

Gazdasági társaságok átalakulásának, egyesülésének, szétválásának számvitele

Sopron, 2024. szeptember 27.

Munkácsi Márta
kamarai tag könyvvizsgáló

Témakörök

- Jogszabályi háttér
- Az átalakulások általános szabályai
- Az átalakulási folyamat áttekintése
- Átalakulás társasági formaváltással
- Átalakulás összeolvadással
- Összeolvadás és beolvadás
- Különválás és kiválás
- Beolvadásos kiválás
- Számviteli elszámolások

Jogszabályi háttér

- 2013. évi V. törvény
*jogi személyek általános szabályai, gazdasági társaságok közös szabályai
egyes társasági típusokra vonatkozó előírások
(Ptk.)*
- 2013. évi CLXXVI. törvény
*egyes jogi személyek átalakulásáról, egyesüléséről, szétválásáról (Átalakulási
tv., Átv.)*
- 2006. évi V. törvény
*a cégnyilvánosságról, a bírósági cégeljárásról és a végelszámolásról
(Cégtörvény, Ctv.)*
- 2000. évi C. törvény
(Számviteli törvény, Sztv.)

Az átalakulások általános szabályai

Fogalmak

Az eddig használt terminológiától eltérően **az átalakulás nem gyűjtőfogalom**

- átalakulás kizárólag a jogi személy típusának megváltoztatása
- átalakulás szabályaira épülnek az egyesülés, a szétválás sajátos esetei

Az átalakulás fogalma

- a gazdasági társaság jogutódlással más gazdasági társasági formát választ
- átalakulás esetén az átalakuló társaság megszűnik, jogai és kötelezettségei az átalakulással létrejövő társaságra, mint általános jogutódra szállnak át
- átalakuláskor ***az alapítás szabályait*** is alkalmazni kell

Az átalakulás esetei

Csak létesítő okirat módosítás:

- kkt.-ből bt., illetve bt.-ből kkt.

Társasági formaváltás:

- bt.-ből kft. vagy rt.
- kft.-ből bt. vagy rt.
- rt.-ből kft. vagy bt.

Speciális:

- szervezetek átalakulása

Változás a 2023. évi LIX. tv.
(Tv.) alapján

Átalakulási szabályok kiegészítése

- a tőkeegyesítő társaságok **határokon átnyúló** átalakulásáról, egyesüléséről, szétválásáról és egyéb jogharmonizációs célú törvénymódosításról szóló **2021. évi CXXIV. törvény** (a továbbiakban: Tv.) **tartalmaz** több olyan **speciális** – a kizárólag belföldi átalakulásoktól, egyesülésektől, szétválásoktól eltérő – **előírást**, amelyekre a határokon átnyúló átalakulások, egyesülések, szétválások számviteli feladatainak végrehajtásakor is figyelemmel kell lenni.

Átalakulási szabályok kiegészítése

- a törvénymódosítás előírása szerint a határokon átnyúló átalakulás során **a számviteli törvény** 136-141. §-ainak a **vagyonomérlegekre és vagyonleltárakra vonatkozó rendelkezéseit** a tőkeegyesítő társaságok határokon átnyúló átalakulásáról, egyesüléséről, szétválásáról és egyéb jogharmonizációs célú törvénymódosításról szóló törvény **(Tv) előírásait is figyelembe véve kell alkalmazni.**
- a **Tv. 8-9. §-ai** tartalmazzák a vagyonomérlegek vagyonleltárak összeállításának, könyvvizsgálatának **különös szabályait.**

Tv. előírásai

- a vagyonmérleg-tervezetet **a számviteli törvény szerinti** számviteli beszámoló mérlegére vonatkozó **módszerekkel és** a számviteli törvény által előírt **bontásban** kell elkészíteni.
- a vagyonmérleg-tervezetben az eszközöket piaci értékükön, a kötelezettségeket az elfogadott, illetve a várható összegben kell szerepeltetni **(azaz kötelező a piaci értékelés, könyv szerinti értéken nem lehet a vagyonmérlegeket és vagyonleltárakat összeállítani).**

Tv. előírásai

- a vagyonmérleg-tervezetek és vagyonleltár-tervezetek elkészítésére, az ártértékelésre, továbbá ***a jogutód társaság tervezett saját tőkéjének és jegyzett tőkéjének megállapítására a számviteli törvény rendelkezéseit kell alkalmazni*** (pl. negatív saját tőke elem a jogutódnál nem lehet).
- a vagyonmérleg-tervezeteket és a vagyonleltár-tervezeteket - ha a társaságnál felügyelőbizottság működik, az FB-vel ***ellenőriztetni*** kell.

