „megbízható valós kép” fogalmához, a tőkekonzolidálás bázis időpontjának azt az időpontot kell tekinteni, amikor a befektető gazdasági alkalmazási

rendszer a minősített befolyásolási lehetőséget szerez a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer felett.

5.4. A tőkekonzolidálás módszerei

A tőkekonzolidálási módszerek közül figyelembe véve az elméleti alapvetéseket, a 4.1. Elméleti és módszertani áttekintés pontban bemutatott elméletek közül a purchase elméletek keretén belül tárgyalt könyv szerinti és újraértékelt érték módszerek, elméleti meghatározottságait figyelembe véve mutatom be és vizsgálom a lehetséges tőkekonzolidálási módszereket, ugyanis véleményem szerint ezen elméletek és módszerek közgazdaságtani feltételrendszere az, amely az esetek döntő többségében alkalmazható.

A konszolidált éves beszámolóba a konszern gazdasági alkalmazási rendszer tagjai közül teljes körűen bekerül a konszern gazdasági alkalmazási rendszer centrumában álló befektető gazdasági alkalmazási rendszer minden esetben könyv szerinti értéken, a konszern gazdasági alkalmazási rendszer teljes körében lévő befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerek teljes körűen, könyv szerinti vagy első konszolidálás esetén újraértékelt értéken. A konszern gazdasági alkalmazási rendszer társult és egyéb körében lévő befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerek esetén részesezés értékelés történik. A részesezés értékelés során a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer könyv szerinti vagy első konszolidáláskor újraértékelt értékű saját tőkét kell figyelembe venni.

5.4.1. Tőkekonzolidálás módszereinek alapelemei

A tőkekonzolidálás során megállapításra kerül a konszern gazdasági alkalmazási rendszer centrumában álló befektető gazdasági alkalmazási rendszernek a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerben lévő részesezésének könyv szerinti értékének és a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer könyv szerinti vagy újraértékelt értékű saját tőkéjének a befektető tulajdoni hányadára jutó értékének a különbsége, a tőkekonzolidációs különbözet. A könyv szerinti értéken a konszern gazdasági alkalmazási rendszer tagjainak egyedi beszámolóiban megjelenő realizációs elv⁴⁰ és óvatosság elve alapján értékelt eszközök és források értékét kell érteni. Felmerül a kérdés, hogy mi az újraértékelt érték és miért van rá szükség. A nemzetközi

⁴⁰ Dr. Baricz Rezső: Mérlegtan (77., 37., 40. o.)

és hazai gyakorlatban jellemzően a gazdasági alkalmazási rendszerek egyedi beszámolójukat a dinamikus mérlegelmélet⁴¹ alapján készítik el, ebből adódóan értékelési elvként a realizációs elvet alkalmazva, prioritást adva a realizált eredménynek, hiszen egy gazdasági alkalmazási rendszer folyamatos működésének megítéléséhez, a gazdasági alkalmazási rendszer folytatásának elvéből kiindulva az érdekhordozók információs igényeinek kielégítését, így lehet optimálisan biztosítani.

A dinamikus mérlegelméletre épülő egyedi beszámolók által biztosított alapadatok miatt, illetve a konszolidált adatok elkészítésének céljából kiindulva a konszolidált beszámoló mérlegfilozófiája is a dinamikus mérlegelmélet lesz, ebből adódóan a konszolidált beszámoló értékelési elve is a realizációs elv lesz. Ebből adódóan a konszolidálás folyamán végzett értékelések, átértékelések során alkalmazott értékelési eljárásoknak meg kell felelniük a realizációs elvnek, és ezen szabályt számvittudomány téziseiből kiindulva ezt szigorú megkövetésként kell alkalmazni a tőkekonzolidálás során. Ezen követelményrendszerből kiindulva egyértelműen megállapítható, hogy a tőkekonzolidálás során az időérték elv alkalmazása tilos, tehát a különböző „szakirodalmakban”, módszertani ajánlásokban elterjedt az újraértékelt, újraértékelt értéknek, piaci értéként való értelmezése, ami véleményem szerint helytelen ugyanis nem felel meg a realizációs elvnek, márpedig ha a konszolidált beszámoló készítésénél is a realizált eredménynek van prioritása akkor az eszközöket bekerülési áron kell értékelni csökkentve az értékcsökkenésekkel, értékvesztésekkel óvatosság elve alapján. Mindezek alapján az újraértékelt érték a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer eszközeinek és forrásainak, a befektetést élvező konszolidálás szempontjából a konszern gazdasági alkalmazási rendszerbe való kerülésének időpontjára érvényes, bekerülési értéke befektető gazdasági alkalmazási rendszer értékelési feltételrendszere – eljárásai és módszerei – alapján, realizációs elven értékelve. Az újraértékelt érték meghatározása azért szükséges, hogy meg lehessen határozni a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerben lévő rejtett tartalék, rejtett teher állományát. A befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerben lévő rejtett tartalékok értéke, a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer eszközeinek újraértékelt és könyv szerinti értékének a különbsége, még a rejtett terhek értéke, a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer forrásainak újraértékelt és könyv szerinti értékének a különbsége.

⁴¹ Dr. Baricz Rezső: Mérlegtan (144. o.)

5.4.2. Tőkekonzolidációs különbözetek

A tőkehalmozódások kiszűrése után fennmaradó különbözet lehet pozitív vagy negatív. Aktív tőkekonzolidációs különbözet alakul ki amennyiben a tőkekonzolidációs különbözet pozitív, negatív különbözet esetén passzív tőkekonzolidációs különbözetről van szó. Aktív különbözet kialakulásának oka lehet, hogy a befektető megítélése alapján a befektetést élvező műszaki-gazdasági környezete, piaci helyzete, újraértékelt értéke kedvezőbb, mint a jelenleg kimutatott saját tőke értéke, tehát a saját tőke „alulértékelt”, illetve elméletileg lehetséges, hogy a befektető részesezése felülértékelt, azonban az óvatosság elvével támogatott realizációs elv általános használata miatt ez a gyakorlatban, helyes vagyonsvltözás nyomon követése esetén, nem valósulhat meg. Aktív különbözetek két részre bonthatók a rejtett tartalékok értékére és az üzleti vagy cégértékre. A rejtett tartalékok értéke az a különbség, amely a befektetést élvező vállalat eszközeinek a befektető tulajdoni hányadára jutó arányos részének az újraértékelt és a könyv szerinti értékének a különbsége. Az aktív különbözetek másik része az üzleti vagy cégérték (goodwill) amely a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer gazdasági helyzetéből adódik.

Passzív tőkekonzolidációs különbözet kialakulásának oka lehet, hogy a befektető gazdasági alkalmazási rendszer, befektetést élvezővel kapcsolatos jövőbeni várakozásai kedvezőtlenek, lehetséges, hogy a befektető részesezésének könyv szerinti értéke az újraértékelt érték alatt van, illetve elméleti lehetőségként itt is megjelenik, hogy a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer vagyonsvltözésének könyv szerinti értéke felülértékelt, azonban ez a helyes vagyonsvltözés nyomon követése esetén, nem valósulhat meg. A passzív tőkekonzolidációs különbözet is két részre bonthatók a rejtett terhek értékére és a negatív üzleti vagy cégértékre. A rejtett terhek értéke az a különbség, amely a befektetést élvező vállalat forrásainak a befektető tulajdoni hányadára jutó arányos részének az újraértékelt és a könyv szerinti értékének a különbsége. A passzív különbözetek másik része a negatív üzleti vagy cégérték (badwill) amely a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer gazdasági helyzetéből adódik.

5.4.3. Könyv szerinti érték módszer

Könyv szerinti érték módszer használata esetén, minden, a konszolidált beszámolóba teljes körűen bemutatásra kerülő gazdasági alkalmazási rendszer, tehát a konszern gazdasági alkalmazási rendszer teljes körében lévő gazdasági alkalmazási

rendszerek könyv szerinti értéken kerülnek be, illetve a tőkekonzolidációs különbözet számításánál a befektetést élvező könyv szerinti saját tőkéje van figyelembe véve. A könyv szerinti érték módszer alapesete nem tárja fel a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer rejtett tartalékait, rejtett terheit, a képződő tőkekonzolidációs különbözetet teljes egészében goodwillnek vagy badwillnek tekinti, ugyanakkor a kiterjesztett módszer alkalmazása során feltárásra kerülnek a rejtett tartalékok, rejtett terhek, de csak a befektető tulajdoni hányadával arányos részben. A könyv szerinti érték módszer alapesetének használati feltétele, hogy a konszern gazdasági alkalmazási rendszer minden gazdasági alkalmazási rendszerének egyedi beszámolóinak adatai rendelkezésre álljanak, ebből adódóan a módszer az esetek döntő többségében alkalmazható. A könyv szerinti érték módszer kiterjesztett változatának használatához meg kell állapítani a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer vagyonának újraértékelt értékét, ezért ehhez már szükséges a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer átértékelt vagyonértékének adatai.

5.4.4. Újraértékelt érték módszer

Újraértékelt érték módszer alkalmazása esetén, a konszolidált éves beszámolóba az első tőkekonzolidáláskor⁴² a konszern gazdasági alkalmazási rendszer teljes körében lévő befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer egyedi beszámolójának adatai újraértékelt értéken, kerülnek a konszolidálás előkészítő adatai közé, illetve a tőkekonzolidációs különbözet számításánál a befektetést élvező újraértékelt értéken számított saját tőkéje van figyelembe véve. Ezen módszer használatakor a rejtett tartalékok, rejtett terhek automatikusan, teljes mértékben feltárásra kerülnek. Újraértékelt érték módszer alkalmazásának feltétele, hogy a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer vagyonának átértékelése biztosítható legyen és az újraértékelt érték meghatározása megtörténjen, hiszen meg kell állapítani a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer vagyonának újraértékelt értékét.

Amennyiben újraértékelt érték módszer alkalmazásakor passzív tőkekonzolidációs különbözet keletkezik, meg kell vizsgálni, hogy mi a különbözet keletkezésének oka, továbbá a keletkezésénél fogva felértékelés történik-e vagy sem. Abban az esetben ha nem történik felértékelés a passzív tőkekonzolidációs különbözet létrejötte esetén is alkalmazható az újraértékelt érték módszer.

⁴² Elméletileg van lehetőség a követő konszolidálásokkor is újraértékelt értéket figyelembe venni, azonban ez a megoldás, bár ugyanarra a végeredményre vezet, nem használatos a gyakorlati alkalmazás során.

5. tézis:

A tőkekonzolidálás során amennyiben mindkét alpmódszer alkalmazásának feltételei adottak és a két módszer alapján végzett tőkekonzolidálás szignifikáns különbségeket – azonban ennek a vizsgálatára, a konszern gazdasági alkalmazási rendszeri méretek, kapcsolatok számtalan előfordulási lehetősége miatt nem lehet általános szabály felállítani, ezért minden esetben egyedi minősítés szükséges – okoz a számviteli információs rendszer által rendelkezésre bocsátott konszolidált adatösszefüggések tekintetében, a két módszer közötti választásnak kiemelt szerepe van.

Azon alapelvből kiindulva, hogy a konszolidált adatok segítségével a konszern gazdasági alkalmazási rendszert mint egy gazdasági alkalmazási rendszert kell bemutatni, véleményem szerint, kiinduló pontként az újraértékelt érték módszert szükséges alkalmazni, ugyanis ezen módszernél kerülnek feltárásra a rejtett tartalékok, rejtett terhek teljes összegben, a konszern gazdasági alkalmazási rendszer mint gazdasági egység bemutatása ebben az esetben történik meg teljes körűen, mert figyelembe véve azon egységelméleti alapvetést, hogy a kisebbségi tulajdonosok, nem hitelezők hanem társtulajdonosok, ezért szükségesnek tartom, hogy a konszolidált beszámolóban a kisebbségi tulajdonosokra jutó, befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerben lévő rejtett tartalék, rejtett teher állomány feltárásra kerüljön. Természetesen szükséges vizsgálni az újraértékelt érték módszer alkalmazásának lehetőségét is. Amint az előzőekben utaltam rá, abban az esetben ha az újraértékelt érték módszer alkalmazásakor passzív tőkekonzolidációs különbözetet keletkezik és ezen különbözet keletkezésének oka az átértékelésből adódik, oly formában, hogy az felértékelést eredményezne, hiszen olyan gazdasági tartalmat mutatna be az adatösszefüggések között, amelyeknek nincs közgazdaságtani alapja. Amennyiben ilyen helyzet adódik csak a könyv szerinti érték módszer alkalmazható a felértékelés elkerülése végett.

A számviteli információs rendszer által bemutatott adatösszefüggéseknek a „megbízható, valós kép” követelményének való minél pontosabb közelítése érdekében a megfelelő módszer kiválasztása mindig az adott gazdasági alkalmazási rendszerek közötti kapcsolatok függvényében kell, hogy történjen, tehát nem lehet általános, minden esetben alkalmazható szabályt felállítani arra vonatkozóan, hogy egyik vagy másik módszer használata a helyesebb.

5.5. Részesevés kiszűréses tőkekonzolidálás megvalósítása

A részesevés kiszűréses tőkekonzolidálás végrehajtásának feltétele, hogy a 3.1. és 3.2. pontokban bemutatott általános előkészítő feladatokat és a tőkekonzolidálás előkészítő feladatait az adott konszern gazdasági alkalmazási rendszerre vonatkoztatva elvégezzék. Amennyiben ez megtörténik, kialakulnak az ún. előkészítő konszolidált adatösszefüggések, amelyek a részesevés kiszűréses tőkekonzolidálás adatbázisai lesznek, amelyek tartalmazzák a 3.2. pontban bemutatott halmazódásokat. Ezen adatbázisokon végrehajtva a részesevés kiszűréses tőkekonzolidálást az előzőekben említett halmazódások kiszűrésre kerülnek. A részesevés kiszűréses tőkekonzolidálás során a konszern gazdasági alkalmazási rendszer teljes körében lévő gazdasági alkalmazási rendszerek mérleg, eredménykimutatás adatai leányvállalatnak minősülő befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerek esetében teljes gazdasági tartalommal, közös vezetésű vállalatoknak minősülő gazdasági alkalmazási rendszerek esetében kvóta szerinti gazdasági tartalommal bekerülnek a konszolidált előkészítő mérlegbe és eredménykimutatásba, ezek után kerül sor az előkészített értékekben lévő tőkehalmazódások kiszűrésére.

A részesevés kiszűréses tőkekonzolidálás során kiszűrésre kerül a konszern gazdasági alkalmazási rendszer centrumában álló befektető gazdasági alkalmazási rendszernek a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerben lévő részesevésének könyv szerinti értéke, a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer könyv szerinti vagy újraértékelt értékű saját tőkéjének a befektető gazdasági alkalmazási rendszer tulajdoni hányadára jutó részével szemben. A fennmaradó gazdasági tartalom különbözet jelenik meg tőkekonzolidációs különbözetként, amely tőkekonzolidációs különbözetet a következőkben bemutatott módokon lehet kezelni.

5.5.1. Konszern gazdasági alkalmazási rendszer elemei

A részesevés kiszűréses tőkekonzolidálás módszerével kerül sor a tőkehalmazódások kiszűrésére a konszern gazdasági alkalmazási rendszer teljes körében lévő befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerek körében. Ilyen gazdasági alkalmazási rendszerek a minősített kapcsolat alapján a konszern gazdasági alkalmazási rendszer centrumában álló befektető gazdasági alkalmazási rendszer az „anyavállalat”, a konszern gazdasági alkalmazási rendszer teljes körében lévő olyan befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerek amelyek felett a döntő irányítást, ellenőrzést az

anyavállalat önállóan gyakorolja, a „leányvállalatok” és azok a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerek amelyek felett a döntő irányítást, ellenőrzést az „anyavállalat” paritásos alapon gyakorolja a „közös vezetésű vállalkozás.” A közös vezetésű gazdasági alkalmazási rendszerek tőkekonzolidálásban való kezelés szempontjából, tekinthetők úgy, mintha a közös vezetésű gazdasági alkalmazási rendszernek a kvóta szerinti része egy száz százalékos részesevésű leányvállalat lenne. Ebből adódóan a befektető és a befektetést élvező „Anyavállalat” – „Leányvállalat” kapcsolat esetén a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer mérleg, eredménykimutatás adatai teljes körűen bekerülnek a konszolidált éves beszámolóba.

5.5.2. Első konszolidálás

Az első részesevés kiszűréses tőkekonzolidálás során el kell végezni a tőkehalmozódások kiszűrését a választott tőkekonzolidálási módszer szerint, mert ha ez nem történik meg tőkehalmozódás jelentkezik, ugyanis az előkészítő mérleg eszköz oldalán megjelenik a befektető gazdasági alkalmazási rendszer részesevésének és a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer eszközeinek az értéke, továbbá forrás oldalon megjelenik a befektető gazdasági alkalmazási rendszer saját tőkéjének az értéke és a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer saját tőkéjének befektető gazdasági alkalmazási rendszer tulajdoni hányadára eső részének az értéke. Ezen halmozódások egymással szemben kiszűrendők, a különbség alapján meghatározásra kerülnek a tőkekonzolidációs különbözetekek és a választott tőkekonzolidálási módszer függvényében megtörténik a rejtett tartalék, rejtett terhek feltárása.

6. tézis:

A tőkekonzolidációs különbözetekek, rejtett tartalékok, rejtett terheket, mint jelenség előfordulásokat minősíteni kell a konszolidált gazdasági alkalmazási rendszer vagyonszerkezetében. Az aktív tőkekonzolidációs különbözet olyan vagyoni elemként jelenik meg, mint az üzleti vagy cégérték, közgazdaságtani jellemzőit tekintve üzleti vagy cégértékként funkcionál, ebből adódóan kimutatása az immateriális javak között kell, hogy történjen. A passzív tőkekonzolidációs különbözet, közgazdaságtani jellemzőit tekintve negatív üzleti vagy cégértékként funkcionál, egy jövőben realizálható tartalékot jelent, ebből adódóan kimutatása a saját tőke elemei között kell, hogy történjen. A feltárt rejtett tartalékok, rejtett terhek állományát azon eszközhöz és forráshoz kell hozzárendelni, amellyel kapcsolatban feltárásra került.

Természetesen mindig konzern gazdasági alkalmazási rendszer centrumában álló befektető gazdasági alkalmazási rendszer és egy befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer kapcsolatában kell vizsgálni a tőkekonzolidációs különbözeteket és a rejtett tartalék, rejtett teher állományt, hiszen a gazdasági alkalmazási rendszerek közötti kapcsolatok mindig visszavezethetők két gazdasági alkalmazási rendszer közötti kölcsönhatásra, ebből adódóan nem lehet az aktív, passzív tőkekonzolidációs különbözeteket, rejtett tartalékokat, rejtett terheket egymással szemben elszámolni.

5.5.2.1. Könyv szerinti érték módszer rejtett tartalékok rejtett terhek feltárása nélkül

A könyv szerinti érték módszer alkalmazásakor az előzőekben említett halmozódások kiszűrésének meg kell történnie, tehát a befektető gazdasági alkalmazási rendszer befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerben lévő részesevésének könyv szerinti értéke kiemelésre kerül az előkészítő mérlegben, a befektető gazdasági alkalmazási rendszer tulajdoni hányadára eső befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer saját tőkéjével szemben. Amennyiben különbség keletkezik a tőkehalmozódások kiszűrése során, azt aktív vagy passzív tőkekonzolidációs különbözetként kezelni kell.

5.5.2.1.1. Megszerzés kori értékviszony alkalmazása

A megszerzés kori értékviszony alkalmazásával a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer egyedelőfordulásainak a konzern gazdasági alkalmazási rendszerbe történő bekerülésének időpontja és a konszolidált beszámoló fordulónapja közötti időtartamra vonatkoztatva, tehát a tőkekonzolidációs különbözetek a bekerülés időpillanatára vonatkoztatva kerülnek felvételre, ebből adódóan a bekerülés időpillanata és a fordulónap közötti időtartamot ezen jelenség előfordulásokra vonatkoztatva kezelni kell.

Aktív tőkekonzolidációs különbözet keletkezése esetén, az aktív tőkekonzolidációs különbözetet közgazdaságtani jellemzői alapján üzleti, cégértékként tartom szükségesnek kezelni⁴³, a 4.1. Elméleti és módszertani áttekintés fejezetben bemutatott meghatározottságok alapján, tehát az egyedelőfordulást be kell sorolni az

⁴³ A hazai szabályozás alapján a befektetett pénzügyi eszközök között bemutatott, részesevés kiszűréses tőkekonzolidálás során keletkezett aktív tőkekonzolidációs különbözet kezelését kifejezetten helytelennek tartom, hiszen amennyiben a mérlegben bemutatott egyed típusokba közös gazdasági tartalom alapján sorolom be az egyedelőfordulásokat, a fenti tőkekonzolidációs különbözetnek az üzleti vagy cégérték mérlegsoron van a helye.

előkészítő mérleg üzleti, cégérték egyedtípusába, továbbá meg kell tervezni az aktív tőkekonzolidációs különbözet konszern gazdasági alkalmazási rendszeren belüli életútját, ebből eredően el kell végezni a bekerülés és a fordulónap közötti időtartamra jutó értékcsökkenés eredményhatékony leírását. Az értékcsökkenési leírás elszámolása azért nem történhet meg eredménysemlegesen mert az aktív tőkekonzolidáció különbözet, mint üzleti, cégérték szolgálja a konszern gazdasági alkalmazási rendszert.