Tv. előírásai

- a társaság vagyonának értékét, a saját tőke összegét a könyvvizsgáló által elfogadottnál magasabb értékben nem lehet meghatározni.
- ***az átalakulási tervezetet könyvvizsgálóval ellenőriztetni kell.***
- Nem végezheti el az ellenőrzést a társaság könyvvizsgálója és az a könyvvizsgáló, aki az átalakulási vagyonmérleg-tervezet fordulónapját megelőző két üzleti évben a társaság számára könyvvizsgálatot végzett vagy a nem pénzbeli vagyoni hozzájárulás értékének ellenőrzését végezte (***független könyvvizsgáló megbízása***).

Tv. előírásai

A könyvvizsgálói jelentést legkésőbb a határokon átnyúló átalakulásról véglegesen döntő legfőbb szervi ülés időpontja előtt egy hónappal a tagok rendelkezésére kell bocsátani.

A könyvvizsgálói jelentésnek

- a) tartalmaznia kell a könyvvizsgáló arra vonatkozó nyilatkozatát, hogy a ***pénzbeli kártalanítás megfelelő-e,***
- b) meg kell jelölnie a javasolt pénzbeli kártalanítás meghatározásához használt ***módszert*** vagy módszereket,

Tv. előírásai

c) meg kell állapítania, hogy **a használt módszer vagy módszerek megfelelők-e a pénzübeli kártalanítás értékelésére**, meg kell jelölne azt az értéket, amelyet az említett módszerek használatával nyertek, továbbá véleményeznie kell, hogy az említett módszereknek mekkora a relatív jelentősége az elfogadott érték meghatározásában,

d) meg kell jelölne az esetlegesen felmerült **egyedi értékelési nehézségeket**, valamint

e) tartalmaznia kell azt, hogy a vagyonmérleg-tervezetek és az azokat alátámasztó vagyonleltár-tervezetek megfelelnek-e a jogszabályi előírásoknak.

Tv. előírásai

- a könyvvizsgálónak a pénzübeli kártalanítás értékelésekor figyelembe kell vennie a társaság részesedéseinek az átalakulási tervezet elkészítése előtti bármely piaci árát, vagy a társaság értékét, a tervezett határokon átnyúló **átalakulás** általánosan elfogadott értékelési módszerek szerint meghatározott **hatásának kivételével**.
- ha a társaság tagjai egyhangú határozattal így döntenek, vagy a társaság **egyszemélyes gazdasági társaság**, az átalakulási tervezet könyvvizsgálata és a könyvvizsgálói jelentés elkészítése nem szükséges,

Tv. előírásai

- ***azonban a vagyonmérleg-tervezetek és az azokat alátámasztó vagyonleltár-tervezetek könyvvizsgálatát és a könyvvizsgálói jelentést ekkor is el kell készíteni.***
- az új számviteli szabályok 2024. január 1-jén lépnek hatályba, de a 2023-as üzleti évre is alkalmazhatóak.

Egyesülés és szétválás fajtái

Egyesülés: két vagy több gazdasági társaságból egyetlen jogutód gazdasági társaság lesz

- **összeolvadás:** az egyesülő gazdasági társaságok megszűnnek, egyetlen jogutód társaság jön létre, a megszűnő társaságok vagyona, jogai és kötelezettségei rászállnak
- **beolvadás :** a beolvadó megszűnik, az átvevő változatlan társasági formában tovább működik

Szétválás: a gazdasági társaság – tagjai és a társasági vagyon egy részének a részvételével – két vagy több gazdasági társaságra válik szét

- **különválás** esetén a jogelőd társaság megszűnik, jogutódként kettő vagy több társaság jön létre
- **kiválás** esetén a szétváló társaság változatlan társasági formában működik tovább (mint jogelőd)
- jogutódként vagy új társaság jön létre vagy a jogelődtől kiválással megváló tag a társasági vagyon egy részével más már működő társasághoz, mint átvevő társasághoz csatlakozhat
- **(beolvadásos kiválás** esetén a beolvadás szabályait is alkalmazni)