Passzív tőkekonzolidációs különbözet képződése esetén ezen jelenség előfordulást is kezelni szükséges. A 4.1. Elméleti és módszertani áttekintés fejezetben bemutatottak alapján a passzív tőkekonzolidációs különbözet közgazdaságtanilag egy sajátos tartalékot jelent amely csak a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszernek a konszern gazdasági alkalmazási rendszerből való kiválásával realizálódik, tehát a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszernek a konszern gazdasági alkalmazási rendszerben való életútja során, eredményhatékony hatása, csak a konszern gazdasági alkalmazási rendszerből való kikerüléskor lehet, ebből adódóan a konszolidálás során ezen jelenség előfordulással kapcsolatos feladatok az előkészítő mérlegben a megfelelő egyedtípusba való besorolásra korlátozódik. A passzív tőkekonzolidációs különbözet a konszern gazdasági alkalmazási rendszer szempontjából saját tartalékként jelenik meg, tehát saját forrásként kezelendő. Felvetődik a kérdés, hogy ez a saját forrás elem tekinthető-e saját tőkének? A saját tőke értelmezésében eligazítást ad a számviteltudományban meghatározott számított saját tőke, tényleges saját tőke fogalmak, amelyek meghatározottságai alapján megállapítható, hogy a passzív tőkekonzolidációs különbözet nem tekinthető saját tőkének, hiszen nem realizált eredményből származó tartalékról van szó, ebből adódóan a passzív tőkekonzolidációs különbözetet nem saját tőkeként, azonban saját forrásként tartom szükségesnek értelmezni.

5.5.2.1.2. Fordulónapi értékviszony alkalmazása

Fordulónapi értékviszony alkalmazása esetén azon fikció kerül alkalmazásra, miszerint a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer egyedelőfordulásainak a konszern gazdasági alkalmazási rendszerbe való bekerülésének időpontja a konszolidált éves beszámoló fordulónapja, tehát az előzőekben említett leírási feladatok ebben az esetben nem jelentkeznek. A fordulónapi értékviszony alkalmazása esetén a tőkehalmozódások kiszűrésére és a tőkekonzolidációs különbözetek felvételére kerül sor a részesezés kiszűrési tőkekonzolidálás során. Természetesen az aktív

tőkekonszolidációs különbözetek leírására nem kerül sor, hiszen a bekerülés időpillanatának ebben az esetben a fordulónap tekinthető, azonban a tényleges bekerülési időpillanat és a fordulónap közötti időtartamban megjelenő hatások sem tűnnek el, hanem a tőkekonszolidációs különbözetek gazdasági tartalmán keresztül jelennek meg.

5.5.2.2. Könyv szerinti érték módszer rejtett tartalékok rejtett terhek feltárásával

Amennyiben a részesevés kiszűréses tőkekonszolidálás során ezen módszer kerül alkalmazásra vizsgálni szükséges az aktív, passzív tőkekonszolidációs különbözet és a feltárandó rejtett tartalék, rejtett teher állomány egymással szembeni arányát, hiszen a feltárandó rejtett tartalék, rejtett teher állomány feltárása az aktív, illetve a passzív tőkekonszolidációs különbözetből történhet meg, hiszen a könyv szerinti érték módszer meghatározottságai alapján a rejtett tartalék, rejtett teher állomány a tőkekonszolidációs különbözeteken keresztül jelenik meg. Természetesen a rejtett tartalékok rejtett terhek állománya a könyv szerinti érték módszer determináltsága által csak az aktív, illetve passzív tőkekonszolidációs különbözet erejéig tárható fel. A feltárás során a rejtett tartalékok, rejtett terhek állománya a megfelelő eszköz, forrás értékekhez rendelendők a tőkekonszolidációs különbözettel szemben, de természetesen a számítás során kizárólag a befektető gazdasági alkalmazási rendszer tulajdoni hányadára jutó rejtett tartalék, rejtett teher állományt lehet figyelembe venni, mert a tőkekonszolidációs különbözetek számítása is a tulajdoni hányadnak megfelelően történt, ebből adódóan a könyv szerinti érték módszer alkalmazása esetén a tulajdoni hányadnak megfelelő rejtett tartalék, rejtett teher állomány kerül feltárásra.

A tőkekonszolidációs különbözetek és a rejtett tartalék, rejtett teher állomány kapcsolatai a következők lehetnek:

- ◆ Amennyiben az aktív tőkekonszolidációs különbözet nagyobb a rejtett tartalék állományánál, illetve a passzív tőkekonszolidációs különbözet nagyobb a rejtett teher állománynál abban az esetben a teljes rejtett tartalék, rejtett teher állomány feltárható. A megmaradó értékek pedig továbbra is tőkekonszolidációs különbözetet képeznek.
- ◆ Amennyiben az aktív tőkekonszolidációs különbözet megegyezik a rejtett tartalék állományánál, illetve a passzív tőkekonszolidációs különbözet megegyezik a rejtett

teher állománynál abban az esetben a teljes rejtett tartalék, rejtett teher állomány feltárható, vagyis nem marad tőkekonzolidációs különbözet.

- ◆ Amennyiben az aktív tőkekonzolidációs különbözet kisebb a rejtett tartalék állományánál, illetve a passzív tőkekonzolidációs különbözet kisebb a rejtett teher állománynál abban az esetben nem a teljes rejtett tartalék, rejtett teher állomány tárható fel csak egy része, hiszen a tőkekonzolidációs különbözetek nem a teljes mértékre nyújtanak alapot.

5.5.2.2.1. Rejtett tartalékok, rejtett terhek meghatározásának elvei

Ha a konszolidálás során az előzőekben vázolt harmadik eset fordul elő, akkor meg kell találni azokat a rendezőelveket, amelyek segítségével meghatározható a feltárandó rejtett tartalék, rejtett teher állománya. A következőkben bemutatandó elvek közötti választás mindig az adott szituációtól függ. Természetesen az elvek közötti választásnak hatása van a konszolidált beszámolóban bemutatott vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetre, tehát a választás függvénye mindig az kell, hogy legyen, hogy az adott jelenség előfordulásnál melyik elv alkalmazása közelít legjobban a megbízható, valós kép fogalmához.

5.5.2.2.1.1. Arányosság elve

Az arányosság elvének alkalmazásakor a feltárható rejtett tartalék, rejtett teher állományt a tényleges rejtett tartalék, rejtett teher állomány megoszlásának arányában vehető fel, vagyis a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer minden egyes vagyoni eleméhez az arányosan rá jutó rejtett tartalék, rejtett teher állomány kerül felvételre.

5.5.2.2.1.2. Lényegesség elve

A lényegesség elve szerint a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer teljes vagyonának újraértékelése jelentős többlet ráfordításokat okozna, továbbá nem biztos, hogy a végeredmény szignifikáns különbséget mutatna ahhoz képest mintha csak azokat a vagyoni elemeket értékelnék újra, amelyekre a felhasználóknak információs igényeik vannak, ebből adódóan csak a „lényegesnek” minősített vagyoni elemek kerülnek újraértékelésre. Természetesen e módszer csak abban az esetben alkalmazható ha nincs szignifikáns különbség a gazdasági alkalmazási rendszer vagyonának teljes és részleges újraértékelése között.

5.5.2.2.1.3. Valódiság elve

A valódiság elve szerint azon rejtett tartalék, rejtett teher állományokat kell feltárni, amelyeknél az újraértékelés a legpontosabban kiszámítható, hiszen lehetnek a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszernek olyan egyedelőfordulásai, amelyek újraértékelt értékének meghatározása jelentős gyakorlati problémákat okozhat.

5.5.2.2.1.4. Likviditás elve

A likviditás elve szerint a rejtett tartalék, rejtett teher állomány felvételekor azon szempont kerül figyelembe vételre, hogy a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer egyedelőfordulása milyen távolságra van a pénzzé válástól, illetve a pénz megjelenési forma szerinti kiáramlástól. Mindezek alapján a likviditási elv alkalmazásakor megkülönböztethetjük a csökkenő és a növekvő irányú módszert. A csökkenő irányú módszer esetén a likviditástól legmesszebb álló jelenség előfordulástól kezdve kerülnek feltárára a rejtett tartalékok, rejtett terhek, míg a növekvő irányú módszer esetén fordítva.

5.5.2.2.1.5. Basket purchase elv

A basket purchase elv szerint a készletekből és az értékpapírokból egy csomag képződik, ehhez a csomaghoz teljes egészében hozzárendeli a tényleges rejtett tartalék állományt. Abban az esetben, ha ezek után még aktív különbözet marad ez arányosan a többi eszközre kerül szétterítésre, amennyiben passzív különbözet keletkezik, tehát az ún. csomagon kívüli rejtett tartalékok nagysága meghaladja a még hozzárendelhető tartalék mértékét, ezen eszközöket a passzív különbözet arányosan rájuk eső részével csökkentett újraértékelt értékükön kell meghatározni.

5.5.2.2.2. Megszerzés kori értékviszony alkalmazása

Az 5.5.2.1.1. pontban bemutatott feladatokon túl kezelni kell a rejtett tartalékok, rejtett terhek gazdasági tartalmát, hiszen a rejtett tartalékok, rejtett terhek előkészítő mérlegben megjelenő értéke a bekerülés időpontjára vonatkozik. A bekerülés időpontja és a fordulónap közötti időtartam alatt értelemszerűen ezen gazdasági tartalmak változhatnak. A rejtett tartalékokat, rejtett terheket képződésüknél fogva a hozzájuk kapcsolódó jelenség előfordulásukhoz hasonlóan kell kezelni, tehát a rejtett tartalékok, rejtett terhek gazdasági tartalmát hozzá kell rendelni a hozzájuk kapcsolódó egyedelőfordulás gazdasági tartalmához, majd ezen egyedelőfordulások gazdasági

tartalmának az előzőekben jelzett időtartamban történő változásának arányában, útjában szükséges bemutatni a rejtett tartalék, rejtett teher állomány változását, természetesen eredményhatékonyan, hiszen az előzőekben említett jelenség előfordulások gazdasági tartalmának változása is eredményhatékony módon kerül tükröztetésre a számviteli információs rendszerben.

5.5.2.2.3. Fordulónapi értékviszony alkalmazása

Az 5.5.2.1.2. pontban bemutatott feladatokon túl a rejtett tartalékok és rejtett terhek feltárására kell, hogy sor kerüljön, oly formában, hogy a rejtett tartalékok, rejtett terhek gazdasági tartalmát a hozzájuk kapcsolódó egyedelőfordulás gazdasági tartalmához szükséges rendelni.

5.5.2.3. Újraértékelt érték módszer

Az újraértékelt érték módszer alkalmazása esetén a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer egyedelőfordulásainak gazdasági tartalma újraértékelt értéken kerülnek az előkészítő mérlegbe. Ezen részben is hangsúlyozni kívánom, hogy az újraértékelt érték megállapítása során az átértékelés **nem** a piaci értékre vonatkozik, az újraértékelt értéket **nem** a piaci értéknek tekintem, hanem az újraértékelt érték a konszern gazdasági alkalmazási rendszer centrumában álló gazdasági alkalmazási rendszer vagyonmegragadása szerinti befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer jelenség előfordulásainak gazdasági tartalma, hiszen ha a piaci értékkel azonosítanánk az újraértékelt értéket abból az értékviszonyok keveredése következne, amit megengedhetetlennek tartok.

Az újraértékelt érték módszer alkalmazásakor nemcsak a befektető gazdasági alkalmazási rendszer tulajdoni hányadára jutó, hanem a kisebbségi tulajdonosokra jutó rejtett tartalék, rejtett teher állomány feltárásra kerül, hiszen az előkészítő mérlegbe az újraértékelt értéken kerülnek be az egyedelőfordulások, tehát a teljes rejtett tartalék, rejtett teher állomány feltárásra kerül.

A könyv szerinti érték módszerhez hasonlóan ebben az esetben is fel kell tárnunk a tőkekonszolidációs különbözeteket. Abban az esetben ha aktív tőkekonszolidációs különbözet képződik a kezelése hasonló a könyv szerinti érték módszer bemutatásakor leírtakkal. Azonban ha passzív tőkekonszolidációs különbözet keletkezik a 4.1 Elméleti és módszertani áttekintés fejezetben bemutatottak alapján, a passzív tőkekonszolidációs különbözet képződhet felértékelésből is újraértékelt érték módszer alkalmazása esetén.

Ebben az esetben az újraértékelt érték módszer természetesen nem alkalmazható és a könyv szerinti érték módszer alkalmazásával kell a részesevés kiszűréses tőkekonzolidálást megoldani. Felvetődik a kérdés, hogy újraértékelt érték módszer alkalmazása, passzív tőkekonzolidációs különbözet képződése esetén mikor kerül sor felértékelésre? Véleményem szerint erre a kérdésre nem lehet általános választ adni, minden esetben az adott helyzet függvénye, hogy a passzív tőkekonzolidációs különbözet képződése esetén az újraértékelt érték módszer alkalmazható-e vagy sem.

5.5.2.3.1. Megszerzési értékviszony alkalmazása

Az 5.5.2.2.2. pontban meghatározott feladatokat kell elvégezni, természetesen az újraértékelt érték módszer előzőekben bemutatott sajátosságai szerint.

5.5.2.3.2. Fordulónapi értékviszony alkalmazása

Az 5.5.2.2.3. pontban meghatározott feladatokat kell elvégezni, természetesen az újraértékelt érték módszer előzőekben bemutatott sajátosságai szerint.

5.5.2.4. Kisebbségi tulajdonosok kezelése

A befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer saját tőkéjének kisebbségi tulajdonosokra jutó része – vagyis azon konszern gazdasági alkalmazási rendszeren kívüli befektető gazdasági alkalmazási rendszerek tulajdoni hányadára jutó saját tőke – amely a részesevés kiszűréses tőkekonzolidálás során nem kerül kiszűrésre megjelenik a konszolidált mérleg forrás oldalán.

Ezen jelenség minősítésénél, amennyiben az egységelméleti meghatározottságokat vesszük figyelembe, amely szerint a konszolidált beszámoló, a konszern gazdasági alkalmazási rendszer, mint gazdasági egység beszámolója, ezért a kisebbségi tulajdonosok részesevését a konszolidált beszámolóban a saját tőke elemek között kell – azonban célszerű a mérleginformáció növelése érdekében elkülönítve – kimutatni. Az érdekeltség elmélet meghatározottságai szerint a konszern gazdasági alkalmazási rendszer szempontjából a kisebbségi tulajdonosok, tulajdoni hányadra jutó saját tőke idegen forrásnak minősül. A minősítés során azon rendezőelvet kell figyelembe venni, hogy a konszern gazdasági alkalmazási rendszert, mint egy gazdasági egységet hogyan lehet bemutatni. A konszern gazdasági alkalmazási rendszer centrumában álló befektető gazdasági alkalmazási rendszer szempontjából szükséges megítélni a kisebbségi tulajdonosok minősítését. A hazai és kontinentális társadalmi

gazdasági alakulat jogszabályi feltételrendszere alapján a kisebbségi tulajdonosok nem képesek irányítást, ellenőrzést gyakorolni a konszern gazdasági alkalmazási rendszer centrumában álló befektető gazdasági alkalmazási rendszerre, ebből adódóan a kisebbségi tulajdonosok kezelésében az érdekeltség elmélet meghatározottságait kell figyelembe venni. Természetesen ha az adott társadalmi gazdasági alakulat jogszabályi feltételrendszere ettől eltérő, abban az esetben az egységelméleti meghatározottságokat szükséges figyelembe venni, minden esetben a minősítés az adott társadalmi gazdasági alakulat által determinált irányítási, ellenőrzési kapcsolat lehetősége a meghatározó.

5.5.2.5. Befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer saját tőke változásának kezelése

A befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer a konszern gazdasági alkalmazási rendszerbe való kerülés időpillanatától kezdve a fordulónapig bekövetkezett gazdasági eseményeiből eredően saját tőke változás következik be. A befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer tulajdonosai között azonban lehetnek kisebbségi tulajdonosok is, tehát a saját tőkeváltozásnak a kisebbségi tulajdonosok tulajdoni hányadára eső része természetesen nem a konszern gazdasági alkalmazási rendszert illeti, hanem a kisebbségi tulajdonosokat, ebből adódóan ezen saját tőke változást meg kell osztani, a konszern gazdasági alkalmazási rendszer és a kisebbségi tulajdonosok között. A saját tőke változás megosztásának bemutatására két módszer terjedt el a gyakorlatban. Az egyik, amikor a számadási időszak saját tőke változásának megosztása csak a kiegészítő mellékletben kerül bemutatásra, míg a másik módszer, amikor a számadási időszak konszern mérlegében bemutatásra kerül a saját tőke változás. Természetesen első konszolidálás esetén fordulónapi értékviszony alkalmazásakor a saját tőke változás nem keletkezik.

A befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer saját tőke változása tekintetében meg kell különböztetni tőkemozgások útján történő saját tőke változást és a mérleg szerinti eredmény változását. A saját tőke változásoknak számtalan jogcíme lehet, ebből adódóan a saját tőke változások kezelése esetén mindig meg kell vizsgálni a saját tőke változás jogcímét, és ezekből kiindulva kell meghatározni az elszámolását, amely lehet eredményhatékony vagy eredménysemleges, annak függvényében, hogy a saját tőke változás milyen jogcímen ment végbe.

Tőkemozgások útján történő változás:

- ◆ Jegyzett tőke változása.
 - Eredménysemleges módon kerül elszámolásra, lehetséges eseteinek bemutatása az 5.5.5 egyéb változások a konszern gazdasági alkalmazási rendszer elemei között pontban.
- ◆ Tőketartalék változása.
 - Eredménysemleges módon kerül elszámolásra.
- ◆ Eredménytartalék változás.
 - Eredményhatékony vagy eredménysemleges módon kerül elszámolásra.

Mérleg szerinti eredmény változása:

- ◆ Aktív tőkekonzolidálási különbözet leírása.
 - Eredményhatékony módon kerül elszámolásra.
- ◆ Rejtett tartalékok leírása.
 - Eredményhatékony módon kerül elszámolásra.
- ◆ Kisebbségi tulajdonosok tulajdoni hányadára eső mérleg szerinti eredmény
 - Eredménysemleges módon kerül elszámolásra.

7. tézis:

Mivel a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer saját tőkéjében a beszámolási időszak során változás következhet be, ezt a saját tőke változást a konszolidált beszámolóban tükröztetni kell. A befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer saját tőke változását meg kell osztani, a konszern gazdasági alkalmazási rendszer és a kisebbségi tulajdonosok között, hiszen a saját tőke változás is megfelelő arányban illeti a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer tulajdonosait. A tükröztetést a konszern mérlegben célszerű megvalósítani, mivel a saját tőke változás a számadási időszakhoz kapcsolódik, ebből adódóan a számadási időszak konszern mérlegében bemutatva, az információtartalom bővül, mintha csak a kiegészítő mellékletben lenne bemutatva a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer saját tőke változása.

5.5.3. Követő konszolidálások

A konszolidálás során eltérő feladatok is jelentkeznek olyan befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerek esetében, amelyek nem a számadási időszakban kerültek a gazdasági alkalmazási rendszerbe, hanem a számadási időszakot megelőzően. A számadási időszakot megelőző időszakokban elvégzett konszolidálási feladatok az egyedi éves beszámolóknak nem tükröződnek vissza, azonban a konszern beszámolóban természetesen a folytonosság elvének meg kell felelni, hiszen a számadási időszakot megelőző fordulónapon bemutatott adatösszefüggéseknek a számviteli információs rendszer adatbázisában meg kell jelennie a számadási időszak konszolidálásának megkezdése előtt.

8. tézis:

A követő tőkekonszolidálás során, a folytonosság elvének érvényesülése érdekében szükség van az előző időszakokkal kapcsolatos tőkekonszolidálás során elvégzett feladatokkal kapcsolatos gazdasági események újra felvételére, mivel a konszolidált beszámoló kiindulási alapadatai az egyedi beszámoló adott időszaki értékei, azonban a konszolidált beszámolóban érvényre kell juttatni a tőkekonszolidálással kapcsolatos előző időszakban jelentkezett vagyonváltozásokat.

A követő konszolidálás során természetesen el kell végezni az aktív tőkekonszolidációs különbözet, rejtett tartalék állományának leírását az előző pontokban vázoltak szerint, hiszen ilyen esetben a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer a teljes számadási időszak során a konszern gazdasági alkalmazási rendszer része volt, ebből adódóan a tőkekonszolidálás során bemutatott jelenség előfordulások kezelését a konszern gazdasági alkalmazási rendszerre vonatkoztatva eredményhatékonyan be kell mutatni.

9. tézis:

A követő tőkekonszolidálások, illetve megszerzési értékviszony használatával már az első tőkekonszolidálásnak is feladata, a fennmaradó aktív tőkekonszolidációs különbözet és fennmaradó rejtett tartalék állomány eredményhatékony leírása. Az aktív tőkekonszolidációs különbözet üzleti vagy cégértékként funkcionál, ebből leírását a goodwill-hez hasonlóan kell kezelni, vagyis

terv szerinti értékcsökkenést kell rá elszámolni, amelynek módját, mértékét⁴⁴ a konszern gazdasági alkalmazási rendszer centrumában álló gazdasági alkalmazási rendszer határozza meg az elhasználódás függvényében. A rejtett tartalékok értékét olyan módon kell leírni, amely az adott eszközhöz kapcsolódik, ahol az feltárásra került, tehát az eszköz leírása, elszámolási módja és mértéke határozza meg az arányos rejtett tartalék leírását, realizációs ráfordításként való elszámolását. Újraértékelt érték módszernél a rejtett tartalékok leírása a külső tulajdonosokra eső részt is érinti, tehát a saját tőkén keresztül a külső tulajdonosokat is terheli.

A passzív tőkekonszolidációs különbözet, illetve a rejtett teher állomány akkor oldható fel eredményhatékonyan, ha az a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer, amelyhez, illetve amely forrásaihoz tapad kikerül a konszern gazdasági alkalmazási rendszerből.

Természetesen a követő konszolidálások során is el kell végezni az előzőekben felsorolt feladatokon kívül az 5.5.2.4. és az 5.5.2.5. pontokban bemutatott feladatokat, hiszen ezen adatösszefüggések bemutatása a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer teljes életútját végigkísérik.