A leválás (2023. évi XXXIX. törvény módosítása)

- a leválás intézményét, mint ***a kiválás egy aletétét*** Ptk. módosítása vezette be.
- legfőbb jellegzetessége, hogy ***a jogelőd jogi személy vagyona egy részéből úgy hozza létre a leválással keletkező jogutódot, hogy annak egyetlen tagja a jogelőd jogi személy lesz.***
- a Ptk. módosításához kapcsolódóan a számviteli elszámolási szabályok is változtak.
- az új szabályok 2024. január 1-jén fognak hatályba lépni.

Számviteli előírások

- a számviteli törvény 49. §-a (9) bekezdésének új előírása szerint leválás keretében a vagyonátadás (eszközök és kötelezettségek) teljesítését és az ellenében kapott részesedés könyvekbe történő felvételét a ***gazdasági társaságok alapítására vonatkozó számviteli szabályok*** megfelelő alkalmazásával kell elszámolni.
- a számviteli törvény előírása alapján az apportálás eredményét nettó módon kell kimutatni (nem változott).

Egyesülés és szétválás általános szabályai

- a jogutód más társasági formát is választhat, mint amilyen a jogelőd volt
- két kft.esetén a jogutód lehet zrt. is (pl.)
- szövetkezet csak kft.-vé vagy zrt.-vé alakulhat át

Nem alakulhat át a társaság

- felszámolás, vagy végelszámolás, vagy kényszertörlési eljárás, vagy csődeljárás alatt áll
- ellene büntetőjogi intézkedés van folyamatban, vagy ilyen hatálya alatt van
- ha a tagok vagyoni hozzájárulásukat nem teljesítették
- előtársasági időszak alatt

Negatív saját tőke viszont nem akadály!

Köteles átalakulni

- ha egymást követő két üzleti évben a társaság saját tőkéje nem éri el az adott társasági formára kötelezően előírt jegyzett tőkét
- a tagok a szükséges tőke biztosításáról nem gondoskodnak a második évi beszámoló elfogadását követő három hónapon belül

Az átalakulás időpontja

- A társaság által meghatározott időpont, a bejegyzési kérelem beérkezésétől (beleértve a hiánypótlást) számított **30 munkanapon túl, de 90 napon belül**
- **ennek hiányában az átalakulás időpontja a cégbejegyzés napja**
- célszerű élni a választás lehetőségével olyan időpont meghatározásával, hogy az átalakuláshoz kapcsolódó feladatokra fel lehessen készülni

Az átalakulás időpontjáig:

- **az átalakuló társaság** a korábbi társasági formában működik, **az átalakulás napjával szűnik meg**
- **az átalakulással létrejövő társaság a cégbejegyzés napját követő nappal kezdi, kezdheti meg működését**
- ugyanazon a napon nem lehet átalakuló is meg átalakulással létrejövő társaság is (a vagyon nem lehet egy időben két helyen).

Az átalakulási folyamat áttekintése

Döntés az átalakulásról

- a legfőbb szerv **általában két alkalommal** (ülésen) határoz
- **első ülésen** a tisztségviselők előterjesztése alapján a társaság tagjai egyetértenek-e az átalakulás szándékával, igen esetén, milyen társasági formában történjen, ki és mekkora vagyoni hozzájárulással kíván a jogutód társaság tagja lenni
- első ülésen kell meghatározni a vagyonmérleg-tervezetek fordulónapját, kijelölni a független könyvvizsgálót, ha az éves beszámolót könyvvizsgálat terheli
- megbízni a tisztségviselőket az átalakulási terv elkészítésével
- ha nem minden tag kíván az új társaságban tagsági viszonyt létesíteni, elszámolási javaslatot kell készíteni
- élnek-e az átértékelés lehetőségével

Átalakulási terv

Minden esetben szükséges:

- vagyonmérleg-tervezetek, azokat alátámasztó vagyonleltár-tervezetek
- a jogutód létesítő okiratának tervezete
- az átalakulásban részt venni nem kívánókkal való elszámolás tervezete
- belépő új tagok vagyoni hozzájárulása
- a meglévő tagok pótlólagos vagyoni hozzájárulása
- a tőkeszerkezet átrendezése
- az átértékelés hatása

Végleges döntés

- az átalakulási terv elfogadása
- a vagyonmérleg-tervezetek fordulónapjától nem telt el hosszabb idő, mint 3 hónap
- ha a vagyonmérleg-tervezetek fordulónapja az éves beszámoló, és átértékelés nem volt, akkor a fordulónapot követően 6 hónap áll rendelkezésre
- meg kell határozni a jogutód társaság tagjait a jegyzett tőkéből megillető hányadot, továbbá
- a jogutód társaságban tagként részt venni nem kívánókat megillető vagyonhányadot, annak a kiadási módját (a jogelőd jegyzett tőkéjéhez viszonyított vagyoni hozzájárulása arányában)
- az átalakulás időpontjának véglegesítése

Döntés egy ülésen

Lehet, ha

- a vezető tisztségviselők az átalakuláshoz szükséges dokumentumokat elkészítik
- az átalakulási terv, legfeljebb 6 hónappal korábbi időpontra készült, felülvizsgált vagyonmérleg-tervezetek
- a december 31-i beszámoló mérlege alapján történik az átalakulás, a **döntésnek június 30-ig** meg kell történnie.

Közzétételi kötelezettség

- **a második döntést követő 8 napon belül**, a cégközlöny két egymást követő számában
- az átalakuló, az átalakulással létrejövő társaság neve, székhelye, az átalakuló cégjegyzékszáma
- a vagyonmérleg-tervezetek adatai
- a létrejövő társaság létesítő okiratának aláírása (főtevékenysége, vezető tisztségviselői, stb...)
- hitelezőknek szóló felhívás

Hitelezőknek szóló felhívás

- az átalakuló társasággal szemben fennálló követelések nem válnak lejárttá
- a második közzétételt követő 30 napon belül a hitelező biztosítékot követelhet a közzététel előtti követelésére (a 30 nap jogvesztő hatályú, de csak a biztosíték követelése szempontjából)
- 8 napon belül döntés a biztosíték adásáról
- elutasítás esetén a hitelező a cégbíróságtól kérheti a biztosítékra kötelezést

Vagyonomérleg tervezet készítése

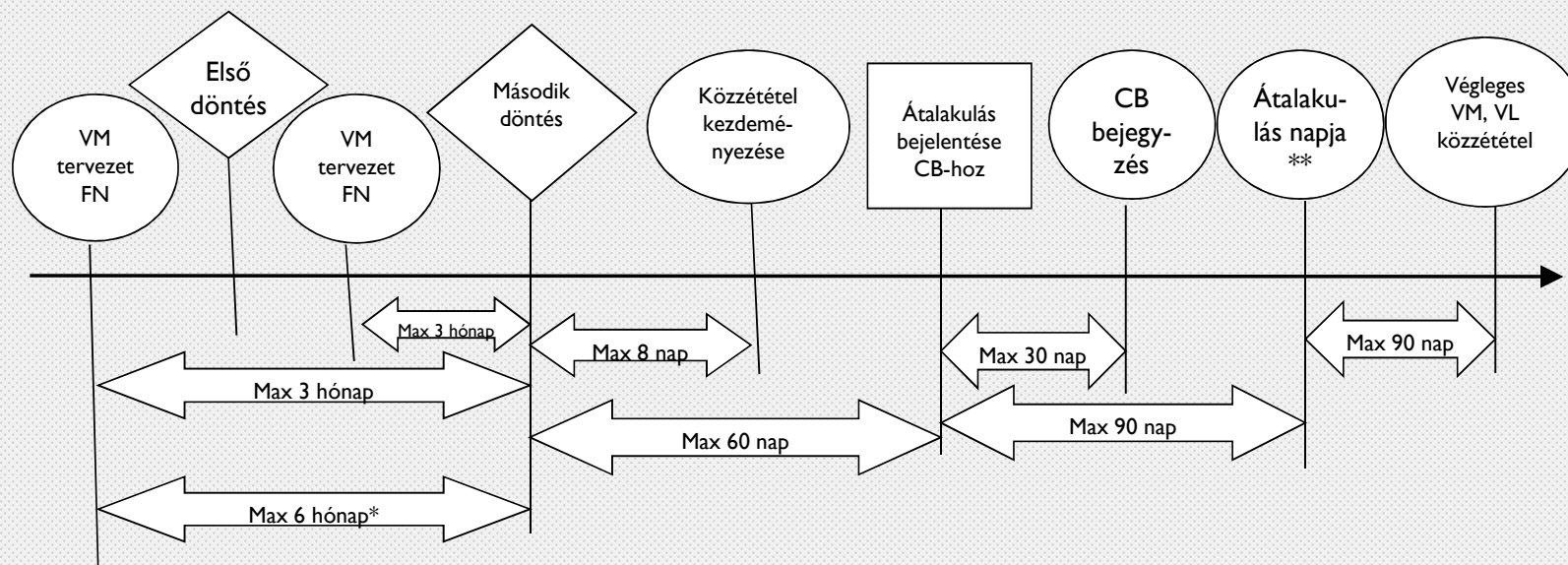
- kiindulópont a Szt. szerinti beszámoló mérlege
- az átalakuló is, az átalakulással létrejövő is elkészíti
- vagyonleltár-tervezetekkel alátámasztva
- az átalakuló vagyonomérleg-tervezet alapja lehet az Szt. szerinti beszámoló mérlege is, ha fordulónapja a második döntést legfeljebb 6 hónappal előzi meg
- eszközök-kötelezettségek átértékelhetők
- könyvvizsgálóval kell **auditáltatni, ha az átalakuló céget könyvvizsgálati kötelezettség terheli**