5.5.4. Konszern gazdasági alkalmazási rendszerből való kikerülés

Amennyiben a konszern gazdasági alkalmazási rendszerben a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer életútja véget ér, ezt a számviteli információs rendszernek tükröztetnie kell. Az életút véget érésével a konszern gazdasági alkalmazási rendszer centrumában álló befektető gazdasági alkalmazási rendszer és a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer közötti irányítási ellenőrzési kapcsolat megszakad, például tulajdonosváltás következik be. Ilyen esetekben természetesen a befektető gazdasági alkalmazási rendszer már nem képes az irányítási, ellenőrzési jogait gyakorolni, tehát nincs hatással a kiváló gazdasági alkalmazási rendszer gazdasági tranzakcióira vagyis a kiváló gazdasági alkalmazási rendszer már nem része a konszern gazdasági alkalmazási rendszernek. Ebből adódóan a kiválás időpontjáig a konszern gazdasági alkalmazási rendszer részeként kell kezelni, azonban ezek után nem tekinthető a kiváló gazdasági alkalmazási rendszer a konszern részének, tehát a kiváló gazdasági alkalmazási rendszerrel kapcsolatos rendszermozgások sem kezelhetők a konszern gazdasági alkalmazási rendszeren belüli mozgásoknak.

⁴⁴ A nemzetközi és a hazai gyakorlatban, általában 5-15 év alatt kerül leírásra.

10. tézis:

Amennyiben a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer kikerül a konszern gazdasági alkalmazási rendszerből, a konszolidált adatokban ezen információk bemutatása szükségessé válik. Ez úgy oldható meg, hogy a tőkekonzolidálás során a szükséges követő konszolidálási feladatok elvégzése során, a konszern gazdasági alkalmazási rendszerből való kikerülés időpillanatára vonatkoztatva az összes a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerrel kapcsolatos adatösszefüggés eliminálásra kerül.

5.5.5. Egyéb változások a konszern gazdasági alkalmazási rendszer elemei között

Az előzőekben bemutatott elméleti és módszertani megoldások egy konszern gazdasági alkalmazási rendszerben lévő befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer életútjáról szóltak, azonban természetesen a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer életútja során bekövetkezhetnek olyan változások, amelyekre az eddigiekben bemutatott elméleti és módszertani megoldások nem adnak választ.

Egyéb változások a konszern gazdasági alkalmazási rendszer elemei között:

- ◆ Befektető gazdasági alkalmazási rendszer és a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer közötti kapcsolatok változása.
- ◆ Befektető gazdasági alkalmazási rendszer és a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer közötti részesevések változása.
- ◆ Befektető gazdasági alkalmazási rendszer és a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer közötti tulajdoni hányadok változása.
- ◆ Befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer cégforma váltása.
- ◆ A befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer mentesítési minősítésének változása.
- ◆ Egyéb kapcsolati, részesevés, tulajdoni hányad változások a konszern gazdasági alkalmazási rendszeren belül.

11. tézis:

Amennyiben a fenti változások bekövetkeznek ezen változásokat a konszolidált beszámoló adatösszefüggéseinek tükröznie kell. Véleményem szerint ezen problémák akkor oldhatók meg helyesen ha a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer életútját befejezettek tekintjük és a változás utáni befektetést élvező gazdasági

alkalmazási rendszert újra belép a konszern gazdasági alkalmazási rendszerbe. Mindezekből következően a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszerre vonatkoztatva el kell végezni a konszern gazdasági alkalmazási rendszerből való kikerüléskori feladatokat a változás előtti adatokkal, majd a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszert be kell léptetni a konszern gazdasági alkalmazási rendszerbe a megváltozott adatok figyelembe vételével.

6. A tőkekonzolidálási gyakorlat vizsgálata

6.1. Az empirikus vizsgálat terjedelme

Az empirikus vizsgálat során a legnagyobb magyarországi cégek jelentik a minta alaphalmazát, hiszen ezen gazdasági alkalmazási rendszereknél merül fel lényegi információs igény a konszolidált adatösszefüggésekkel kapcsolatban.

A gazdasági alkalmazási rendszerek kiválasztásának alapját a TOP 2000 kiadványban szereplő információk alapján történik rétegzett mintavétellel egy száz elemű minta kerül kiválasztásra, amely a lehető legjobban reprezentálja a hazai gazdasági alkalmazási rendszerek megoszlását. A kiválasztott gazdasági alkalmazási rendszereknek előzetes egyeztetés alapján egy a mellékletben bemutatott kérdőív kerül kiküldésre, amelyek az empirikus kutatás kiinduló adathalmazát képezik és ezen adathalmaz lesz az alapja a hipotézisek bizonyításának, illetve elvetésének. A kiküldött 100 darab kérdőívből 62 darab került visszaküldésre, amelyekből 6 darab értékelhetetlen volt, így 56 darab kérdőív képezi az empirikus vizsgálat alapadatait.

6.2. A vizsgálat során alkalmazandó eljárások, módszerek

A kutatás során a vizsgálat kiinduló változói a kérdőívben megfogalmazott pontok lesznek, amelyeket a statisztikai vizsgálatához szükséges átkonvertálni numerikus értékekre. A kérdőív válaszaihoz numerikus értékeket rendeltem, amelyekkel a hipotézisemet vizsgálhatom. Az egyéb kérdésekre adott válaszok numerikus értékei mindig a válasz alapján kerültek meghatározásra, összhangban az előre megadott válaszok numerikus értékeivel. Amennyiben az adott kérdéshez több válasz is megjelölhető volt, azokban az esetekben a numerikus értékeket a megjelölt válaszok számtani átlaga alapján képeztem. A numerikus értékek hozzárendelése a kérdőív válaszaihoz a mellékletben szerepel. Ezen átkonvertálás után meghatározható a kiinduló adatmátrix, amely a mellékletben került bemutatásra. A kiinduló adatmátrixban a változók sorrendjét a hipotézisem szerinti sorrendbe csoportosítottam⁴⁵. A kiinduló adatmátrix feldolgozása az SPSS program segítségével történik, az SPSS program output táblái, amelyek az adatfeldolgozás utáni eredményeket mutatják be, és ezen eredmények grafikus ábrázolásai a mellékletben található

⁴⁵ Jelölésmód: hipotézisszám/kérdés szám (pld.: III/4, a III. számú hipotézishez kapcsolódó 4. számú kérdés), illetve a vállalatcsoport méreteire vonatkozó mutatók (pld.: N/10/2 a 10. számú kérdésben szereplő 2. vállalatcsoportí érték)

6.2.1. Alapvető statisztikai vizsgálatok

A változókra megtörtént az alapvető statisztikai vizsgálatokat elvégzése, a kapott eredmények bemutatása a mellékletben található. Meghatároztam a változók móduszát (mode) a leggyakrabban előforduló értéket, a mediánt (median) a rendezett minta középső elemét, az átlagot (mean). Továbbá meghatároztam változónként a szóródás mértékei a szórásnégyzet (variance), a standard szórás (standard deviation), a minta átlagának elméleti várható értékétől való eltérést jelző szórás (s.e. of mean), és a minimum, maximum értékek. Hisztogramok segítségével ábrázoltam a változók eloszlását. Az alapvető statisztikai vizsgálatok választ adtak arra, hogy egyes változók esetében, a vizsgált gazdasági alkalmazási rendszereknél melyek az átlagok, az átlagtól való átlagos eltérések, a leggyakrabban előforduló értékek, a középső elemek, a minimum, maximum értékek, ezen értékek alapján már lehet igazolni, illetve elvetni a hipotéziseket.

6.2.2. Sokváltozós statisztikai eljárások

A vizsgált gazdasági alkalmazási rendszerek alapján feltételezem, hogy a változók nem függetlenek, tehát számukat lehet csökkenteni faktoranalízis segítségével, tehát az eredeti változókra faktoranalízist végeztem el, amely megmutatta, hogy a kiinduló adatmátrix mennyire alkalmas faktoranalízisre továbbá, hogy esetleg a faktorok száma még tovább csökkenthető-e. A faktoranalízis segítséget nyújt a kiinduló adatállomány információ tartalmának tömörítésére, az átfedések, belső kapcsolatok kiszűrésére. A faktoranalízis eredménye a mellékletben látható, amely alapján megállapítható, hogy a hipotézisekre felállított eredeti 9 változó között átfedések találhatóak, ahogy ez várható volt, a kérdőív alapján. A faktoranalízis eredményeként látható, hogy az eredeti 9 változót 4 faktor segítségével le lehet írni, hiszen a 4 faktor szórása nagyobb egynél és ezek az adatállomány szórásának 69,4 százalékát megmagyarázzák, tehát 69,4 százalékos pontossággal lehet az eredeti 9 változót a 4 faktor segítségével leírni. Az I/1. és a II/8. változók kivételével a többi változót legalább 65 százalékban előállítják a faktorok, a két változót is legalább 44

százalékban. A rotáció eredményéből, amelyet 5 iteráció segítségével hajtott végre a program, megállapítható, az eredménymátrixban látható súlyok eloszlását vizsgálva, hogy a változók többsége a 4. faktorra nincs szoros kapcsolatban. A 4. faktorra csupán a II/9. változó van szoros kapcsolatba. Tovább vizsgálva az eredménymátrixot, megállapítható, hogy a változók csoportokba sorolhatók. Az egy csoportba sorolt változók között erős a redundancia, ezért ezek közül lenne elhagyható, azonban ez még tovább csökkentené az adatmátrix információ tartalmát. A faktoranalízis alkalmazásának ellenőrzésére a KMO mérőszám szolgál. A faktoranalízis során megjelenő KMO érték 0,53992 amely alacsony alkalmazhatóságot jelent, ebből adódóan a faktoranalízis segítségével további hipotéziseket alátámasztó, illetve elvető vizsgálatra nem vállalkoztam, azonban a vállalkozások lehetséges csoportokba rendezését elvégeztem a klaszteranalízis segítségével, ahol a kiinduló változók a faktoranalízis során kapott 4 faktor volt, hiszen ezek már függetlenek és leírják az eredeti 9 változót. A klaszteranalízis eredménye a mellékletben található. A klaszteranalízis során a K-means cluster eljárást használtam, amelyben 2 klasztert alakítottam ki, ezekben 54 gazdasági alkalmazási rendszer került az 1. klaszterbe, 2 gazdasági alkalmazási rendszer a 2. klaszterbe. A 2. klaszterbe került 2 gazdasági alkalmazási rendszer a 36. és a 47. számú gazdasági alkalmazási rendszer. Ezt a két gazdasági alkalmazási rendszert vizsgálva megállapítható, hogy ezen gazdasági alkalmazási rendszerek végzik el a konszolidálást újraértékelt érték módszerrel.

A gazdasági alkalmazási rendszerek közötti nagyságbeli különbségeket klaszteranalízis segítségével kívánom elvégezni, hiszen feltételeztem, hogy a mintában szereplő gazdasági alkalmazási rendszereket különböző csoportokba, klaszterekbe lehet sorolni és a klaszterek kialakításával meg lehet határozni, hogy a különböző csoportba kerülő gazdasági alkalmazási rendszerekre érvényesek-e a felállított hipotézisek, vagy sem. A kiinduló adatállomány nagyságrendi változóira elvégzett alapvető statisztikai vizsgálatok során meghatározott eloszlásoknak megfelelően kerül meghatározottam két klasztert, amelyre a csoportosítást elvégeztem. A második klaszteranalízis kiinduló változói a nagyságrendi változók voltak, amelyekre elvégezve a klaszteranalízist, két

csoportba kerültek a megfigyelt gazdasági alkalmazási rendszerek, a nagyságrendük alapján. A klaszteranalízis eredménye a mellékletben található. Ezen két csoportba tartozó gazdasági alkalmazási rendszerekre külön-külön elvégeztem az alapvető statisztikai vizsgálatokat, amelyek eredménye a mellékletben található. Az alapvető statisztikai vizsgálatok klaszterenkénti eredményét és a teljes adatállományra vonatkozó eredményét felhasználok a hipotéziseim vizsgálatokor.

6.2.3. Kutatási témával kapcsolatos vizsgálatok

A kutatási témában a következőkben bemutatott hipotézisekre adok választ, oly formában, hogy vizsgáltam a kérdőívek feldolgozása után kapott kiinduló adathalmazra vonatkoztatva, hogy az alapvető és a sokváltozós statisztikai eljárások alapján meghatározott adatösszefüggésekből milyen következtetéseket lehet levonni a hipotézisek igazolására, illetve elvetésére.

6.3. Hipotézisek felállítása és bizonyítása

I. hipotézis:

A gyakorlatban való tapasztalataim alapján ha egy gazdasági alkalmazási rendszernek konszolidált beszámoló készítési kötelezettsége van annak jelentőségét általában nem veszik figyelembe, hanem csak a számviteli törvény által előírt kötelezettséget látják benne.

Statisztikai vizsgálatok eredménye:

A hipotézis vizsgálatára szolgál az I/1., és az I/2. változó, tehát a kérdőív 1. és 2. kérdésére adott válaszokat vizsgálom e tekintetben. Az I/1. és az I/2. változó egyhez közelítő értéke adná a hipotézis elvetését. Az alapvető statisztikai vizsgálatok alapján megállapítható, hogy az I/1. változó átlaga 2,089, a módusz és a medián értéke 2, a szórás értéke 0,573. Az I/2. változó átlaga, 1,982, a módusz és medián értéke 2, a szórás értéke 0,556. A statisztikai vizsgálat eredményeinek ábrázolása a mellékletben található hisztogramokon került ábrázolásra, ahol is jól látható, hogy a felmérés során a változók többségének az értéke kettő volt, tehát a választ adók számottevő többsége a számviteli törvényt tekinti kiinduló pontnak a konszolidált beszámoló készítése során és

nem az információs igények kielégítését, a megbízható valós képnek megfelelően. Mindezekből következik, hogy ha a gyakorlatban nem ismerik fel a konszolidált adatösszefüggések lényegességét a döntéshozatal során, közvetve előfordulhat, hogy a figyelembe nem vett konszolidált információk miatt helytelen döntés születik.

Mindezek alapján megállapítható, hogy az alapvető statisztikai vizsgálatok a hipotézist megerősítik, továbbá a második klaszteranalízis segítségével meghatározott csoportokra elvégzett statisztikai vizsgálatok eredményei – amelyek értékei a mellékletben találhatóak – szintén a hipotézis mellett szólnak. Az empirikus kutatás statisztikai vizsgálatai alapján megállapítható, hogy a hipotézis valós.

I. tézis:

A hazai gyakorlat alapján, amennyiben egy gazdasági alkalmazási rendszernek konszolidált beszámoló készítési kötelezettsége van annak jelentőségét általában nem veszik figyelembe, hanem csak a számviteli törvény által előírt kötelezettséget látnak benne.

Az I. tézisben meghatározott tényező okai:

- ◆ Az empirikus kutatás eredményeképpen megállapítható, hogy a kérdőívre választ adó vállalkozások többsége nem az információs igények kielégítése miatt tartotta szükségesnek a konszolidált beszámoló készítését, tehát nincsenek tisztában vagy nem tartják kellő képpen fontosnak a konszolidálás alapvetését, hiszen az adott válaszok mindössze 16,1, illetve 14,3 százaléka vonatkozott arra, hogy a konszolidálás az információs igények kielégítése miatti szükséges. A második klaszteranalízis segítségével meghatározott csoportokra elvégzett statisztikai vizsgálatok eredményei – amelyek értékei a mellékletben találhatóak – hasonlóak voltak.
- ◆ A vállalkozások többsége a számviteli törvényben gondolkozik, hiszen az adott válaszok 57,2, illetve 89,3 százaléka a vonatkozik arra, hogy a számviteli törvény előírásai miatt szükséges a konszolidálás, tehát vállalkozások többsége nem, vagy nem teljes mértékben veszi figyelembe a számvitel elmélet téziseit. A második klaszteranalízis segítségével meghatározott csoportokra elvégzett statisztikai vizsgálatok eredményei – amelyek értékei a mellékletben találhatóak – hasonlóak voltak.

- ◆ A vállalkozások egy részéről (8,9 százalék) olyan válaszok érkeztek, hogy az egyedi beszámoló elég a vállalkozás bemutatására. Természetesen előfordulhatnak olyan esetek, hogy nincs szignifikáns különbség a konszolidált és az egyedi beszámoló által mutatott adatösszefüggésekben, azonban ez általánosságban nem határozható meg.
- ◆ A vállalkozások egy részéről (1,8 százalék) olyan válaszok érkeztek, hogy a konszolidálás sokba kerül és nem látják értelmét. A konszolidált beszámoló készítése nem egyszerű feladat, számtalan erőforrást igényel. A konszolidált beszámolót készítő vállalatcsoportnak sok munkába, energiába, pénzbe kerül, hogy megfelelő színvonalú konszolidált éves beszámolója legyen. Természetesen ahol nem tudják a konszolidált adatösszefüggésekből kapott információkat hasznosítani, ott a konszolidálással kapcsolatos ráfordítások kerülnek előtérbe.

II. hipotézis:

A konszolidálás során a gazdasági alkalmazási rendszerek döntő többsége a fordulónapi értékviszonyt használja függetlenül attól, hogy lehetősége lenne a megszerzés kori értékviszonyok használatára.

A hipotézis vizsgálatára szolgál a II/8., és a II/9. változó, tehát a kérdőív 8. és 9. kérdésére adott válaszokat vizsgálom e tekintetben. A II/8. és a II/9. változó egyhez közelítő értéke adná a hipotézis elvetését. Az alapvető statisztikai vizsgálatok alapján megállapítható, hogy az II/8. változó átlaga 1,696, a módusz és a medián értéke 2, a szórás értéke 0,464. A II/9. változó átlaga, 1,679, a módusz és medián értéke 2, a szórás értéke 0,471. A statisztikai vizsgálat eredményeinek ábrázolása a mellékletben található hisztogramokon került ábrázolásra, ahol is jól látható, hogy a felmérés során a változók többségének az értéke kettő volt, tehát a választ adók többsége a fordulónapi értékviszonyt használja a részesedés kiszűrési tőkekonzolidálás során, továbbá az értékviszony választásakor nem a „megbízható valós kép” játszik kiemelkedő szerepet. Az elméleti részben bemutatottak alapján azonban megállapításra került, hogy a megszerzés kori értékviszony használatával meghatározott konszolidált adatösszefüggések pontosabbak lehetnek, ebből adódóan a megszerzés kori értékviszony használata célszerűbb lenne, azonban a válaszadók többsége – az elméleti meghatározottságokat figyelmen kívül hagyva – a fordulónapi értékviszonyt használja.

Mindezek alapján megállapítható, hogy az alapvető statisztikai vizsgálatok a hipotézist megerősítik, továbbá a második klaszteranalízis segítségével meghatározott csoportokra elvégzett statisztikai vizsgálatok eredményei – amelyek értékei a mellékletben találhatóak – szintén a hipotézis mellett szólnak. Az empirikus kutatás statisztikai vizsgálatai alapján megállapítható, hogy a hipotézis valós.

II. tézis:

A konszolidálás során a gazdasági alkalmazási rendszerek döntő többsége a fordulónapi értékviszonyt használja függetlenül attól, hogy lehetősége lenne a megszerzés kori értékviszonyok használatára.

A II. tételben meghatározott tényező okai:

- ◆ A kérdőívre választ adó vállalkozások többsége, 69,6 százaléka a fordulónapi értékviszonyt használja az első tőkekonszolidálás során, ellenben az elméleti részben meghatározott fordulónapi értékviszonnyal kapcsolatos problémákkal. A második klaszteranalízis segítségével meghatározott csoportokra elvégzett statisztikai vizsgálatok eredményei – amelyek értékei a mellékletben találhatóak – hasonlóak voltak.
- ◆ A vállalkozások választásának egyik oka, hogy a fordulónapi értékviszony alkalmazása a legkönnyebben alkalmazható megoldás, hiszen nem kell elvégezni az eredményhatékony leírásokat, nem kell közbeeső beszámolót, illetve konszolidált adatszolgáltatást készíteni a bekerülés időpillanatára.
- ◆ A fordulónapi értékviszony alkalmazása jelenti a legkevesebb feladatot, legkevesebb erőforrás felhasználást a konszolidált beszámolót készítőnek.
- ◆ Az előzőekből következik, hogy ez a legolcsóbb megoldás a vállalatcsoport számára.
- ◆ Abban az esetben ha nincs szignifikáns különbség a fordulónapi és a megszerzési értékviszony használata során, természetesen a vállalkozások a könnyebben alkalmazható megoldást választják.

III. hipotézis:

A konszolidálás során a gazdasági alkalmazási rendszerek döntő többsége kizárólag a könyv szerinti érték alapmódszert használja, annak is azon fajtáját amikor a rejtett tartalékok rejtett terhek nem kerülnek feltárásra, hiszen a gazdasági alkalmazási rendszerek többsége az újraértékelt értéket nem állapítja meg.

A hipotézis vizsgálatára szolgál a III/3., a III/4. és a III/6. változó, tehát a kérdőív 3., 4. és 6. kérdésére adott válaszokat vizsgálom e tekintetben. A III/4. és a III/6. változó egyhez közelítő értéke, illetve a III/3. változó 1~2-hez közelítő értéke adná a hipotézis elvetését. Az alapvető statisztikai vizsgálatok alapján megállapítható, hogy a III/3. változó átlaga 2,964, a módusz és a medián értéke 3, a szórás értéke 0,187. A III/4. változó átlaga, 2,911, a módusz és medián értéke 3, a szórás értéke 0,394. A III/6. változó átlaga, 1,929, a módusz és medián értéke 2, a szórás értéke 0,26. A statisztikai vizsgálat eredményeinek ábrázolása a mellékletben található hisztogramokon került ábrázolásra, ahol is jól látható, hogy a felmérés során a változók többségének az értéke három, illetve III/6 változó esetén kettő volt, tehát a választ adók többsége a könyv szerinti érték módszert használja a részesedés kiszűréses tőkekonzolidálás során, annak is alapmódszerét, amikor is a rejtett tartalékok, rejtett terhek nem kerülnek feltárásra. Az elméleti részben bemutatottak alapján azonban megállapításra került, hogy az újraértékelt érték módszer használatával meghatározott konszolidált adatösszefüggések pontosabbak lehetnek, mint a könyv szerinti érték módszer alkalmazása esetén, ebből adódóan az újraértékelt érték módszer használata célszerűbb lenne, azonban a válaszadók többsége –az elméleti meghatározottságokat figyelmen kívül hagyva – a könyv szerinti érték módszert használja.