Végleges vagyonmérleg

- az átalakulónál is, és az átalakulással létrejövőnél is el kell készíteni
- **fordulónap: az átalakulás napja**
- elkészítése (közzététele) az átalakulás napját követő 90 napon belül
- a jogelőd társaság végleges vagyonmérlege ugyanolyan felépítésű és tartalmú, mint a tervezet – eltérések a két fordulónap közötti gazdasági eseményekből adódóan
- könyvvizsgálati kötelezettség terheli

Ennek alapján történik a könyvelés!

Az átalakulási folyamat határidői



*Max. 6 hónap, ha a vagyonmérleg tervezetként a számviteli törvény szerinti beszámoló mérlege szolgál.

**Amennyiben az átalakulás során ez megjelölésre kerül

Vagyonleltár tervezetek

- tételes kimutatás az eszközökről, a kötelezettségekről mennyiségben és értékben
- naprakész nyilvántartás alapján, a nyilvántartások lezárása nélkül
- a mérlegfordulónapi értékelés feladatait el kell végezni, tartalmazza a leltár
- nyilvántartás hiányában tényleges leltározás mennyiségi felvétellel, illetve egyeztetéssel
- a nyilvántartások naprakészségének ellenőrzése, egyezőségének biztosítása
- a bekerülési értékek helyességének megállapítása
- terv szerinti értékcsökkenési leírás
- saját termelésű készletek közvetlen önköltségének megállapítása
- követelések értékének egyeztetése
- kötelezettségek egyeztetése

Mérlegfordulónapi értékelés feladatai

- aktív és passzív időbeli elhatárolások
- devizás mérlegtételek értékelése
- terven felüli értékcsökkenés
- készletek, értékpapírok, részesedések értékvesztése
- követelések értékvesztése, a behajthatatlanok leírása
- céltartalék képzése, módosítása
- **a felsorolt tételek többsége nem könyvelhető a vagyommérleg-tervezetek készítésekor**
- próba főkönyvi kivonatot célszerű készíteni
- célszerű, ha a vagyonszámla-tervezetekbe az értékelésből adódó különbözetek tételesen bekerülnek (többszlopos forma)
- tételes leltározásnál a leltárkülönbségek rendezése
- de **eredménykimutatás-tervezet is kell**

Vagyonomérleg-tervezetben nem lehet

- értékhelyesbítés és az értékhelyesbítés értékelési tartaléka
- értékelési különbözet és a valós értékelés értékelési tartaléka
- adózott eredmény, amelyet az eredménytartalékba át kell vezetni

Ezeket a tételeket a végleges vagyonomérleg sem tartalmazhatja!