Mindezek alapján megállapítható, hogy az alapvető statisztikai vizsgálatok a hipotézist megerősítik, továbbá a második klaszteranalízis segítségével meghatározott csoportokra elvégzett statisztikai vizsgálatok eredményei – amelyek értékei a mellékletben található – szintén a hipotézis mellett szólnak. Az empirikus kutatás statisztikai vizsgálatait alapján megállapítható, hogy a hipotézis valós.

III. tézis:

A konszolidálás során a gazdasági alkalmazási rendszerek döntő többsége kizárólag a könyv szerinti érték alapmódszert használja, annak is azon fajtáját amikor a rejtett tartalékok rejtett terhek nem kerülnek feltárásra, hiszen a gazdasági alkalmazási rendszerek többsége az újraértékelt értéket nem állapítja meg.

A III. tézisben meghatározott tényező okai:

- ◆ A kérdőívre választ adó vállalkozások döntő többsége, 96,4 százaléka a könyv szerinti érték alapmódszert használja, annak is azon fajtáját amikor a rejtett tartalékok rejtett terhek nem kerülnek feltárássra, ellenben az elméleti részben meghatározott e módszerrel kapcsolatos problémákkal. A második klaszteranalízis segítségével meghatározott csoportokra elvégzett statisztikai vizsgálatok eredményei – amelyek értékei a mellékletben találhatóak – hasonlóak voltak.
- ◆ Az újraértékel érték módszer használatának, illetve a rejtett tartalékok terhek feltárássának alapja az újraértékelt érték megállapítása, azonban ez a vállalkozások döntő többségénél (94,6 százalék) nem történik meg, ebből adódóan ezen vállalkozások csak a fenti módszerrel végezhetik el a tőkekonzolidálást.
- ◆ Az újraértékelt érték megállapítása természetesen idő és munkaigényes feladat, további erőforrásokat igényel, amely növeli a konszolidálással kapcsolatos ráfordításokat, ebből adódóan a vállalkozások inkább az egyszerűbb, olcsóbb megoldást választják.
- ◆ A vállalkozások kis része, mindössze 7,1 százaléka választotta, hogy az általuk használt tőkekonzolidálási módszer közelít legjobban a „megbízható, valós kép” fogalmához, ebből adódóan, általában a választási szempont számukra nem ez számukra, hanem legkönnyebben, legegyszerűbben megvalósítható módszer.
- ◆ Abban az esetben ha nincs szignifikáns különbség a rejtett tartalékok, rejtett terhek feltárássával és fel nem tárássával használt módszer során, természetesen a vállalkozások a könnyebben alkalmazható megoldást választják.

IV. hipotézis:

A konszolidálás során a gazdasági alkalmazási rendszerek döntő többsége kizárólag a jogszabályi előírásokat veszi figyelembe nem foglalkozik a jogszabályok hibáit javító, nem jogszabályokon alapuló módszer alkalmazásával.

A hipotézis vizsgálatára szolgál a IV/5., tehát a kérdőív 5. kérdésére adott válaszokat vizsgálom e tekintetben. A IV/5. változó egyhez közelítő értéke adná a hipotézis elvetését. Az alapvető statisztikai vizsgálatok alapján megállapítható, hogy az IV/5. változó átlaga 2,821, a módusz és a medián értéke 3, a szórás értéke 0,508. A statisztikai vizsgálat eredményeinek ábrázolása a mellékletben található hisztogramokon került ábrázolásra, ahol is jól látható, hogy a felmérés során a változók többségének az értéke három, tehát a választ adók döntő többsége kizárólag a hatályos szabályozást veszi figyelembe a konszolidált beszámoló készítése során és nem foglalkozik az elméleti meghatározottságokkal, ami természetesen a helytelen információkhoz, ezáltal a helytelen döntésekhez vezethet.

Mindezek alapján megállapítható, hogy az alapvető statisztikai vizsgálatok a hipotézist megerősítik, továbbá a második klaszteranalízis segítségével meghatározott csoportokra elvégzett statisztikai vizsgálatok – amelyek értékei a mellékletben találhatóak – szintén a hipotézis mellett szólnak. Az empirikus kutatás statisztikai vizsgálatai alapján megállapítható, hogy a hipotézis valós.

IV. tézis:

A konszolidálás során a gazdasági alkalmazási rendszerek döntő többsége kizárólag a jogszabályi előírásokat veszi figyelembe nem foglalkozik a jogszabályok hibáit javító, nem jogszabályokon alapuló módszer alkalmazásával.

A IV. tézisben meghatározott tényező okai:

- ◆ A kérdőívre választ adó vállalkozások döntő többsége, 87,5 százaléka kizárólag a számviteli törvény alapján, 7,1 százaléka más szabályozó rendszer alapján, és mindössze 5,4 százaléka készít konszolidált beszámolót egyéb módszerrel, holott az elméleti részben bemutatásra kerültek a szabályozó rendszerek gyenge pontjai. A második klaszteranalízis segítségével meghatározott csoportokra elvégzett statisztikai vizsgálatok eredményei – amelyek értékei a mellékletben találhatóak – hasonlóak voltak.

- ◆ A vállalkozásoknak a szabályozó rendszerek alapján mindenképpel el kell készíteniük a konszolidált beszámoló, ebből adódóan ha szabályozó rendszereken túlmenő konszolidálást hajtanának végre, az további munkát, további ráfordításokat jelent a vállalkozásoknak.
- ◆ Kapcsolódva az előzőekben megfogalmazottakhoz, ahol nem tudják, nem igénylik a konszolidált adatösszefüggésekből kapott információkat hasznosítani, ott a konszolidálással kapcsolatos ráfordítások kerülnek előtérbe, ebből adódóan a jogszabályi kötelezettségnek eleget tesznek azonban az információs igények teljes körű kielégítésére nem tudnak megoldást adni.

V. hipotézis:

A konszolidálás során a gazdasági alkalmazási rendszerek döntő többsége befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer tárgyidőszaki saját tőke változását nem a mérlegben, hanem csak a kiegészítő mellékletben mutatja ki.

A hipotézis vizsgálatára szolgál a V/7., tehát a kérdőív 7. kérdésére adott válaszokat vizsgálom e tekintetben. Az V/7. változó egyhez közelítő értéke adná a hipotézis elvetését. Az alapvető statisztikai vizsgálatok alapján megállapítható, hogy az V/7. változó átlaga 1,964, a módusz és a medián értéke 2, a szórás értéke 0,187. A statisztikai vizsgálat eredményeinek ábrázolása a mellékletben található hisztogramokon került ábrázolásra, ahol is jól látható, hogy a felmérés során a változók többségének az értéke kettő, tehát a választ adók döntő többsége a tárgyidőszakban, kizárólag a kiegészítő mellékletben mutatja be a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer saját tőke változását, ellentétben az elméleti részben levezetett meghatározottsággal. A részesedés kiszűrési tőkekonszolidálás ezen területe azért is jelentőséggel bír, mert a saját tőke változás helyes bemutatására rendkívül sokrétű információs igények merülnek fel, ebből adódóan az elméleti levezetéstől eltérő információk közlése, közvetve hibás döntésekhez vezethet.

Mindezek alapján megállapítható, hogy az alapvető statisztikai vizsgálatok a hipotézist megerősítik, továbbá a második klaszteranalízis segítségével meghatározott csoportokra elvégzett statisztikai vizsgálatok – amelyek értékei a mellékletben találhatóak – szintén a hipotézis mellett szólnak. Az empirikus kutatás statisztikai vizsgálata alapján megállapítható, hogy a hipotézis valós.

V. tézis:

A konszolidálás során a gazdasági alkalmazási rendszerek döntő többsége befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer a befektetést élvező gazdasági alkalmazási rendszer tárgyidőszaki saját tőke változását nem a mérlegben, hanem csak a kiegészítő mellékletben mutatja ki.

Az V. tézisben meghatározott tényező okai:

- ◆ A kérdőívre választ adó vállalkozások döntő többsége, 96,4 százaléka, a tárgyidőszaki saját tőke változását nem a mérlegben, hanem csak a kiegészítő mellékletben mutatja ki, ellenben az elméleti részben bemutatott problémákkal.
- ◆ A tárgyidőszaki saját tőke változás korrekt tükröztetésének a vállalkozások nem minden esetben tulajdonítanak megfelelő jelentőséget, ebből adódóan a gyakorlatban általánosan elterjedt megoldást használják.
- ◆ Ezen tézisnél is felmerül, hogy ahol nem tudják, nem igénylik a konszolidált adatösszefüggésekből kapott információkat hasznosítani, ott a konszolidálással kapcsolatos megoldásoknak az egyszerűsége, jogszabályi előírások kerülnek előtérbe és nem az információs igények teljes körű, a számviteli információs rendszer immanens elemeinek megfelelő kielégítése.
- ◆ ebből adódóan a jogszabályi kötelezettségnek eleget tesznek azonban az információs igények teljes körű kielégítésére nem tudnak megoldást adni.

7. Összefoglalás

A konszern gazdasági alkalmazási rendszerekről biztosított információk alapvetően szükségesek ahhoz, hogy az érdekhordozók információs igényei kielégítése kerüljenek. Ennek egy lehetséges megoldása a konszolidált adatösszefüggések rendelkezésre bocsátása, amely a konszolidált beszámolón keresztül valósulhat meg. A konszolidálás egyik problematikus, kutatásom tárgyát képező területe a részesedés kiszűrési tőkekonszolidálás.

A részesedés kiszűrési tőkekonszolidálás tükröztetése – ahol a „megbízható valós kép” fogalma a dinamikus mérlegfilozófia, a realizációs elv követelményrendszere szerint értelmezett – a számviteli információs rendszerben az a terület amely napjainkban még kiforratlan, a gyakorlati megvalósítás során számtalan hiányossággal rendelkezik, ugyanis mind a szabályozó rendszerek, mind ezek gyakorlati megvalósítása nem veszi figyelembe a számvitel elméleti meghatározottságokat, ebből adódóan a gyakorlatban megvalósuló számviteli információs rendszerekben megvan azon lehetőség, amely a helytelen adatösszefüggések kibocsátásához vezet és ennek következtében előállhat a gazdaságban a hibás döntéshozatal lehetősége. Amennyiben az elméleti meghatározottságokat szigorú követelményként figyelembe véve kerül megtervezésre és kialakításra a számviteli információs rendszer ezeket a problémákat el lehet kerülni. Ezzel kapcsolatban számtalanszor felvetődnek olyan kijelentések, hogy ezen módszer nagyobb erőforrás felhasználást igényel, mint a jelenleg alkalmazott megoldások, továbbá olyan nyilatkozatok, hogy nem biztos, hogy a helyes és a helytelen vagyonváltozás nyomon követése következtében rendelkezésre bocsátott adatok, információk között szignifikáns különbség van, vagy a szabályozó rendszerekkel nincs összhangban ezen megoldás. Azonban nem tudom elfogadni ezeket és az ezekhez hasonló kifogásokat, mert véleményem szerint a számviteltudomány téziseinek megsértése a gyakorlati munka során elfogadhatatlan. Természetesen a problémák megoldása során lehetnek többféle megoldások is, nemcsak egyfajta megoldás lehetséges, azonban a lehetőségek közül csak azok alkalmazását tartom elfogadhatónak, amelyek nem sértik a számviteli információs rendszer leképezési folyamatának rendezőelveit⁴⁶.

A kutatásom során ebben a szellemben jártam el és felvettem a részesedés kiszűrési tőkekonszolidálás számviteli információs rendszerben való tükröztetésének

fő problémáit, és ezen problémákra az elméleti meghatározottságokból levezetve bemutattam és bizonyítottam a legoptimálisabb megoldásokat, továbbá empirikus kutatás eredményeként bemutattam, hogy a jelenlegi hazai gyakorlatban általában nem érvényesülnek az általam bizonyított elméleti megoldások. A részesedés kiszűrési tőkekonzolidálással kapcsolatos kutatásomat a számviteli információs rendszer immanens elemei alapján végeztem. Ezen meghatározottságokból kiindulva vezettem le a konszolidálás fogalmát, a konszern gazdasági alkalmazási rendszer és a konszern gazdasági alkalmazási rendszerben lévő gazdasági alkalmazási rendszerek közötti kapcsolatok értelmezését. Az értekezés részét képezi a konszolidálás lépéseinek felvázolása, amelyen nélkülözhetetlennek tartok egy ilyen jellegű munkánál, hiszen nincs még olyan kialakult szakirodalma ennek a területnek, hogy közismert témából beszélhetnénk. Az értekezésemben bemutatom a részesedés kiszűrési tőkekonzolidálással kapcsolatos szakirodalmi áttekintést. A szakirodalmi áttekintést két fő részre osztottam. Az egyikben a tudományos kutatások során szakirodalmakban megjelent nemzetközi és hazai, elméleti és módszertani kutatásokat ismertetem, amelyek a számvittudomány fejlődése során a részesedés kiszűrési tőkekonzolidálással kapcsolatosak. Ezen elméleti és módszertani megoldások amelyek elemzése révén található meg a számviteli információs rendszer tervezésekor az optimális megoldás. A másik részben a részesedés kiszűrési tőkekonzolidálással kapcsolatos nemzetközi és hazai szabályozást mutattam, majd azt összevettem az elméleti megoldásokkal. Értekezésemben további részében a részesedés kiszűrési tőkekonzolidálás elméleti levezetését mutatom be, majd ezen levezetést vetem össze a hazai gyakorlattal egy empirikus kutatásban. Az elméleti levezetésben a számvitel elmélet alaptéziseiből és a számviteli információs rendszer meghatározottságaiból kiindulva bemutatom és elemzem a részesedés kiszűrési tőkekonzolidálás elméletét és módszertanát, továbbá elméleti téziseket állítottam fel és bizonyítottam, arra vonatkozóan, hogy a részesedés kiszűrési tőkekonzolidálás az előzőekben bemutatott „ megbízható valós kép” szerint, mikor tudja a legoptimálisabb információkat biztosítani a felhasználók számára.

A gyakorlati tevékenység elemzéseként olyan hipotéziseket állítottam fel, amelyek vizsgálatával megállapítottam, hogy az elméleti meghatározottságok által determinált megoldások a gyakorlati életben még nem terjedtek el, ebből adódóan a

⁴⁶ Forrás: Dr. Malasics András: Számviteli információs rendszer adatvetületének tervezési alapvetése

konzolidálás lehetőségével nem megfelelően élnek a gazdasági alkalmazási rendszerek, tehát megvan annak a lehetősége, hogy az információs igények nem megfelelően kerülnek kielégítésre. A felállított hipotéziseket az empirikus kutatás során kapott eredmények alátámasztották, tehát téziseket állítottam fel arra vonatkozóan, hogy a hazai gyakorlat nem felel meg az elméleti levezetésben meghatározott téziseknek, ebből adódóan az következik, hogy a jelenlegi hazai gyakorlatban működő számviteli információs rendszerek többsége nem felel meg az elméleti meghatározottságoknak, hiszen a felhasználók többsége a hatályos szabályozás előírásaiból indul ki, amely megsérti az elméleti téziseket, tehát a felhasználói információs igények kielégítése nem optimális. Felvetődik a kérdés, hogy ezen konzolidált adatösszefüggések vezetnek-e hibás döntésekhez? Természetesen a lehetőség megvan rá, hiszen ha szignifikáns különbség van az elméleti levezetések alapján tervezett számviteli információs rendszer által rendelkezésre bocsátott adatösszefüggések és a gyakorlatban elterjedt szabályozó rendszerek előírásai alapján meghatározott adatösszefüggések között, akkor az döntéshozatal során születhet ezen oknál fogva is gazdaságilag helytelen döntés. Ilyen eseteknek a gyakorlatban való előfordulása nem képezte kutatásom részét, ez talán egy következő kutatás célja lehet, azonban arra kívántam rávilágítani értekezésemben, hogy a részesedés kiszűrési tőkekonzolidálás során – véleményem szerint a konzolidálás többi területén is, azonban az nem képezte kutatásom részét – számtalan elméleti és módszertani ismerettel rendelkezünk ugyan, azonban ezen eszközök helyes alkalmazása a gyakorlatban – hipotéziseim bizonyítása alapján – nem jelenik meg.

Kutatásom célja volt, hogy a részesedés kiszűrési tőkekonzolidálással kapcsolatban olyan elméleti és módszertani megoldásokat találjak, amelyek megfelelnek a számviteli információs rendszer immanens elemeinek. Kutatásom eredményeit az elméleti és módszertani ismeretek továbbfejlesztését, az ezzel kapcsolatos hazai gyakorlat vizsgálatával összefüggő tapasztalatokat az elméleti és az empirikus kutatáson alapuló tézisekben határoztam meg, amelyekkel a számviteli információs rendszer tervezésének fejlődéséhez szeretnék hozzájárulni.

8. Irodalomjegyzék

- 1) Adams, Caeol A. – Roberts, Clare B.: Financial Reporting by Multinationals
(Edward Elgar Publising Ltd., Cheltenham UK – Brookfield US 1996.)
- 2) Dr. Bakacsi Gyula – Dr. Balaton Károly – Dr. Dobák miklós – Dr. Máriás Antal:
Vezetés – Szervezés I-II.
(AULA Kiadó, Budapest 1995.)
- 3) Dr. Baricz Rezső: A magyar számvitel a nemzetközi és a nemzeti szabályozások
tükrében
(Számvitel és Könyvvizsgálat, 1997. október)
- 4) Dr. Baricz Rezső: Mérlegtan
(AULA Kiadó, Budapest 1997.)
- 5) Dr. Baricz Rezső – Dr. Malasics András: A konszolidált beszámoló összeállításának
elméleti, módszertani és gyakorlati kérdései
(Oktatási segédanyag, BKÁE Számvitel tanszék 2000.)
- 6) Dr. Baricz Rezső – Dr. Malasics András: Oktatási segédlet a konszolidált beszámoló
összeállításához
(UNIKONTÓ Kft., Budapest 1994.)
- 7) Dr. Baricz Rezső – Dr. Malasics András: Oktatási segédlet a Számvitel I. c.
tárgyhoz
(Kézirat, Budapest 1999.)
- 8) Dr. Baricz Rezső – Dr. Malasics András – Dr. Szakáll László: Általános többlépcsős
részesedési viszonyok (Mátrix módszer)
(Oktatási segédlet, BKE 1996)
- 9) Dr. Baricz Rezső – Dr. Nagy Gábor: Az ellenőrzés megállapításainak könyvviteli
rendezése
(SALDO, Budapest 1993.)
- 10) Dr. Baricz Rezső – Dr. Róth József: Könyvviteltan
(AULA Kiadó, Budapest 1997.)
- 11) Bodie – Kane – Marcus: Befektetések I-II
(Tanszék Kft., Budapest 1996.)
- 12) Boockholdt, J. L.: Accounting information system
(Irwin, Chicago 1996.)

- 13) Bordáné Raboczki Mária: A gazdasági alkalmazási rendszerek pénzügyi megítélése
(Gazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest 1990.)
- 14) Borzáné Botka Erika: A tőkekonzolidáció gyakorlatáról
(Számvitel és könyvvizsgálat, 1996., 7-8. szám)
- 15) Borzáné Botka Erika: Összevont (konszolidált) éves beszámoló
(Számvitel és könyvvizsgálat, 1994., 1. szám)
- 16) Brealey – Myers: Modern Vállalati Pénzügyek
(Panem-Hill Kft., Budapest 1995.)
- 17) Choi, Frederick D. D. – Mueller, Gerhard G.:
An Introduction to Multinational Accounting
(Prentice Hall, New Yersey 1978.)
- 18) Colbe, Walther Busse: Konzernabschlüsse Übungsaufgaben, Beispiele und Fälle
(Gabler, Wiesbaden 1993.)
- 19) Compagnie Plastic Omnium: Consolidated accounts: 1994 Annual general meeting
(Plastic Omnium, Lyon 1995.)
- 20) Cottle S. – Murray R. – Block F.: Graham and Dodd's Security Analysis
(McGraw-Hill, New York 1988.)
- 21) Dr. Csernyák László – Frigyesi Miklós – Dr. Horváth Gézáne – Kriványi Márius –
Dr. Szentelekiné Pálos Ilona: Operációkutatás I-II
(Tankönyvkiadó, Budapest 1991.)
- 22) Evans, Thomas G. – Taylor, Marten E. – Holzmann, Oscar J.:
International Accounting and Reporting
(South-Western Publishing Co., Cincinnati Ohio 1994.)
- 23) Fédération des Experts Comptables Européens:
Seventh Directive options and their implementation
(Routledge, London 1993.)
- 24) Dr. Fridrich Péter: Esettanulmány a teljeskörű konszolidáció végrehajtására
(Saldo, Budapest 1996.)
- 25) Dr. Fridrich Péter: Konszolidációs számviteli politika
(SZÁM-ADÓ, 1994., 11. szám)
- 26) Dr. Gergely István: Konszolidált beszámoló könyvvizsgálata
(Perfekt, Budapest 1994.)

- 27) Halassy Béla: Számvitelszervezés I-II.
(Perfekt, Budapest 1995.)
- 28) Hicks J. R.: Érték és tőke
(Gazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest 1978.)
- 29) Koblencz József – Bagyinszki Mária: Konszolidált éves beszámoló
(Gazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest 1995.)
- 30) Dr. Ladó László: Előkészületek az összevont (konszolidált) éves beszámoló elkészítésére
(Számvitel és könyvvizsgálat 1992., 9. szám)
- 31) Dr. Malasics András: A humán erőforrás tőketényezőként való tükröztetése a számviteli információs rendszerben
(BKE jubileumi ülésorozat, Budapest 1998.)
- 32) Dr. Malasics András: Számviteli információs rendszer adatvetületének tervezési alapvetése
(Kandidátusi disszertáció, Budapest 1998.)
- 33) Dr. Malasics András: Számvitel I.
(Oktatási segédanyag [Kézirat], Budapest 1999.)
- 34) Martin Hajdu György – May Réka: Tőzsdei szakvizsga felkészítő
(Közép-Európai Bókerképző Alapítvány, Budapest 1997.)
- 35) McKinnon, Sharon M. The Seventh Directive
Consolidated Accounts in the EEC
(Kluwer Publishing Ltd., Brenford Great Britain 1984.)
- 36) Mellwing, Winfried – Moxter, Adolf – Ordelleide, Dieter:
Einzelabschluss and Konzernabschluss
(Gabler, Wiesbaden 1988.)
- 37) Moscové, Stephen A. – Simkin, Mark G. – Bagranoff, Nancy A.:
Core concepts of accounting information systems
(Wiley & Sons, New York 1997.)
- 38) Mosich, A. N. – Larsen, E. John: Modern advanced accounting
(McGraw – Hill, New York 1983.)
- 39) Moxter, Adolf: Bilanzlehre Band II. Einführung in das neue Bilanzrecht
(Gabler, Wiesbaden 1991.)
- 40) Nobes, Christopher – Parker, Robert: Comparative International Accounting
(Prentice Hall, New York, London 1995.)

- 41) Organisation for Economic Co-operation and Development:
Consolidated financial statements
(OECD, Paris 1988.)
- 42) Organisation for Economic Co-operation and Development:
Concolidation policies in OECD countries
(OECD, Paris 1987)
- 43) Dr. Páli László: A mezőgazdasági nagyüzemek számviteli információs rendszere
(Tankönyvkiadó, Budapest 1973.)
- 44) Radebough, Lee H. – Gray, Sidney J.: International Accounting and Multinational Enterprises
(John Wiley and Sons Inc., New York 1997.)
- 45) Rosenfield, Paul – Rubin, Steven: Consolidation, Translation and the Equity Method Concepts and Procedures
(Roland Press Publication, New York 1985.)
- 46) Dr. Róth József – Dr. Adorján Csaba – Dr. Lukács János – Dr. Veit József:
Számviteli esettanulmányok
(PERFEKT, Budapest 1997.)
- 47) Sahner, F. – Häger, M.: Konzernbilanzpolitik im Rahmen der Kapitalkonsolidierung
(DB 8. szám/ 1988)
- 48) Samuelson P. A. – Nordhaus W. D.: Közgazdaságtan I-II-III
(Gazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest 1990.)
- 49) Scharnitzky Viktor: Vektorgeometria és lineáris algebra
(Tankönyvkiadó, Budapest 1991.)
- 50) Scherrer, Gerhard: Konzernrechnungslegung
(Vahlen, München 1994.)
- 51) Schildbach, T: Der handelsrechtl
(Konzernabschluß, München 1993.)
- 52) Schindler, J.: Kapitalkonsolidierung n. d.
(Bilanzrichtlinien-Gesetz, Frankfurt A.M.-Bern-New York 1986.)
- 53) Siebourg, P.: Neue Entwicklungen der Rechnungslegung i. d. EG
Konzernabschluß in der Praxis, GCA
(Gesell. f. Computeranwendungen, Wiesbaden 1993.)
- 54) Somos Róbertné: A konszolidáció gyakorlata
(Saldo, Budapest 1996.)

-
- 55) Somos Róbertné: Az összevont (konszolidált) éves beszámoló elkészítéséről
(Számvitel és könyvvizsgálat, 1994., 11. szám)
- 56) Summers, Edward Lee: Accounting information systems
(Houghton Mifflin, 1989.)
- 57) Tasnádi Zsolt: A tőkekonszolidálás elmélete és hazai szabályozása
(Szakdolgozat, BKE számvitel tanszék 1994.)
- 58) Taylor, Peter – Underdown, Brian: Advanced financial accounting
(Butterworth – Heinemann, Oxford CIMA 1991.)
- 59) Tompa Miklós Útmutató az 1993. éves beszámoló és a konszolidált mérleg
készítéséhez
(Analízis – Consultatio, Budapest 1994.)
- 60) Ujvári Géza: A konszolidált (összevont) éves beszámoló
(HVG – ORAC, Budapest 1996.)
- 61) Weber, C-P., Zündorf, H.: Der Einfluß v. Veränderungen des
Beteiligungsbuchwertes auf die Kapitalkonsolidierung
(BB 27/1989.)
- 62) Wollert, K-M.: Wahlrechte b. d. Kapitalkonsolidierung
Konzernabschluß in der Praxis, GCA
(Gesell. f. Computeranwendungen, Wiesbaden 1993.)
- 63) Wöche, Günter: Bilanzierung und Bilanzpolitik
(Vahlen, München 1992.)

9. Kapcsolódó jogszabályok

- 1) 1997. évi CXLIV. törvény: A gazdasági alkalmazási rendszerekről
- 2) 1991. évi XVIII. törvény: A számvitelről
- 3) 1993. évi CVIII. törvény: A számvitelről szóló 1991. évi XVIII. törvény módosításáról
- 4) 1995. évi XX. törvény: A számvitelről szóló 1991. évi XVIII. törvény módosításáról és kiegészítéséről
- 5) 1996. évi CXV. törvény: A számvitelről szóló 1991. évi XVIII. törvény módosításáról
- 6) 1997. évi CXXX. törvény: A számvitelről szóló 1991. évi XVIII. törvény módosításáról
- 7) 1998. évi XXXIII. törvény: Az adótörvények, a számviteli törvény és egyes más törvények módosításáról
- 8) 2000. évi C. törvény: A számvitelről
- 9) Európai Gazdasági Közösség Tanácsának 7. számú irányelve a konszolidált (összevont) éves beszámolóról
- 10) Nemzetközi Számviteli Standardok (SALDO, Budapest 1995.)
- 11) Német Kereskedelmi Törvénykönyv

10. Mellékletek

10.1. Kérdőív konszolidált beszámolót készítő vállalkozások részére⁴⁷

1. Miért készíti az Önök vállalkozása konszolidált éves beszámolót?

- A számviteli törvény előírásai alapján kötelező.
- A tulajdonosok kötelezik erre vállalkozásunkat.
- Az információs igények kielégítése miatt szükségesnek tartjuk.
- Egyéb:

2. Szükségnek tartja-e a konszolidált beszámoló elkészítését?

- Igen, hiszen a számviteli törvény előírja elkészítését.
- Igen, az információs igények kielégítéséhez, a megbízható valós kép bemutatásához szükséges.
- Nem, hiszen sokba kerül és nem látjuk értelmét.
- Nem, mert az egyedi beszámoló is elég a vállalkozásunk bemutatására.
- Egyéb:

3. Milyen tőkekonzolidálási módszert használ a vállalkozás a konszolidált éves beszámoló elkészítésekor a részesedés kiszűréses tőkekonzolidálás elvégzésénél?

- Könyv szerinti érték módszer rejtett tartalékok, rejtett terhek feltárása nélkül.
- Könyv szerinti érték módszer rejtett tartalékok, rejtett terhek feltárásával.
Ezen módszer esetén az aktív tőkekonzolidációs különbözet felosztása az:
 - arányosság elve,
 - likviditás elve
 - lényegesség elve
 - valóság elve szerint történik.
 - Nem merült fel ilyen probléma.
- Újraértékelt érték módszer.
- Egyéb:

4. A konszolidálás során az újraértékelt érték megállapítására

- nem kerül sor,
- piaci értéket veszik alapul,
- Egyéb:

5. A számviteli törvény előírásain túlmenően, készül-e más alapokon konszolidált éves beszámoló?

- Nem készül, kizárólag a számviteli törvény előírásai alapján.
- Igen készül más alapokon is konszolidált éves beszámoló.
 - A Nemzetközi Számviteli Standardok szerint.
 - FASB szabványok szerint.
 - Saját módszer szerint készül.
 - A saját módszer üzleti titkot képez, amelyet nem adunk ki.
 - A saját módszer lényege:
- Egyéb:

6. Miért a fenti tőkekonzolidálási módszert használja a vállalkozás?

- A jogszabályok ezt a módszert írják elő.
- Ezt a módszert ismerjük a legjobban.
- Ezt a módszert lehet legkönnyebben alkalmazni.

⁴⁷ A kérdőív kitöltése önkéntes! Ha több válasszal is egyetért, kérem mindegyiket jelölje! A kérdőív kizárólag a Budapest Közgazdaságtudományi Egyetem gazdálkodástudományi Ph.D. programjának keretében elkészítendő értekezés alapjául szolgáló tudományos kutatási célokat szolgál, semmiféle üzleti felhasználásra nem kerül sor. A tudományos kutatás befejezését követő 30 napon belül a kérdőívek megsemmisítésre kerülnek. Köszönöm, hogy a kérdőív kitöltésével segítette értekezésem elkészítését! Nemes Tamás (BKE, Számvitel tanszék)

- Ez a módszer közelít legjobban a „megbízható, valós kép” fogalmához.
- Ezen módszer alkalmazása a legegyszerűbb, legolcsóbb megoldás.
- Egyéb:

7. A befektetést élvező vállalkozás (leányvállalat) saját tőke változásának megállapítására a

- tárgyidőszaki konszolidált mérlegben megtörténik,
- a tárgyidőszakban csak a kiegészítő mellékletben kerül bemutatásra, a mérlegben a következő időszakban jelenik meg,
- a mérlegben sohasem kerül bemutatásra, csak a kiegészítő mellékletben.
- Egyéb:

8. Milyen értékviszonyok alapján végzik az első konszolidálást?

- Fordulónapi
- Megszerzés kori
 - Megszerzés egy időpontban
 - Megszerzés több időpontban
 - Több időpont figyelembe vétele
 - Minősített vállalkozássá válás időpontja
- Egyéb:

9. Miért a fenti értékviszony alapján végzi el az első konszolidálást a vállalkozás?

- A jogszabályok ezen értékviszony alkalmazását teszik kötelezővé.
- Ezen értékviszony alkalmazását ismerjük a legjobban.
- Ezen értékviszony alkalmazását lehet legkönnyebben alkalmazni.
- Ezen értékviszony alkalmazása közelít legjobban a „megbízható, valós kép” fogalmához.
- Ezen értékviszony alkalmazása a legegyszerűbb, legolcsóbb megoldás.
- Egyéb:

10. A vállalatcsoport nagyságára vonatkozó információk.

Megnevezés	Adatok
A vállalatcsoport mérlegfőösszege (eFt):	
A vállalatcsoport saját tőkéje (eFt):	
A vállalatcsoport éves nettó árbevétele (eFt):	
A vállalatcsoportban foglalkoztatottak átlagos statisztikai létszáma (Fő):	

10.2. Értékek hozzárendelése a kérdőív válaszaihoz

KÉRDŐÍV KONSZOLIDÁLT BESZÁMOLÓT KÉSZÍTŐ VÁLLALKOZÁSOK RÉSZÉRE (AMENNYIBEN TÖBB ÉRTÉKELHETŐ VÁLASZT AD MEG, AZOK SZÁMTANI ÁTLAGA LESZ AZ ÉRTÉK, AZ EGYÉB VÁLASZOKNÁL A VÁLASZTÓL FÜGGŐEN MINŐSÍTÉS ALAPJÁN KERÜL AZ ÉRTÉK MEGHATÁROZÁSRA.)

- 1. Miért készíti az Önök vállalkozása konszolidált éves beszámolót?**
- A számviteli törvény előírásai alapján kötelező. → 2
 - A tulajdonosok kötelezik erre vállalkozásunkat. → 3
 - Az információs igények kielégítése miatt szükségesnek tartjuk. → 1
 - Egyéb: → Minősítés
- 2. Szükségesnek tartja-e a konszolidált beszámoló elkészítését?**
- Igen, hiszen a számviteli törvény előírja elkészítését. → 2
 - Igen, az információs igények kielégítéséhez, a megbízható valós kép bemutatásához szükséges. → 1
 - Nem, hiszen sokba kerül és nem látjuk értelmét. → 4
 - Nem, mert az egyedi beszámoló is elég a vállalkozásunk bemutatására. → 3
 - Egyéb: → Minősítés
- 3. Milyen tőkekonzolidálási módszert használ a vállalkozás a konszolidált éves beszámoló elkészítésekor a részesedés kiszűréses tőkekonzolidálás elvégzésénél?**
- Könyv szerinti érték módszer rejtett tartalékok, rejtett terhek feltárása nélkül. → 3
 - Könyv szerinti érték módszer rejtett tartalékok, rejtett terhek feltárásával. → 1
- Ezen módszer esetén az aktív tőkekonzolidációs különbözet felosztása az:
- arányosság elve,
 - likviditás elve
 - lényegesség elve
 - valóság elve szerint történik.
 - Nem merült fel ilyen probléma.
- Újraértékelt érték módszer. → 2
 - Egyéb: → Minősítés
- 4. A konszolidálás során az újraértékelt érték megállapítására**
- nem kerül sor, → 3
 - piaci értéket vesznek alapul, → 1
 - Egyéb: → Minősítés
- 5. A számviteli törvény előírásain túlmenően, készül-e más alapokon konszolidált éves beszámoló?**
- Nem készül, kizárólag a számviteli törvény előírásai alapján. → 3
 - Igen készül más alapokon is konszolidált éves beszámoló.
 - A Nemzetközi Számviteli Standardok szerint. → 2
 - FASB szabványok szerint. → 2
 - Saját módszer szerint készül.
 - A saját módszer üzleti titkot képez, amelyet nem adunk ki.
 - A saját módszer lényege: → Minősítés
 - Egyéb: → Minősítés
- 6. Miért a fenti tőkekonzolidálási módszert használja a vállalkozás?**
- A jogszabályok ezt a módszert írják elő. → 2
 - Ezt a módszert ismerjük a legjobban. → 2
 - Ezt a módszert lehet legkönnyebben alkalmazni. → 2
 - Ez a módszer közelíti legjobban a „megbízható, valós kép” fogalmához. → 1
 - Ezen módszer alkalmazása a legegyszerűbb, legolcsóbb megoldás. → 2
 - Egyéb: → Minősítés

7. A befektetést élvező vállalkozás (leányvállalat) saját tőke változásának megállapítására a

- tárgyiidőszaki konszolidált mérlegben megtörténik, → 1
- a tárgyiidőszakban csak a kiegészítő mellékletben kerül bemutatásra, → 2
- a mérlegben a következő időszakban jelenik meg,
- a mérlegben sohasem kerül bemutatásra, csak a kiegészítő mellékletben. → 3
- Egyéb: → Minősítés

8. Milyen értékviszonyok alapján végzik az első konszolidálást?

- Fordulónapi → 2
- Megszerzés kori → 1
 - Megszerzés egy időpontban
 - Megszerzés több időpontban
 - Több időpont figyelembe vétele
 - Minősített vállalkozássá válás időpontja
- Egyéb: → Minősítés

9. Miért a fenti értékviszony alapján végzi el az első konszolidálást a vállalkozás?

- A jogszabályok ezen értékviszony alkalmazását teszik kötelezővé. → 2
- Ezen értékviszony alkalmazását ismerjük a legjobban. → 2
- Ezen értékviszony alkalmazását lehet legkönnyebben alkalmazni. → 2
- Ezen értékviszony alkalmazása közelít legjobban a „megbízható, valós kép” fogalmához. → 1
- Ezen értékviszony alkalmazása a legegyszerűbb, legolcsóbb megoldás. → 2
- Egyéb: → Minősítés

10. A vállalatcsoport nagyságára vonatkozó információk.

Megnevezés	Adatok
A vállalatcsoport mérlegfőösszege (eFt):	
A vállalatcsoport saját tőkéje (eFt):	
A vállalatcsoport éves nettó árbevétele (eFt):	
A vállalatcsoportban foglalkoztatottak átlagos statisztikai létszáma (Fő):	

10.3. A kérdőívre beérkezett válaszok értékei

Cég	I/1	I/2	II/8	II/9	III/3	III/4	III/6	IV/5	V/7	N/10/1	N/10/2	N/10/3	N/10/4
1	2	2	2	2	3	3	2	3	2	5 069 692	1 917 209	24 774 986	341
2	2	2	2	2	3	3	2	3	2	1 337 328	590 196	4 966 326	351
3	2	2	2	2	3	3	2	3	2	19 649 701	4 973 378	31 503 338	2 326
4	2,5	2	2	1	3	3	2	3	2	4 717 208	3 569 403	18 493 430	1 839
5	2	2	1	2	3	3	2	3	2	17 481 521	11 962 106	51 942 298	3 326
6	2	2	1	1	3	3	2	3	2	4 971 322	1 566 646	28 019 429	2 635
7	2	2	1	2	3	3	2	3	2	8 880 017	3 086 159	23 249 401	2 148
8	2,5	2	2	2	3	3	2	3	2	17 307 445	5 198 791	53 226 112	1 198
9	3	2	2	2	3	3	2	2	2	14 146 874	5 115 365	65 490 720	5 780
10	2,5	2	1	2	3	3	2	3	2	11 793 664	8 296 556	33 683 343	2 427
11	2	1	2	2	3	3	2	3	2	14 795 402	6 682 829	84 522 140	2 655
12	2,5	1	1	2	3	3	2	3	2	13 558 370	5 100 748	49 857 299	2 983
13	2	1	2	1	3	3	2	3	1	2 955 584	675 998	3 271 502	311
14	1	2	1	2	3	3	2	3	2	6 198 014	1 645 842	6 720 446	474
15	2	2	1	2	3	3	2	3	2	4 867 835	1 815 458	15 712 951	220
16	2	2	1	1	3	3	1	1	2	1 937 167	1 086 882	7 703 800	243
17	2	2	1	2	3	3	2	3	2	17 394 513	9 991 500	53 886 803	2 641
18	2	2	2	2	3	3	2	3	2	17 445 742	7 593 006	95 121 380	5 286
19	3	3	2	1	3	3	2	3	2	2 178 661	484 605	6 817 342	225
20	1	3	2	2	3	3	2	3	2	4 363 460	3 253 732	20 305 942	1 234
21	1	1	2	2	3	3	1	2	2	10 250 317	4 987 512	41 951 061	1 054
22	2	1	2	1	3	3	2	3	2	1 129 296	443 136	1 259 807	180
23	2	1	2	1	3	3	2	3	2	11 352 673	4 560 796	35 453 713	2 265
24	3	1	1	2	3	3	2	3	2	5 410 233	3 423 235	27 073 330	2 692
25	3	2	2	2	3	3	2	1	2	2 964 789	1 528 584	14 297 926	418
26	2,5	2	2	1	3	3	2	3	2	2 768 281	1 676 525	5 560 387	263
27	1,5	2	2	2	3	3	2	3	2	13 496 236	9 737 022	41 888 658	654
28	1	2	1	1	3	3	2	2	2	1 495 028	1 124 292	1 995 535	200
29	2	2	2	1	3	3	2	3	2	7 006 501	3 103 967	38 578 105	348
30	2	2	2	2	3	3	2	3	2	6 555 511	1 940 365	32 426 975	2 013
31	2	2	1	1	3	3	2	3	2	9 632 641	4 824 823	26 509 252	678
32	2	2	2	2	3	3	2	3	2	4 858 017	1 715 158	13 897 119	1 303
33	2	2	2	2	3	3	2	1	2	5 829 788	1 407 095	25 332 379	1 709
34	2	2	1	2	3	3	1	3	2	5 822 813	3 800 519	8 034 771	214
35	2,5	2	2	2	3	3	2	3	2	6 428 469	2 793 236	10 778 705	1 050
36	3	4	2	2	2	1	2	3	2	1 406 264	1 044 526	2 693 046	244
37	2	1	1	1	3	3	2	3	2	11 547 223	2 863 721	11 273 113	257
38	2	2	2	2	3	3	2	3	2	18 844 808	4 644 947	26 088 948	460
39	2	2	2	2	3	3	2	3	2	11 393 310	3 740 291	35 848 119	2 487
40	1	2	2	2	3	2	2	2	2	17 936 675	9 285 579	76 732 438	4 796
41	1	2	2	2	3	3	2	3	2	8 485 948	3 270 811	35 021 879	625
42	1,5	2	1	2	3	3	2	3	2	16 906 370	3 402 032	26 004 768	858
43	2	2	2	1	3	3	2	3	2	17 043 909	4 732 022	34 010 478	2 859

44	2	2	2	2	3	3	2	3	2	9 471 426	4 080 931	10 707 681	416
45	2	2	2	2	3	3	2	3	2	14 154 149	3 582 428	48 921 707	4 278
46	2	2	2	1	3	3	2	3	2	9 568 073	5 787 925	8 752 752	774
47	3	2	1	2	2	1	2	3	1	4 098 304	2 657 066	17 912 936	1 346
48	3	2	2	1	3	3	1	3	2	3 716 117	1 883 494	6 219 652	588
49	3	2	2	1	3	3	2	3	2	17 738 491	11 681 251	37 626 336	2 989
50	1	2	2	2	3	3	2	3	2	8 622 221	2 361 064	11 876 964	421
51	2	3	2	1	3	3	2	3	2	1 311 618	1 035 745	3 010 681	299
52	2	3	2	1	3	3	2	3	2	2 483 289	1 475 020	13 376 862	1 274
53	2	2	2	2	3	3	2	3	2	4 826 314	3 447 204	4 654 084	231
54	3	2	2	2	3	3	2	3	2	16 120 442	8 523 247	84 670 673	5 347
55	2,5	3	1	2	3	3	2	3	2	19 365 505	8 162 266	40 619 233	1 561
56	2,5	2	2	2	3	3	2	3	2	3 615 815	1 761 884	8 791 733	680

10.4. Alapvető statisztikai vizsgálatok értékei és ábrázlása a kérdőív alapján meghatározott változókra

14 variables and 56 cases written.

Variable: C_G Type: Number Format: F15.2
 Variable: I_1 Type: Number Format: F11.2
 Variable: I_2 Type: Number Format: F11.2
 Variable: II_8 Type: Number Format: F11.2
 Variable: II_9 Type: Number Format: F11.2
 Variable: III_3 Type: Number Format: F11.2
 Variable: III_4 Type: Number Format: F11.2
 Variable: III_6 Type: Number Format: F11.2
 Variable: IV_5 Type: Number Format: F11.2
 Variable: V_7 Type: Number Format: F11.2
 Variable: N_10_1 Type: Number Format: DOT10
 Variable: N_10_2 Type: Number Format: DOT10
 Variable: N_10_3 Type: Number Format: DOT11
 Variable: N_10_4 Type: Number Format: DOT8

I_1 változó

Value	Label	Value	Frequency	Percent	Valid Percent	Cum Percent
1,00		7	12,5	12,5	12,5	
1,50		2	3,6	3,6	16,1	
2,00		30	53,6	53,6	69,6	
2,50		8	14,3	14,3	83,9	
3,00		9	16,1	16,1	100,0	
			-----	-----	-----	
Total		56	100,0	100,0		

Hi-Res Chart # 1: Histogram of i_1

Mean 2,089 Std err ,077 Median 2,000
 Mode 2,000 Std dev ,573 Variance ,328
 Range 2,000 Minimum 1,000 Maximum 3,000

Valid cases 56 Missing cases 0

I_2 változó

Value Label	Value	Frequency	Percent	Valid Percent	Cum Percent
	1,00	8	14,3	14,3	14,3
	2,00	42	75,0	75,0	89,3
	3,00	5	8,9	8,9	98,2
	4,00	1	1,8	1,8	100,0
		-----	-----	-----	
Total		56	100,0	100,0	

Hi-Res Chart # 2:Histogram of i_2

Mean	1,982	Std err	,074	Median	2,000
Mode	2,000	Std dev	,556	Variance	,309
Range	3,000	Minimum	1,000	Maximum	4,000

Valid cases 56 Missing cases 0

II_8 változó

Value Label	Value	Frequency	Percent	Valid Percent	Cum Percent
	1,00	17	30,4	30,4	30,4
	2,00	39	69,6	69,6	100,0
		-----	-----	-----	
	Total	56	100,0	100,0	

Hi-Res Chart # 3:Histogram of ii_8

Mean	1,696	Std err	,062	Median	2,000
Mode	2,000	Std dev	,464	Variance	,215
Range	1,000	Minimum	1,000	Maximum	2,000

Valid cases 56 Missing cases 0

II_9 változó

Value Label	Value	Frequency	Percent	Valid Percent	Cum Percent
	1,00	18	32,1	32,1	32,1
	2,00	38	67,9	67,9	100,0
		-----	-----	-----	
	Total	56	100,0	100,0	

Hi-Res Chart # 4:Histogram of ii_9

Mean	1,679	Std err	,063	Median	2,000
Mode	2,000	Std dev	,471	Variance	,222
Range	1,000	Minimum	1,000	Maximum	2,000

Valid cases 56 Missing cases 0

III_3 változó

Value Label	Value	Frequency	Percent	Valid Percent	Cum Percent
	2,00	2	3,6	3,6	3,6
	3,00	54	96,4	96,4	100,0
		-----	-----	-----	
	Total	56	100,0	100,0	

Hi-Res Chart # 5: Histogram of iii_3

Mean	2,964	Std err	,025	Median	3,000
Mode	3,000	Std dev	,187	Variance	,035
Range	1,000	Minimum	2,000	Maximum	3,000

Valid cases 56 Missing cases 0

III_4 változó

Value	Label	Value	Frequency	Percent	Valid Percent	Cum Percent
1,00		2	3,6	3,6	3,6	
2,00		1	1,8	1,8	5,4	
3,00		53	94,6	94,6	100,0	

Total		56	100,0	100,0		

Hi-Res Chart # 6:Histogram of iii_4

Mean	2,911	Std err	,053	Median	3,000
Mode	3,000	Std dev	,394	Variance	,156
Range	2,000	Minimum	1,000	Maximum	3,000

Valid cases 56 Missing cases 0

III_6 változó

Value	Label	Value	Frequency	Percent	Valid Percent	Cum Percent
1,00		4	7,1	7,1	7,1	
2,00		52	92,9	92,9	100,0	
			-----	-----	-----	
Total		56	100,0	100,0		

Hi-Res Chart # 7:Histogram of iii_6

Mean	1,929	Std err	,035	Median	2,000
Mode	2,000	Std dev	,260	Variance	,068
Range	1,000	Minimum	1,000	Maximum	2,000

Valid cases 56 Missing cases 0

IV_5 változó

Value Label	Value	Frequency	Percent	Valid Percent	Cum Percent
	1,00	3	5,4	5,4	5,4
	2,00	4	7,1	7,1	12,5
	3,00	49	87,5	87,5	100,0

	Total	56	100,0	100,0	

Hi-Res Chart # 8:Histogram of iv_5

Mean	2,821	Std err	,068	Median	3,000
Mode	3,000	Std dev	,508	Variance	,258
Range	2,000	Minimum	1,000	Maximum	3,000

Valid cases 56 Missing cases 0

N_10_1 változó

Value	Label	Value	Frequency	Percent	Valid Percent	Cum Percent
1129296		1	1,8	1,8	1,8	1,8
1311618		1	1,8	1,8	1,8	3,6
1337328		1	1,8	1,8	1,8	5,4
1406264		1	1,8	1,8	1,8	7,1
1495028		1	1,8	1,8	1,8	8,9
1937167		1	1,8	1,8	1,8	10,7
2178661		1	1,8	1,8	1,8	12,5
2483289		1	1,8	1,8	1,8	14,3
2768281		1	1,8	1,8	1,8	16,1
2955584		1	1,8	1,8	1,8	17,9
2964789		1	1,8	1,8	1,8	19,6
3615815		1	1,8	1,8	1,8	21,4
3716117		1	1,8	1,8	1,8	23,2
4098304		1	1,8	1,8	1,8	25,0
4363460		1	1,8	1,8	1,8	26,8
4717208		1	1,8	1,8	1,8	28,6
4826314		1	1,8	1,8	1,8	30,4
4858017		1	1,8	1,8	1,8	32,1
4867835		1	1,8	1,8	1,8	33,9
4971322		1	1,8	1,8	1,8	35,7
5069692		1	1,8	1,8	1,8	37,5
5410233		1	1,8	1,8	1,8	39,3
5822813		1	1,8	1,8	1,8	41,1
5829788		1	1,8	1,8	1,8	42,9
6198014		1	1,8	1,8	1,8	44,6
6428469		1	1,8	1,8	1,8	46,4
6555511		1	1,8	1,8	1,8	48,2
7006501		1	1,8	1,8	1,8	50,0
8485948		1	1,8	1,8	1,8	51,8
8622221		1	1,8	1,8	1,8	53,6
8880017		1	1,8	1,8	1,8	55,4
9471426		1	1,8	1,8	1,8	57,1
9568073		1	1,8	1,8	1,8	58,9
9632641		1	1,8	1,8	1,8	60,7
10250317		1	1,8	1,8	1,8	62,5

11352673	1	1,8	1,8	64,3
11393310	1	1,8	1,8	66,1
11547223	1	1,8	1,8	67,9
11793664	1	1,8	1,8	69,6
13496236	1	1,8	1,8	71,4
13558370	1	1,8	1,8	73,2
14146874	1	1,8	1,8	75,0
14154149	1	1,8	1,8	76,8
14795402	1	1,8	1,8	78,6
16120442	1	1,8	1,8	80,4
16906370	1	1,8	1,8	82,1
17043909	1	1,8	1,8	83,9
17307445	1	1,8	1,8	85,7
17394513	1	1,8	1,8	87,5
17445742	1	1,8	1,8	89,3
17481521	1	1,8	1,8	91,1
17738491	1	1,8	1,8	92,9
17936675	1	1,8	1,8	94,6
18844808	1	1,8	1,8	96,4
19365505	1	1,8	1,8	98,2
19649701	1	1,8	1,8	100,0

Total	56	100,0	100,0	

Hi-Res Chart # 9:Histogram of n_10_1

Mean 9012614,02 Std err 784751,500 Median 7746224,56
Mode 1129296,47 Std dev 5872542,49 Variance 3,449E+13
Range 18520404,3 Minimum 1129296,47 Maximum 19649700,8

* Multiple modes exist. The smallest value is shown.

Valid cases 56 Missing cases 0

N_10_2 változó

Value	Label	Value	Frequency	Percent	Valid Percent	Cum Percent
443136		1	1,8	1,8	1,8	1,8
484605		1	1,8	1,8	3,6	3,6
590196		1	1,8	1,8	5,4	5,4
675998		1	1,8	1,8	7,1	7,1
1035745		1	1,8	1,8	8,9	8,9
1044526		1	1,8	1,8	10,7	10,7
1086882		1	1,8	1,8	12,5	12,5
1124292		1	1,8	1,8	14,3	14,3
1407095		1	1,8	1,8	16,1	16,1
1475020		1	1,8	1,8	17,9	17,9
1528584		1	1,8	1,8	19,6	19,6
1566646		1	1,8	1,8	21,4	21,4
1645842		1	1,8	1,8	23,2	23,2
1676525		1	1,8	1,8	25,0	25,0
1715158		1	1,8	1,8	26,8	26,8
1761884		1	1,8	1,8	28,6	28,6
1815458		1	1,8	1,8	30,4	30,4
1883494		1	1,8	1,8	32,1	32,1
1917209		1	1,8	1,8	33,9	33,9
1940365		1	1,8	1,8	35,7	35,7
2361064		1	1,8	1,8	37,5	37,5
2657066		1	1,8	1,8	39,3	39,3
2793236		1	1,8	1,8	41,1	41,1
2863721		1	1,8	1,8	42,9	42,9
3086159		1	1,8	1,8	44,6	44,6
3103967		1	1,8	1,8	46,4	46,4
3253732		1	1,8	1,8	48,2	48,2
3270811		1	1,8	1,8	50,0	50,0
3402032		1	1,8	1,8	51,8	51,8
3423235		1	1,8	1,8	53,6	53,6
3447204		1	1,8	1,8	55,4	55,4
3569403		1	1,8	1,8	57,1	57,1
3582428		1	1,8	1,8	58,9	58,9
3740291		1	1,8	1,8	60,7	60,7
3800519		1	1,8	1,8	62,5	62,5

4080931	1	1,8	1,8	64,3
4560796	1	1,8	1,8	66,1
4644947	1	1,8	1,8	67,9
4732022	1	1,8	1,8	69,6
4824823	1	1,8	1,8	71,4
4973378	1	1,8	1,8	73,2
4987512	1	1,8	1,8	75,0
5100748	1	1,8	1,8	76,8
5115365	1	1,8	1,8	78,6
5198791	1	1,8	1,8	80,4
5787925	1	1,8	1,8	82,1
6682829	1	1,8	1,8	83,9
7593006	1	1,8	1,8	85,7
8162266	1	1,8	1,8	87,5
8296556	1	1,8	1,8	89,3
8523247	1	1,8	1,8	91,1
9285579	1	1,8	1,8	92,9
9737022	1	1,8	1,8	94,6
9991500	1	1,8	1,8	96,4
11681251	1	1,8	1,8	98,2
11962106	1	1,8	1,8	100,0

Total	56	100,0	100,0	

Hi-Res Chart # 10:Histogram of n_10_2

Mean 3948145,13 Std err 388065,132 Median 3336421,49
Mode 443135,864 Std dev 2904013,54 Variance 8,433E+12
Range 11518969,7 Minimum 443135,864 Maximum 11962105,6

* Multiple modes exist. The smallest value is shown.

Valid cases 56 Missing cases 0

N_10_3 változó

Value	Label Value	Frequency	Percent	Valid Percent	Cum Percent
1259807		1	1,8	1,8	1,8
1995535		1	1,8	1,8	3,6
2693046		1	1,8	1,8	5,4
3010681		1	1,8	1,8	7,1
3271502		1	1,8	1,8	8,9
4654084		1	1,8	1,8	10,7
4966326		1	1,8	1,8	12,5
5560387		1	1,8	1,8	14,3
6219652		1	1,8	1,8	16,1
6720446		1	1,8	1,8	17,9
6817342		1	1,8	1,8	19,6
7703800		1	1,8	1,8	21,4
8034771		1	1,8	1,8	23,2
8752752		1	1,8	1,8	25,0
8791733		1	1,8	1,8	26,8
10707681		1	1,8	1,8	28,6
10778705		1	1,8	1,8	30,4
11273113		1	1,8	1,8	32,1
11876964		1	1,8	1,8	33,9
13376862		1	1,8	1,8	35,7
13897119		1	1,8	1,8	37,5
14297926		1	1,8	1,8	39,3
15712951		1	1,8	1,8	41,1
17912936		1	1,8	1,8	42,9
18493430		1	1,8	1,8	44,6
20305942		1	1,8	1,8	46,4
23249401		1	1,8	1,8	48,2
24774986		1	1,8	1,8	50,0
25332379		1	1,8	1,8	51,8
26004768		1	1,8	1,8	53,6
26088948		1	1,8	1,8	55,4
26509252		1	1,8	1,8	57,1
27073330		1	1,8	1,8	58,9
28019429		1	1,8	1,8	60,7
31503338		1	1,8	1,8	62,5

32426975	1	1,8	1,8	64,3
33683343	1	1,8	1,8	66,1
34010478	1	1,8	1,8	67,9
35021879	1	1,8	1,8	69,6
35453713	1	1,8	1,8	71,4
35848119	1	1,8	1,8	73,2
37626336	1	1,8	1,8	75,0
38578105	1	1,8	1,8	76,8
40619233	1	1,8	1,8	78,6
41888658	1	1,8	1,8	80,4
41951061	1	1,8	1,8	82,1
48921707	1	1,8	1,8	83,9
49857299	1	1,8	1,8	85,7
51942298	1	1,8	1,8	87,5
53226112	1	1,8	1,8	89,3
53886803	1	1,8	1,8	91,1
65490720	1	1,8	1,8	92,9
76732438	1	1,8	1,8	94,6
84522140	1	1,8	1,8	96,4
84670673	1	1,8	1,8	98,2
95121380	1	1,8	1,8	100,0

Total	56	100,0	100,0	

Hi-Res Chart # 11:Histogram of n_10_3

Mean 27662871,3 Std err 3039804,77 Median 25053682,7
Mode 1259807,06 Std dev 22747816,0 Variance 5,175E+14
Range 93861572,8 Minimum 1259807,06 Maximum 95121379,9

* Multiple modes exist. The smallest value is shown.

Valid cases 56 Missing cases 0

N_10_4 változó

Value	Label Value	Frequency	Percent	Valid Percent	Cum Percent
180		1	1,8	1,8	1,8
200		1	1,8	1,8	3,6
214		1	1,8	1,8	5,4
220		1	1,8	1,8	7,1
225		1	1,8	1,8	8,9
231		1	1,8	1,8	10,7
243		1	1,8	1,8	12,5
244		1	1,8	1,8	14,3
257		1	1,8	1,8	16,1
263		1	1,8	1,8	17,9
299		1	1,8	1,8	19,6
311		1	1,8	1,8	21,4
341		1	1,8	1,8	23,2
348		1	1,8	1,8	25,0
351		1	1,8	1,8	26,8
416		1	1,8	1,8	28,6
418		1	1,8	1,8	30,4
421		1	1,8	1,8	32,1
460		1	1,8	1,8	33,9
474		1	1,8	1,8	35,7
588		1	1,8	1,8	37,5
625		1	1,8	1,8	39,3
654		1	1,8	1,8	41,1
678		1	1,8	1,8	42,9
680		1	1,8	1,8	44,6
774		1	1,8	1,8	46,4
858		1	1,8	1,8	48,2
1050		1	1,8	1,8	50,0
1054		1	1,8	1,8	51,8
1198		1	1,8	1,8	53,6
1234		1	1,8	1,8	55,4
1274		1	1,8	1,8	57,1
1303		1	1,8	1,8	58,9
1346		1	1,8	1,8	60,7
1561		1	1,8	1,8	62,5

1709	1	1,8	1,8	64,3
1839	1	1,8	1,8	66,1
2013	1	1,8	1,8	67,9
2148	1	1,8	1,8	69,6
2265	1	1,8	1,8	71,4
2326	1	1,8	1,8	73,2
2427	1	1,8	1,8	75,0
2487	1	1,8	1,8	76,8
2635	1	1,8	1,8	78,6
2641	1	1,8	1,8	80,4
2655	1	1,8	1,8	82,1
2692	1	1,8	1,8	83,9
2859	1	1,8	1,8	85,7
2983	1	1,8	1,8	87,5
2989	1	1,8	1,8	89,3
3326	1	1,8	1,8	91,1
4278	1	1,8	1,8	92,9
4796	1	1,8	1,8	94,6
5286	1	1,8	1,8	96,4
5347	1	1,8	1,8	98,2
5780	1	1,8	1,8	100,0

Total	56	100,0	100,0	

Hi-Res Chart # 12:Histogram of n_10_4

Mean	1544,240	Std err	196,369	Median	1051,914
Mode	179,920	Std dev	1469,488	Variance	2159395,97
Range	5599,614	Minimum	179,920	Maximum	5779,534

* Multiple modes exist. The smallest value is shown.

Valid cases 56 Missing cases 0

V_7 változó

Value Label	Value	Frequency	Percent	Valid Percent	Cum Percent
	1,00	2	3,6	3,6	3,6
	2,00	54	96,4	96,4	100,0
		-----	-----	-----	
	Total	56	100,0	100,0	

Hi-Res Chart # 13:Histogram of v_7

Mean	1,964	Std err	,025	Median	2,000
Mode	2,000	Std dev	,187	Variance	,035
Range	1,000	Minimum	1,000	Maximum	2,000

Valid cases 56 Missing cases 0

Positional index

Variable	Page	Variable	Page	Variable	Page	Variable	Page
----------	------	----------	------	----------	------	----------	------

I_1	2	III_3	4	V_7	15	N_10_4	13
I_2	3	III_4	5	N_10_1	7		
II_8	3	III_6	5	N_10_2	9		
II_9	4	IV_5	6	N_10_3	11		

Alphabetic index

Variable	Page	Variable	Page	Variable	Page	Variable	Page
----------	------	----------	------	----------	------	----------	------

I_1	2	III_3	4	N_10_1	7	V_7	15
I_2	3	III_4	5	N_10_2	9		
II_8	3	III_6	5	N_10_3	11		
II_9	4	IV_5	6	N_10_4	13		

10.5. Faktoranalízis értékei és ábrázlása a kérdőív alapján meghatározott hipotéziseket értékelő változókra

Analysis number 1 Listwise deletion of cases with missing values

	Mean	Std Dev	Label
I_1	2,08929	,57293	
I_2	1,98214	,55567	
II_8	1,69643	,46396	
II_9	1,67857	,47125	
III_3	2,96429	,18726	
III_4	2,91071	,39436	
III_6	1,92857	,25987	
IV_5	2,82143	,50837	
V_7	1,96429	,18726	

Number of Cases = 56

Correlation Matrix:

	I_1	I_2	II_8	II_9	III_3	III_4	III_6	IV_5	V_7
I_1	1,00000								
I_2	,11932	1,00000							
II_8	,03542	,11964	1,00000						
II_9	-,09380	,04712	-,03861	1,00000					
III_3	-,30868	-,35572	,08222	-,13245	1,00000				
III_4	-,20549	-,33930	,04791	-,15723	,94088	1,00000			
III_6	,04361	,11692	,11849	,10605	-,05338	-,06336	1,00000		
IV_5	,05574	,05287	-,00275	-,01626	-,06821	,00972	,31457	1,00000	
V_7	-,13921	,16850	,08222	,07359	,48148	,44846	-,05338	-,06821	1,00000

Determinant of Correlation Matrix = ,0379909

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy = ,53992

Bartlett Test of Sphericity = 167,33591, Significance = ,00000

Extraction 1 for analysis 1, Principal Components Analysis (PC)

Initial Statistics:

Variable	Communality *	Factor	Eigenvalue	Pct of Var	Cum Pct
I_1	1,00000 *	1	2,52713	28,1	28,1
I_2	1,00000 *	2	1,38265	15,4	43,4
II_8	1,00000 *	3	1,21278	13,5	56,9
II_9	1,00000 *	4	1,12293	12,5	69,4
III_3	1,00000 *	5	,90451	10,1	79,4
III_4	1,00000 *	6	,80110	8,9	88,3
III_6	1,00000 *	7	,63983	7,1	95,5
IV_5	1,00000 *	8	,36143	4,0	99,5
V_7	1,00000 *	9	,04765	,5	100,0

Hi-Res Chart # 1:Factor scree plot

PC extracted 4 factors.

Factor Matrix:

	Factor 1	Factor 2	Factor 3	Factor 4
I_1	-,40310	,04448	-,12222	,53553
I_2	-,41588	,44088	,56145	,18805
II_8	,06106	,44850	,19841	,44358
II_9	-,15145	,16148	,35109	-,73796
III_3	,96118	,09253	-,07336	,02449
III_4	,93128	,10601	-,13965	,07478
III_6	-,16715	,70798	-,32886	-,19769
IV_5	-,12472	,56370	-,55893	-,11619
V_7	,57479	,34680	,52398	,02525

Final Statistics:

Variable	Communality *	Factor	Eigenvalue	Pct of Var	Cum Pct
I_1	,46620 *	1	2,52713	28,1	28,1
I_2	,71792 *	2	1,38265	15,4	43,4
II_8	,44101 *	3	1,21278	13,5	56,9
II_9	,71687 *	4	1,12293	12,5	69,4
III_3	,93841 *				
III_4	,90361 *				
III_6	,67641 *				
IV_5	,65922 *				
V_7	,72584 *				

VARIMAX rotation 1 for extraction 1 in analysis 1 - Kaiser Normalization.

VARIMAX converged in 5 iterations.

Rotated Factor Matrix:

	Factor 1	Factor 2	Factor 3	Factor 4
I_1	-,36460	,05972	,18755	-,54270
I_2	-,36864	,01793	,75522	,10647
II_8	,13290	,12240	,58453	-,25825
II_9	-,17107	,07942	,05341	,82368
III_3	,96690	-,03103	-,05035	-,00473
III_4	,94512	,01359	-,06415	-,07784
III_6	-,04419	,79882	,15557	,11019
IV_5	-,00815	,80613	-,05906	-,07629
V_7	,59007	-,14309	,53587	,26462

Factor Transformation Matrix:

	Factor 1	Factor 2	Factor 3	Factor 4
Factor 1	,98586	-,14624	-,07156	,03962
Factor 2	,15307	,75739	,62439	,11433
Factor 3	-,05834	-,60434	,66881	,42903
Factor 4	,03522	-,19939	,39713	-,89515

Factor Score Coefficient Matrix:

	Factor 1	Factor 2	Factor 3	Factor 4
I_1	-,12965	,01350	,15350	-,47278
I_2	-,13454	-,04760	,58700	,07865
II_8	,07785	,06451	,46710	-,24537
II_9	-,08124	,05331	,00984	,72345
III_3	,38951	,02727	-,01723	-,02275
III_4	,38410	,06049	-,02906	-,08565
III_6	,02279	,59647	,07318	,09717
IV_5	,03700	,61515	-,09123	-,06045
V_7	,23821	-,10888	,43822	,20292

Covariance Matrix for Estimated Regression Factor Scores:

	Factor 1	Factor 2	Factor 3	Factor 4
Factor 1	1,00000			
Factor 2	,00000	1,00000		
Factor 3	,00000	,00000	1,00000	
Factor 4	,00000	,00000	,00000	1,00000

10.6. Klaszteranalízis eredménye a faktoranalízis során meghatározott faktorok alapján

Initial Cluster Centers.

Cluster	FAC1_1	FAC2_1	FAC3_1	FAC4_1
1	-,6203	1,0071	-3,0484	-2,3308
2	-4,5012	-,1471	2,9892	,4433

Convergence achieved due to no or small distance change.

The maximum distance by which any center has changed is ,0674

Current iteration is 4

Minimum distance between initial centers is 7,7809

Iteration	Change in Cluster Centers	
	1	2
1	3,9683	1,8797
2	,0722	,6266
3	,0013	,2089
4	,0000	,0696

Case listing of Cluster membership.

C_G	Cluster	Distance
1,00	1	,736
2,00	1	,736
3,00	1	,736
4,00	1	1,638
5,00	1	1,196
6,00	1	,894
7,00	1	1,196
8,00	1	,699
9,00	1	1,161
10,00	1	,840
11,00	1	,963

12,00	1	1,656
13,00	1	4,042
14,00	1	2,022
15,00	1	1,196
16,00	1	4,603
17,00	1	1,196
18,00	1	,736
19,00	1	2,483
20,00	1	1,854
21,00	1	3,297
22,00	1	1,564
23,00	1	1,564
24,00	1	1,483
25,00	1	2,212
26,00	1	1,638
27,00	1	,999
28,00	1	1,334
29,00	1	1,232
30,00	1	,736
31,00	1	,894
32,00	1	,736
33,00	1	2,201
34,00	1	2,261
35,00	1	,699
36,00	2	2,785
37,00	1	1,897
38,00	1	,736
39,00	1	,736
40,00	1	2,029
41,00	1	1,363
42,00	1	1,599
43,00	1	1,232
44,00	1	,736
45,00	1	,736
46,00	1	1,232
47,00	2	2,854
48,00	1	3,024
49,00	1	2,062
50,00	1	1,363
51,00	1	1,731

52,00	1	1,731
53,00	1	,736
54,00	1	,915
55,00	1	1,035
56,00	1	,699

Final Cluster Centers.

Cluster	FAC1_1	FAC2_1	FAC3_1	FAC4_1
1	,1844	-,0059	-,0096	-,0009
2	-4,9791	,1598	,2593	,0244

Distances between Final Cluster Centers.

Cluster	1	2
1	,0000	
2	5,1732	,0000

Analysis of Variance.

Variable	Cluster MS	DF	Error MS	DF	F	Prob
FAC1_1	51,4189	1	,066	54,0	775,3484	,000
FAC2_1	,0530	1	1,017	54,0	,0520	,820
FAC3_1	,1394	1	1,015	54,0	,1373	,712
FAC4_1	,0012	1	1,018	54,0	,0012	,972

Number of Cases in each Cluster.

Cluster	unweighted cases	weighted cases
1	54,0	54,0
2	2,0	2,0
Missing	0	
Valid cases	56,0	56,0

Variables Saved into Working File.

QCL_1 (Cluster Number) QCL_2 (Distance)

Initial Cluster Centers.

Cluster	FAC1_1	FAC2_1	FAC3_1	FAC4_1
1	-,6203	1,0071	-3,0484	-2,3308
2	-4,5012	-,1471	2,9892	,4433
3	,0087	-4,5144	-,5813	-,7129

Convergence achieved due to no or small distance change.

The maximum distance by which any center has changed is ,0674

Current iteration is 4

Minimum distance between initial centers is 6,2918

Iteration	Change in Cluster Centers		
	1	2	3
1	3,9146	1,8797	1,7945
2	,0799	,6266	,2564
3	,0016	,2089	,0366
4	,0000	,0696	,0052

Case listing of Cluster membership.

C_G	Cluster	Distance
1,00	1	,570
2,00	1	,570
3,00	1	,570
4,00	1	1,617
5,00	1	1,140
6,00	1	,897
7,00	1	1,140
8,00	1	,531
9,00	1	1,384
10,00	1	,765
11,00	1	,822
12,00	1	1,609
13,00	1	3,996
14,00	1	1,984
15,00	1	1,140
16,00	3	2,093
17,00	1	1,140
18,00	1	,570
19,00	1	2,478
20,00	1	1,798
21,00	3	1,553
22,00	1	1,527
23,00	1	1,527
24,00	1	1,435
25,00	3	1,263
26,00	1	1,617
27,00	1	,878
28,00	1	1,590
29,00	1	1,199
30,00	1	,570
31,00	1	,897
32,00	1	,570
33,00	3	1,311
34,00	3	1,274
35,00	1	,531

36,00	2	2,785
37,00	1	1,890
38,00	1	,570
39,00	1	,570
40,00	1	2,179
41,00	1	1,272
42,00	1	1,555
43,00	1	1,199
44,00	1	,570
45,00	1	,570
46,00	1	1,199
47,00	2	2,854
48,00	3	2,256
49,00	1	2,048
50,00	1	1,272
51,00	1	1,717
52,00	1	1,717
53,00	1	,570
54,00	1	,800
55,00	1	,993
56,00	1	,531

Final Cluster Centers.

Cluster	FAC1_1	FAC2_1	FAC3_1	FAC4_1
1	,1952	,3127	-,0004	,0212
2	-4,9791	,1598	,2593	,0244
3	,0981	-2,5546	-,0833	-,1776

Distances between Final Cluster Centers.

Cluster	1	2	3
1	,0000		
2	5,1830	,0000	
3	2,8770	5,7710	,0000

Analysis of Variance.

Variable	Cluster MS	DF	Error MS	DF	F	Prob
FAC1_1	25,7346	2	,066	53,0	386,2846	,000
FAC2_1	21,9504	2	,209	53,0	104,8165	,000
FAC3_1	,0880	2	1,034	53,0	,0851	,919
FAC4_1	,1060	2	1,033	53,0	,1025	,903

Number of Cases in each Cluster.

Cluster	unweighted cases	weighted cases
1	48,0	48,0
2	2,0	2,0
3	6,0	6,0
Missing	0	
Valid cases	56,0	56,0

Variables Saved into Working File.

QCL_3 (Cluster Number) QCL_4 (Distance)

10.7. Klaszteranalízis eredménye a vállalkozások nagyságrendi mutatói alapján

Initial Cluster Centers.

Cluster	N_10_1	N_10_2	N_10_3	N_10_4
1	17445742,4903	7593006,0357	95121379,8547	5285,7411
2	1129296,4732	443135,8642	1259807,0608	179,9198

Convergence achieved due to no or small distance change.

The maximum distance by which any center has changed is 281526,2800

Current iteration is 4

Minimum distance between initial centers is

Iteration	Change in Cluster Centers	
	1	2
1	15789678	21460355
2	15811820	3229897
3	4234873	1153595
4	282324,9	26827,79

Case listing of Cluster membership.

C_G	Cluster	Distance
1,00	2	7792173,261
2,00	2	13549727,552
3,00	2	19389036,929
4,00	2	2557624,875
5,00	1	8465912,230
6,00	2	11016655,738
7,00	2	6418262,016
8,00	1	6511797,703
9,00	1	7126659,370
10,00	2	18116352,109
11,00	1	25508953,633

12,00	1	9811540,682
13,00	2	14584321,829
14,00	2	10553990,973
15,00	2	2561827,645
16,00	2	10774356,552
17,00	1	5877405,032
18,00	1	36106243,747
19,00	2	11565590,820
20,00	2	3950491,062
21,00	1	18181190,657
22,00	2	17059057,511
23,00	2	18909798,543
24,00	2	9983135,796
25,00	2	4916463,743
26,00	2	12351170,654
27,00	1	17439195,031
28,00	2	16170824,944
29,00	2	21376533,966
30,00	2	15240408,012
31,00	2	9967226,563
32,00	2	3938359,666
33,00	2	8279446,929
34,00	2	9284082,598
35,00	2	6436877,259
36,00	2	15555093,910
37,00	2	7631761,408
38,00	2	15130638,660
39,00	2	19238725,411
40,00	1	17879969,556
41,00	2	17908352,201
42,00	2	13454863,211
43,00	2	19809948,523
44,00	2	7179364,776
45,00	1	11053750,983
46,00	2	9430351,250
47,00	2	2744981,271
48,00	2	11427919,690
49,00	1	21881741,671
50,00	2	5659296,681
51,00	2	15293508,853

52,00	2	5863852,413
53,00	2	12721244,543
54,00	1	25633615,440
55,00	1	18781056,737
56,00	2	9029153,506

Final Cluster Centers.

Cluster	N_10_1	N_10_2	N_10_3	N_10_4
1	15799405,8639	7685974,8635	59032632,7300	3181,9941
2	6750350,0679	2702201,8854	17206284,2194	998,3215

Distances between Final Cluster Centers.

Cluster	1	2
1	,0000	
2	43083254,7330	,0000

Analysis of Variance.

Variable	Cluster MS	DF	Error MS	DF	F	Prob
N_10_1	859796813388891,0	1	19203235711321,5	54,0	44,7735	,000
N_10_2	260798927516133,6	1	3759856981257,84	54,0	69,3641	,000
N_10_3	18369156012130630	1	186876226191649,	54,0	98,2958	,000
N_10_4	50068473,5601	1	1272190,828	54,0	39,3561	,000

Number of Cases in each Cluster.

Cluster	unweighted cases	weighted cases
1	14,0	14,0
2	42,0	42,0
Missing	0	
Valid cases	56,0	56,0

Variables Saved into Working File.

QCL_1 (Cluster Number) QCL_2 (Distance)

10.8. Alapvető statisztikai vizsgálatok a klaszteranalízis során meghatározott csoportokba tartozó vállalkozásokra

10.8.1. Kiinduló adatállományok

10.8.1.1. Kiinduló adatállomány az A. csoportba tartozó vállalkozásora

Cég	I/1	I/2	II/8	II/9	III/3	III/4	III/6	IV/5	V/7	N/10/1	N/10/2	N/10/3	N/10/4
5	2	2	1	2	3	3	2	3	2	17 481 521	11 962 106	51 942 298	3 326
8	2,5	2	2	2	3	3	2	3	2	17 307 445	5 198 791	53 226 112	1 198
9	3	2	2	2	3	3	2	2	2	14 146 874	5 115 365	65 490 720	5 780
11	2	1	2	2	3	3	2	3	2	14 795 402	6 682 829	84 522 140	2 655
12	2,5	1	1	2	3	3	2	3	2	13 558 370	5 100 748	49 857 299	2 983
17	2	2	1	2	3	3	2	3	2	17 394 513	9 991 500	53 886 803	2 641
18	2	2	2	2	3	3	2	3	2	17 445 742	7 593 006	95 121 380	5 286
21	1	1	2	2	3	3	1	2	2	10 250 317	4 987 512	41 951 061	1 054
27	1,5	2	2	2	3	3	2	3	2	13 496 236	9 737 022	41 888 658	654
40	1	2	2	2	3	2	2	2	2	17 936 675	9 285 579	76 732 438	4 796
45	2	2	2	2	3	3	2	3	2	14 154 149	3 582 428	48 921 707	4 278
49	3	2	2	1	3	3	2	3	2	17 738 491	11 681 251	37 626 336	2 989
54	3	2	2	2	3	3	2	3	2	16 120 442	8 523 247	84 670 673	5 347
55	2,5	3	1	2	3	3	2	3	2	19 365 505	8 162 266	40 619 233	1 561

10.8.1.2. Kiinduló adatállomány a B. csoportba tartozó vállalkozásora

Cég	I/1	I/2	II/8	II/9	III/3	III/4	III/6	IV/5	V/7	N/10/1	N/10/2	N/10/3	N/10/4
1	2	2	2	2	3	3	2	3	2	5 069 692	1 917 209	24 774 986	341
2	2	2	2	2	3	3	2	3	2	1 337 328	590 196	4 966 326	351
3	2	2	2	2	3	3	2	3	2	19 649 701	4 973 378	31 503 338	2 326
4	2,5	2	2	1	3	3	2	3	2	4 717 208	3 569 403	18 493 430	1 839
6	2	2	1	1	3	3	2	3	2	4 971 322	1 566 646	28 019 429	2 635
7	2	2	1	2	3	3	2	3	2	8 880 017	3 086 159	23 249 401	2 148
10	2,5	2	1	2	3	3	2	3	2	11 793 664	8 296 556	33 683 343	2 427
13	2	1	2	1	3	3	2	3	1	2 955 584	675 998	3 271 502	311
14	1	2	1	2	3	3	2	3	2	6 198 014	1 645 842	6 720 446	474
15	2	2	1	2	3	3	2	3	2	4 867 835	1 815 458	15 712 951	220
16	2	2	1	1	3	3	1	1	2	1 937 167	1 086 882	7 703 800	243
19	3	3	2	1	3	3	2	3	2	2 178 661	484 605	6 817 342	225
20	1	3	2	2	3	3	2	3	2	4 363 460	3 253 732	20 305 942	1 234
22	2	1	2	1	3	3	2	3	2	1 129 296	443 136	1 259 807	180
23	2	1	2	1	3	3	2	3	2	11 352 673	4 560 796	35 453 713	2 265
24	3	1	1	2	3	3	2	3	2	5 410 233	3 423 235	27 073 330	2 692
25	3	2	2	2	3	3	2	1	2	2 964 789	1 528 584	14 297 926	418
26	2,5	2	2	1	3	3	2	3	2	2 768 281	1 676 525	5 560 387	263
28	1	2	1	1	3	3	2	2	2	1 495 028	1 124 292	1 995 535	200
29	2	2	2	1	3	3	2	3	2	7 006 501	3 103 967	38 578 105	348
30	2	2	2	2	3	3	2	3	2	6 555 511	1 940 365	32 426 975	2 013
31	2	2	1	1	3	3	2	3	2	9 632 641	4 824 823	26 509 252	678
32	2	2	2	2	3	3	2	3	2	4 858 017	1 715 158	13 897 119	1 303
33	2	2	2	2	3	3	2	1	2	5 829 788	1 407 095	25 332 379	1 709
34	2	2	1	2	3	3	1	3	2	5 822 813	3 800 519	8 034 771	214
35	2,5	2	2	2	3	3	2	3	2	6 428 469	2 793 236	10 778 705	1 050
36	3	4	2	2	2	1	2	3	2	1 406 264	1 044 526	2 693 046	244
37	2	1	1	1	3	3	2	3	2	11 547 223	2 863 721	11 273 113	257
38	2	2	2	2	3	3	2	3	2	18 844 808	4 644 947	26 088 948	460
39	2	2	2	2	3	3	2	3	2	11 393 310	3 740 291	35 848 119	2 487
41	1	2	2	2	3	3	2	3	2	8 485 948	3 270 811	35 021 879	625
42	1,5	2	1	2	3	3	2	3	2	16 906 370	3 402 032	26 004 768	858
43	2	2	2	1	3	3	2	3	2	17 043 909	4 732 022	34 010 478	2 859
44	2	2	2	2	3	3	2	3	2	9 471 426	4 080 931	10 707 681	416
46	2	2	2	1	3	3	2	3	2	9 568 073	5 787 925	8 752 752	774

47	3	2	1	2	2	1	2	3	1	4 098 304	2 657 066	17 912 936	1 346
48	3	2	2	1	3	3	1	3	2	3 716 117	1 883 494	6 219 652	588
50	1	2	2	2	3	3	2	3	2	8 622 221	2 361 064	11 876 964	421
51	2	3	2	1	3	3	2	3	2	1 311 618	1 035 745	3 010 681	299
52	2	3	2	1	3	3	2	3	2	2 483 289	1 475 020	13 376 862	1 274
53	2	2	2	2	3	3	2	3	2	4 826 314	3 447 204	4 654 084	231

10.8.2. Alapvető statisztikai vizsgálatok eredménye és ábrázolása az A. csoportba tartozó vállalkozásokra

Data written to the working file.

20 variables and 16383 cases written.

Variable: C_G Type: Number Format: DOT8.2
Variable: I_1 Type: Number Format: DOT8.2
Variable: I_2 Type: Number Format: DOT8.2
Variable: II_8 Type: Number Format: DOT8.2
Variable: II_9 Type: Number Format: DOT8.2
Variable: III_3 Type: Number Format: DOT8.2
Variable: III_4 Type: Number Format: DOT8.2
Variable: III_6 Type: Number Format: DOT8.2
Variable: IV_5 Type: Number Format: DOT8.2
Variable: V_7 Type: Number Format: DOT8.2
Variable: N_10_1 Type: Number Format: DOT13
Variable: N_10_2 Type: Number Format: DOT13
Variable: N_10_3 Type: Number Format: DOT13
Variable: N_10_4 Type: Number Format: DOT9
Variable: FAC1_1 Type: Number Format: DOT8.2
Variable: FAC2_1 Type: Number Format: DOT8.2
Variable: FAC3_1 Type: Number Format: DOT8.2
Variable: FAC4_1 Type: Number Format: DOT8.2
Variable: QCL_1 Type: Number Format: DOT8.2
Variable: QCL_2 Type: Number Format: DOT13.2

I_1 változó

Value	Label	Value	Frequency	Percent	Valid Percent	Cum Percent
1,00		2	,0	14,3	14,3	
1,50		1	,0	7,1	21,4	
2,00		5	,0	35,7	57,1	
2,50		3	,0	21,4	78,6	
3,00		3	,0	21,4	100,0	
.		16369	99,9	Missing		

Total		16383	100,0	100,0		

Hi-Res Chart # 1:Histogram of i_1

Mean	2,143	Std err	,177	Median	2,000
Mode	2,000	Std dev	,663	Variance	,440
Range	2,000	Minimum	1,000	Maximum	3,000

Valid cases 14 Missing cases 16369

I_2 változó

Value Label	Value	Frequency	Percent	Valid Percent	Cum Percent
	1,00	3	,0	21,4	21,4
	2,00	10	,1	71,4	92,9
	3,00	1	,0	7,1	100,0
	,	16369	99,9	Missing	

	Total	16383	100,0	100,0	

Hi-Res Chart # 2:Histogram of i_2

Mean	1,857	Std err	,143	Median	2,000
Mode	2,000	Std dev	,535	Variance	,286
Range	2,000	Minimum	1,000	Maximum	3,000

Valid cases 14 Missing cases 16369

ii_8 változó

Value	Label	Value	Frequency	Percent	Valid Percent	Cum Percent
1,00		4	,0	28,6	28,6	
2,00		10	,1	71,4	100,0	
,		16369	99,9	Missing		

Total		16383	100,0	100,0		

Hi-Res Chart # 3:Histogram of ii_8

Mean	1,714	Std err	,125	Median	2,000
Mode	2,000	Std dev	,469	Variance	,220
Range	1,000	Minimum	1,000	Maximum	2,000

Valid cases 14 Missing cases 16369

II_9 változó

Value Label	Value	Frequency	Percent	Valid Percent	Cum Percent
	1,00	1	,0	7,1	7,1
	2,00	13	,1	92,9	100,0
	,	16369	99,9	Missing	

	Total	16383	100,0	100,0	

Hi-Res Chart # 4:Histogram of ii_9

Mean	1,929	Std err	,071	Median	2,000
Mode	2,000	Std dev	,267	Variance	,071
Range	1,000	Minimum	1,000	Maximum	2,000

Valid cases 14 Missing cases 16369

III_3 változó

Value Label Value	Frequency	Percent	Valid Percent	Cum Percent
3,00	14	,1	100,0	100,0
,	16369	99,9	Missing	

Total	16383	100,0	100,0	

Hi-Res Chart # 5:Histogram of iii_3

Mean	3,000	Std err	,000	Mode	3,000
Std dev	,000	Variance	,000	Range	,000
Minimum	3,000	Maximum	3,000		

Valid cases 14 Missing cases 16369

III_4 változó

Value Label	Value	Frequency	Percent	Valid Percent	Cum Percent
	2,00	1	,0	7,1	7,1
	3,00	13	,1	92,9	100,0
	,	16369	99,9	Missing	

	Total	16383	100,0	100,0	

Hi-Res Chart # 6:Histogram of iii_4

Mean	2,929	Std err	,071	Median	3,000
Mode	3,000	Std dev	,267	Variance	,071
Range	1,000	Minimum	2,000	Maximum	3,000

Valid cases 14 Missing cases 16369

III_6 változó

Value Label	Value	Frequency	Percent	Valid Percent	Cum Percent
	1,00	1	,0	7,1	7,1
	2,00	13	,1	92,9	100,0
	,	16369	99,9	Missing	

	Total	16383	100,0	100,0	

Hi-Res Chart # 7:Histogram of iii_6

Mean	1,929	Std err	,071	Median	2,000
Mode	2,000	Std dev	,267	Variance	,071
Range	1,000	Minimum	1,000	Maximum	2,000

Valid cases 14 Missing cases 16369

IV_5 változó

Value Label	Value	Frequency	Percent	Valid Percent	Cum Percent
	2,00	3	,0	21,4	21,4
	3,00	11	,1	78,6	100,0
	,	16369	99,9	Missing	

	Total	16383	100,0	100,0	

Hi-Res Chart # 8:Histogram of iv_5

Mean	2,786	Std err	,114	Median	3,000
Mode	3,000	Std dev	,426	Variance	,181
Range	1,000	Minimum	2,000	Maximum	3,000

Valid cases 14 Missing cases 16369

N_10_1 változó

Value	Label	Value	Frequency	Percent	Valid Percent	Cum Percent
10250317		1	,0	7,1	7,1	
13496236		1	,0	7,1	14,3	
13558370		1	,0	7,1	21,4	
14146874		1	,0	7,1	28,6	
14154149		1	,0	7,1	35,7	
14795402		1	,0	7,1	42,9	
16120442		1	,0	7,1	50,0	
17307445		1	,0	7,1	57,1	
17394513		1	,0	7,1	64,3	
17445742		1	,0	7,1	71,4	
17481521		1	,0	7,1	78,6	
17738491		1	,0	7,1	85,7	
17936675		1	,0	7,1	92,9	
19365505		1	,0	7,1	100,0	
		,	16369	99,9	Missing	
		-----	-----	-----		
Total		16383	100,0	100,0		

Hi-Res Chart # 9:Histogram of n_10_1

Mean 15799405,9 Std err 659135,125 Median 16713943,6
 Mode 10250317,1 Std dev 2466257,81 Variance 6,082E+12
 Range 9115188,24 Minimum 10250317,1 Maximum 19365505,4

* Multiple modes exist. The smallest value is shown.

Valid cases 14 Missing cases 16369

N_10_2 változó

Value	Label	Value	Frequency	Percent	Valid Percent	Cum Percent
3582428		1	,0	7,1	7,1	
4987512		1	,0	7,1	14,3	
5100748		1	,0	7,1	21,4	
5115365		1	,0	7,1	28,6	
5198791		1	,0	7,1	35,7	
6682829		1	,0	7,1	42,9	
7593006		1	,0	7,1	50,0	
8162266		1	,0	7,1	57,1	
8523247		1	,0	7,1	64,3	
9285579		1	,0	7,1	71,4	
9737022		1	,0	7,1	78,6	
9991500		1	,0	7,1	85,7	
11681251		1	,0	7,1	92,9	
11962106		1	,0	7,1	100,0	
		,	16369	99,9	Missing	
		-----	-----	-----		
Total		16383	100,0	100,0		

Hi-Res Chart # 10:Histogram of n_10_2

Mean 7685974,86 Std err 710477,430 Median 7877635,81
 Mode 3582428,04 Std dev 2658363,13 Variance 7,067E+12
 Range 8379677,53 Minimum 3582428,04 Maximum 11962105,6

* Multiple modes exist. The smallest value is shown.

Valid cases 14 Missing cases 16369

N_10_3 változó

Value Label Value	Frequency	Percent	Valid Percent	Cum Percent
37626336	1	,0	7,1	7,1
40619233	1	,0	7,1	14,3
41888658	1	,0	7,1	21,4
41951061	1	,0	7,1	28,6
48921707	1	,0	7,1	35,7
49857299	1	,0	7,1	42,9
51942298	1	,0	7,1	50,0
53226112	1	,0	7,1	57,1
53886803	1	,0	7,1	64,3
65490720	1	,0	7,1	71,4
76732438	1	,0	7,1	78,6
84522140	1	,0	7,1	85,7
84670673	1	,0	7,1	92,9
95121380	1	,0	7,1	100,0
,	16369	99,9	Missing	

Total	16383	100,0	100,0	

Hi-Res Chart # 11:Histogram of n_10_3

Mean 59032632,7 Std err 5051534,53 Median 52584205,2
 Mode 37626336,3 Std dev 18901111,5 Variance 3,573E+14
 Range 57495043,6 Minimum 37626336,3 Maximum 95121379,9

* Multiple modes exist. The smallest value is shown.

Valid cases 14 Missing cases 16369

N_10_4 változó

Value	Label	Value	Frequency	Percent	Valid Percent	Cum Percent
654		1	,0	7,1	7,1	
1054		1	,0	7,1	14,3	
1198		1	,0	7,1	21,4	
1561		1	,0	7,1	28,6	
2641		1	,0	7,1	35,7	
2655		1	,0	7,1	42,9	
2983		1	,0	7,1	50,0	
2989		1	,0	7,1	57,1	
3326		1	,0	7,1	64,3	
4278		1	,0	7,1	71,4	
4796		1	,0	7,1	78,6	
5286		1	,0	7,1	85,7	
5347		1	,0	7,1	92,9	
5780		1	,0	7,1	100,0	
.		16369	99,9	Missing		

Total		16383	100,0	100,0		

Hi-Res Chart # 12:Histogram of n_10_4

Mean 3181,994 Std err 455,841 Median 2986,022
 Mode 654,441 Std dev 1705,602 Variance 2909078,13
 Range 5125,092 Minimum 654,441 Maximum 5779,534

* Multiple modes exist. The smallest value is shown.

Valid cases 14 Missing cases 16369

V_7 változó

Value Label	Value	Frequency	Percent	Valid Percent	Cum Percent
	2,00	14	,1	100,0	100,0
	,	16369	99,9	Missing	

Total		16383	100,0	100,0	

Hi-Res Chart # 13:Histogram of v_7

Mean	2,000	Std err	,000	Mode	2,000
Std dev	,000	Variance	,000	Range	,000
Minimum	2,000	Maximum	2,000		

Valid cases 14 Missing cases 16369

Positional index

Variable	Page	Variable	Page	Variable	Page	Variable	Page
----------	------	----------	------	----------	------	----------	------

I_1	2	III_3	5	V_7	11	N_10_4	10
I_2	3	III_4	5	N_10_1	7		
II_8	4	III_6	6	N_10_2	8		
II_9	4	IV_5	6	N_10_3	9		

Alphabetic index

Variable	Page	Variable	Page	Variable	Page	Variable	Page
----------	------	----------	------	----------	------	----------	------

I_1	2	III_3	5	N_10_1	7	V_7	11
I_2	3	III_4	5	N_10_2	8		
II_8	4	III_6	6	N_10_3	9		
II_9	4	IV_5	6	N_10_4	10		

10.8.3. Alapvető statisztikai vizsgálatok eredménye és ábrázolása a B. csoportba tartozó vállalkozásokra

20 variables and 16383 cases written.

Variable: C_G Type: Number Format: F11.2
Variable: I_1 Type: Number Format: F11.2
Variable: I_2 Type: Number Format: F11.2
Variable: II_8 Type: Number Format: F11.2
Variable: II_9 Type: Number Format: F11.2
Variable: III_3 Type: Number Format: F11.2
Variable: III_4 Type: Number Format: F11.2
Variable: III_6 Type: Number Format: F11.2
Variable: IV_5 Type: Number Format: F11.2
Variable: V_7 Type: Number Format: F11.2
Variable: N_10_1 Type: Number Format: DOT12
Variable: N_10_2 Type: Number Format: DOT11
Variable: N_10_3 Type: Number Format: DOT12
Variable: N_10_4 Type: Number Format: DOT9
Variable: FAC1_1 Type: Number Format: F11.2
Variable: FAC2_1 Type: Number Format: F11.2
Variable: FAC3_1 Type: Number Format: F11.2
Variable: FAC4_1 Type: Number Format: F11.2
Variable: QCL_1 Type: Number Format: F8
Variable: QCL_2 Type: Number Format: F11.2

I_1 változó

Value	Label	Value	Frequency	Percent	Valid Percent	Cum Percent
1,00		5	,0	11,9	11,9	
1,50		1	,0	2,4	14,3	
2,00		25	,2	59,5	73,8	
2,50		5	,0	11,9	85,7	
3,00		6	,0	14,3	100,0	
.		16341	99,7	Missing		

Total		16383	100,0	100,0		

Hi-Res Chart # 1:Histogram of i_1

Mean	2,071	Std err	,084	Median	2,000
Mode	2,000	Std dev	,547	Variance	,300
Range	2,000	Minimum	1,000	Maximum	3,000

Valid cases 42 Missing cases 16341

I_2 változó

Value	Label	Value	Frequency	Percent	Valid Percent	Cum Percent
1,00		5	,0	11,9	11,9	
2,00		32	,2	76,2	88,1	
3,00		4	,0	9,5	97,6	
4,00		1	,0	2,4	100,0	
.		16341	99,7	Missing		

Total		16383	100,0	100,0		

Hi-Res Chart # 2:Histogram of i_2

Mean	2,024	Std err	,087	Median	2,000
Mode	2,000	Std dev	,563	Variance	,316
Range	3,000	Minimum	1,000	Maximum	4,000

Valid cases 42 Missing cases 16341

ii_8 változó

Value Label	Value	Frequency	Percent	Valid Percent	Cum Percent
	1,00	13	,1	31,0	31,0
	2,00	29	,2	69,0	100,0
	,	16341	99,7	Missing	

	Total	16383	100,0	100,0	

Hi-Res Chart # 3:Histogram of ii_8

Mean	1,690	Std err	,072	Median	2,000
Mode	2,000	Std dev	,468	Variance	,219
Range	1,000	Minimum	1,000	Maximum	2,000

Valid cases 42 Missing cases 16341

ii_9 változó

Value Label	Value	Frequency	Percent	Valid Percent	Cum Percent
	1,00	17	,1	40,5	40,5
	2,00	25	,2	59,5	100,0
	,	16341	99,7	Missing	

	Total	16383	100,0	100,0	

Hi-Res Chart # 4: Histogram of ii_9

Mean	1,595	Std err	,077	Median	2,000
Mode	2,000	Std dev	,497	Variance	,247
Range	1,000	Minimum	1,000	Maximum	2,000

Valid cases 42 Missing cases 16341

III_3 változó

Value	Label	Value	Frequency	Percent	Valid Percent	Cum Percent
2,00		2	,0	4,8	4,8	
3,00		40	,2	95,2	100,0	
,		16341	99,7	Missing		

Total		16383	100,0	100,0		

Hi-Res Chart # 5:Histogram of iii_3

Mean	2,952	Std err	,033	Median	3,000
Mode	3,000	Std dev	,216	Variance	,046
Range	1,000	Minimum	2,000	Maximum	3,000

Valid cases 42 Missing cases 16341

III_4 változó

Value	Label	Value	Frequency	Percent	Valid Percent	Cum Percent
1,00		2	,0	4,8	4,8	
3,00		40	,2	95,2	100,0	
,		16341	99,7	Missing		

Total		16383	100,0	100,0		

Hi-Res Chart # 6:Histogram of iii_4

Mean	2,905	Std err	,067	Median	3,000
Mode	3,000	Std dev	,431	Variance	,186
Range	2,000	Minimum	1,000	Maximum	3,000

Valid cases 42 Missing cases 16341

III_6 változó

Value Label	Value	Frequency	Percent	Valid Percent	Cum Percent
	1,00	3	,0	7,1	7,1
	2,00	39	,2	92,9	100,0
	,	16341	99,7	Missing	

	Total	16383	100,0	100,0	

Hi-Res Chart # 7:Histogram of iii_6

Mean	1,929	Std err	,040	Median	2,000
Mode	2,000	Std dev	,261	Variance	,068
Range	1,000	Minimum	1,000	Maximum	2,000

Valid cases 42 Missing cases 16341

IV_5 változó

Value Label	Value	Frequency	Percent	Valid Percent	Cum Percent
	1,00	3	,0	7,1	7,1
	2,00	1	,0	2,4	9,5
	3,00	38	,2	90,5	100,0
	,	16341	99,7	Missing	
	-----	-----	-----		
Total		16383	100,0	100,0	

Hi-Res Chart # 8:Histogram of iv_5

Mean	2,833	Std err	,083	Median	3,000
Mode	3,000	Std dev	,537	Variance	,289
Range	2,000	Minimum	1,000	Maximum	3,000

Valid cases 42 Missing cases 16341

N_10_1 változó

Value	Label Value	Frequency	Percent	Valid Percent	Cum Percent
1129296		1	,0	2,4	2,4
1311618		1	,0	2,4	4,8
1337328		1	,0	2,4	7,1
1406264		1	,0	2,4	9,5
1495028		1	,0	2,4	11,9
1937167		1	,0	2,4	14,3
2178661		1	,0	2,4	16,7
2483289		1	,0	2,4	19,0
2768281		1	,0	2,4	21,4
2955584		1	,0	2,4	23,8
2964789		1	,0	2,4	26,2
3615815		1	,0	2,4	28,6
3716117		1	,0	2,4	31,0
4098304		1	,0	2,4	33,3
4363460		1	,0	2,4	35,7
4717208		1	,0	2,4	38,1
4826314		1	,0	2,4	40,5
4858017		1	,0	2,4	42,9
4867835		1	,0	2,4	45,2
4971322		1	,0	2,4	47,6
5069692		1	,0	2,4	50,0
5410233		1	,0	2,4	52,4
5822813		1	,0	2,4	54,8
5829788		1	,0	2,4	57,1
6198014		1	,0	2,4	59,5
6428469		1	,0	2,4	61,9
6555511		1	,0	2,4	64,3
7006501		1	,0	2,4	66,7
8485948		1	,0	2,4	69,0
8622221		1	,0	2,4	71,4
8880017		1	,0	2,4	73,8
9471426		1	,0	2,4	76,2
9568073		1	,0	2,4	78,6
9632641		1	,0	2,4	81,0
11352673		1	,0	2,4	83,3

11393310	1	,0	2,4	85,7
11547223	1	,0	2,4	88,1
11793664	1	,0	2,4	90,5
16906370	1	,0	2,4	92,9
17043909	1	,0	2,4	95,2
18844808	1	,0	2,4	97,6
19649701	1	,0	2,4	100,0
	, 16341	99,7	Missing	

Total	16383	100,0	100,0	

Hi-Res Chart # 9:Histogram of n_10_1

Mean 6750350,07 Std err 745837,528 Median 5239962,47
 Mode 1129296,47 Std dev 4833579,62 Variance 2,336E+13
 Range 18520404,3 Minimum 1129296,47 Maximum 19649700,8

* Multiple modes exist. The smallest value is shown.

Valid cases 42 Missing cases 16341

N_10_2 változó

Value	Label Value	Frequency	Percent	Valid Percent	Cum Percent
443136		1	,0	2,4	2,4
484605		1	,0	2,4	4,8
590196		1	,0	2,4	7,1
675998		1	,0	2,4	9,5
1035745		1	,0	2,4	11,9
1044526		1	,0	2,4	14,3
1086882		1	,0	2,4	16,7
1124292		1	,0	2,4	19,0
1407095		1	,0	2,4	21,4
1475020		1	,0	2,4	23,8
1528584		1	,0	2,4	26,2
1566646		1	,0	2,4	28,6
1645842		1	,0	2,4	31,0
1676525		1	,0	2,4	33,3
1715158		1	,0	2,4	35,7
1761884		1	,0	2,4	38,1
1815458		1	,0	2,4	40,5
1883494		1	,0	2,4	42,9
1917209		1	,0	2,4	45,2
1940365		1	,0	2,4	47,6
2361064		1	,0	2,4	50,0
2657066		1	,0	2,4	52,4
2793236		1	,0	2,4	54,8
2863721		1	,0	2,4	57,1
3086159		1	,0	2,4	59,5
3103967		1	,0	2,4	61,9
3253732		1	,0	2,4	64,3
3270811		1	,0	2,4	66,7
3402032		1	,0	2,4	69,0
3423235		1	,0	2,4	71,4
3447204		1	,0	2,4	73,8
3569403		1	,0	2,4	76,2
3740291		1	,0	2,4	78,6
3800519		1	,0	2,4	81,0
4080931		1	,0	2,4	83,3

4560796	1	,0	2,4	85,7
4644947	1	,0	2,4	88,1
4732022	1	,0	2,4	90,5
4824823	1	,0	2,4	92,9
4973378	1	,0	2,4	95,2
5787925	1	,0	2,4	97,6
8296556	1	,0	2,4	100,0
	, 16341	99,7	Missing	

Total	16383	100,0	100,0	

Hi-Res Chart # 10:Histogram of n_10_2

Mean 2702201,89 Std err 254075,547 Median 2509064,99
 Mode 443135,864 Std dev 1646597,74 Variance 2,711E+12
 Range 7853419,77 Minimum 443135,864 Maximum 8296555,64

* Multiple modes exist. The smallest value is shown.

Valid cases 42 Missing cases 16341

N_10_3 változó

Value	Label	Value	Frequency	Percent	Valid Percent	Cum Percent
1259807		1	,0	2,4	2,4	2,4
1995535		1	,0	2,4	4,8	4,8
2693046		1	,0	2,4	7,1	7,1
3010681		1	,0	2,4	9,5	9,5
3271502		1	,0	2,4	11,9	11,9
4654084		1	,0	2,4	14,3	14,3
4966326		1	,0	2,4	16,7	16,7
5560387		1	,0	2,4	19,0	19,0
6219652		1	,0	2,4	21,4	21,4
6720446		1	,0	2,4	23,8	23,8
6817342		1	,0	2,4	26,2	26,2
7703800		1	,0	2,4	28,6	28,6
8034771		1	,0	2,4	31,0	31,0
8752752		1	,0	2,4	33,3	33,3
8791733		1	,0	2,4	35,7	35,7
10707681		1	,0	2,4	38,1	38,1
10778705		1	,0	2,4	40,5	40,5
11273113		1	,0	2,4	42,9	42,9
11876964		1	,0	2,4	45,2	45,2
13376862		1	,0	2,4	47,6	47,6
13897119		1	,0	2,4	50,0	50,0
14297926		1	,0	2,4	52,4	52,4
15712951		1	,0	2,4	54,8	54,8
17912936		1	,0	2,4	57,1	57,1
18493430		1	,0	2,4	59,5	59,5
20305942		1	,0	2,4	61,9	61,9
23249401		1	,0	2,4	64,3	64,3
24774986		1	,0	2,4	66,7	66,7
25332379		1	,0	2,4	69,0	69,0
26004768		1	,0	2,4	71,4	71,4
26088948		1	,0	2,4	73,8	73,8
26509252		1	,0	2,4	76,2	76,2
27073330		1	,0	2,4	78,6	78,6
28019429		1	,0	2,4	81,0	81,0
31503338		1	,0	2,4	83,3	83,3

32426975	1	,0	2,4	85,7
33683343	1	,0	2,4	88,1
34010478	1	,0	2,4	90,5
35021879	1	,0	2,4	92,9
35453713	1	,0	2,4	95,2
35848119	1	,0	2,4	97,6
38578105	1	,0	2,4	100,0
	, 16341	99,7	Missing	

Total	16383	100,0	100,0	

Hi-Res Chart # 11:Histogram of n_10_3

Mean 17206284,2 Std err 1778540,30 Median 14097522,7
 Mode 1259807,06 Std dev 11526258,5 Variance 1,329E+14
 Range 37318298,1 Minimum 1259807,06 Maximum 38578105,1

* Multiple modes exist. The smallest value is shown.

Valid cases 42 Missing cases 16341

N_10_4 változó

Value	Label	Value	Frequency	Percent	Valid Percent	Cum Percent
180		1	,0	2,4	2,4	
200		1	,0	2,4	4,8	
214		1	,0	2,4	7,1	
220		1	,0	2,4	9,5	
225		1	,0	2,4	11,9	
231		1	,0	2,4	14,3	
243		1	,0	2,4	16,7	
244		1	,0	2,4	19,0	
257		1	,0	2,4	21,4	
263		1	,0	2,4	23,8	
299		1	,0	2,4	26,2	
311		1	,0	2,4	28,6	
341		1	,0	2,4	31,0	
348		1	,0	2,4	33,3	
351		1	,0	2,4	35,7	
416		1	,0	2,4	38,1	
418		1	,0	2,4	40,5	
421		1	,0	2,4	42,9	
460		1	,0	2,4	45,2	
474		1	,0	2,4	47,6	
588		1	,0	2,4	50,0	
625		1	,0	2,4	52,4	
678		1	,0	2,4	54,8	
680		1	,0	2,4	57,1	
774		1	,0	2,4	59,5	
858		1	,0	2,4	61,9	
1050		1	,0	2,4	64,3	
1234		1	,0	2,4	66,7	
1274		1	,0	2,4	69,0	
1303		1	,0	2,4	71,4	
1346		1	,0	2,4	73,8	
1709		1	,0	2,4	76,2	
1839		1	,0	2,4	78,6	
2013		1	,0	2,4	81,0	
2148		1	,0	2,4	83,3	

2265	1	,0	2,4	85,7
2326	1	,0	2,4	88,1
2427	1	,0	2,4	90,5
2487	1	,0	2,4	92,9
2635	1	,0	2,4	95,2
2692	1	,0	2,4	97,6
2859	1	,0	2,4	100,0
,	16341	99,7	Missing	

Total	16383	100,0	100,0	

Hi-Res Chart # 12:Histogram of n_10_4

Mean	998,321	Std err	133,913	Median	606,777
Mode	179,920	Std dev	867,858	Variance	753177,781
Range	2679,295	Minimum	179,920	Maximum	2859,215

* Multiple modes exist. The smallest value is shown.

Valid cases 42 Missing cases 16341

V_7 változó

Value Label	Value	Frequency	Percent	Valid Percent	Cum Percent
	1,00	2	,0	4,8	4,8
	2,00	40	,2	95,2	100,0
	,	16341	99,7	Missing	

	Total	16383	100,0	100,0	

Hi-Res Chart # 13: Histogram of v_7

Mean	1,952	Std err	,033	Median	2,000
Mode	2,000	Std dev	,216	Variance	,046
Range	1,000	Minimum	1,000	Maximum	2,000

Valid cases 42 Missing cases 16341

Positional index

Variable	Page	Variable	Page	Variable	Page	Variable	Page
----------	------	----------	------	----------	------	----------	------

I_1	2	III_3	5	V_7	19	N_10_4	17
I_2	3	III_4	5	N_10_1	8		
II_8	4	III_6	6	N_10_2	11		
II_9	4	IV_5	7	N_10_3	14		

Alphabetic index

Variable	Page	Variable	Page	Variable	Page	Variable	Page
----------	------	----------	------	----------	------	----------	------

I_1	2	III_3	5	N_10_1	8	V_7	19
I_2	3	III_4	5	N_10_2	11		
II_8	4	III_6	6	N_10_3	14		
II_9	4	IV_5	7	N_10_4	17		