A vagyonátértékelés

- eszközöket piaci értékükön
- kötelezettségeket az elfogadott, várható összegben
- döntés esetén az átalakulónál:
- először a tervezetekenél, majd a végleges vagyonleltárnál, vagyonmérlegnél

Mikor célszerű ezen lehetőséggel élni?

- ha az eszköz felértékelhető, illetve ha
- a kötelezettséget ki kell mutatni

Az átértékelés hatása

Választási szempontok értékelése az alábbiak alapján:

- **A végleges vagyonmérlegben szereplő érték lesz a jogutódnál a bekerülési érték**
 - eltűnik a terv szerinti, terven felüli ÉCS,
 - a nettó lesz a bruttó,
 - kisebb ÉCS lesz a jogutódnál
- Nullára leírt eszközök esete (átvihetők-e nulla értéken?)
- Felértékelés esetében magasabb lesz a bruttó, és a jogutódnál az ÉCS, **esetleges adóhatás** számításba vétele
(kedvezményezett átalakulás lehetőségének mérlegelése)

Piaci értéken történő értékelés

- Az **átalakuló** gazdasági társaság a mérlegében (könyveiben) értékkel kimutatott eszközeit és kötelezettségeit *(ideértve a céltartalékokat és az időbeli elhatárolásokat is)* **átértékelheti**, a könyveiben **értékkel nem szereplő eszközöket és a gazdasági társaságot terhelő kötelezettségeket a vagyonmérlegbe felveheti.**
- **Nem értékelhet át:**
 - beolvadás esetében az **átvevő** gazdasági társaság,
 - kiválás esetében a változatlan társasági formában **továbbműködő** gazdasági társaság
- **Ha a kilépő tag járandóságát piaci értéken kívánják megállapítani, akkor kötelező a vagyonátértékelést végrehajtani!** (Kötelező, ha a társasági szerződés előírta a piaci értéken való elszámolást).

A piaci érték meghatározása

- **az átalakuló számviteli politikája szerint** (az értékhelyesbítést alátámasztó módszerek alapján)
- **költségalapú módszer** (bekerülési, pótlási, újraelőállítási költségből)
- **piaci módszer** (eladott eszközök milyen értéken cseréltek gazdát, az eltérő körülmények befolyásolják)

Az üzleti értékelés módszere nem alkalmazható, saját cégérték nem vehető fel!

Átértékelési különbözetek

- **ha összevontan pozitív**, a különbözet a tőketartalékot növeli (nem lehet az osztalék fedezete)
- **ha összevontan negatív**, a különbözet a tőketartalék pozitív összegéig a tőketartalékot csökkenti, azt meghaladó összegben az eredménytartalékot
- a pozitív átértékelési különbözettel általában növelni kell a társasági adó alapját (kivéve kedvezményezett átalakulásnál)

Vagyonomérleg, vagyoneleltár szerkezete

A tervezetben is, és a véglegesben is háromoszlopos formában kell elkészíteni:

- Az átalakulónál a vagyonomérleg tervezet oszlopai:
 - *könyv szerinti érték*
 - *átértékelési különbözet*
 - *vagyoneértékelés szerinti érték*
- Az átalakulással létrejövőnél:
 - *az átalakuló harmadik oszlopa*
 - *a különbözetek*
 - *a kettő összevont értéke*

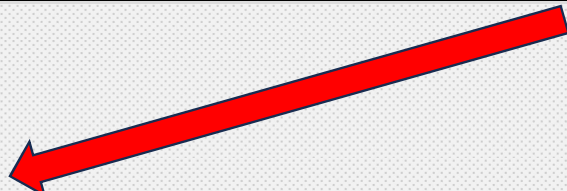
Minta fejlécek

- Átalakuló társaságnál (a fordulónapra készült mérleg alapján):

	Mérleg tételek	Könyv szerinti érték	Átértékelési különbség	Vagyonerőtelés szerinti érték
--	----------------	----------------------	---------------------------	----------------------------------

- Vagyonsmérleg:

Sorszám	A tétel megnevezése	Átalakuló társaság	Különbsétek	Rendezés	Átalakulással létrejövő társaság
---------	---------------------	-----------------------	-------------	----------	--



A tőkeemelések kezelése a vagyonmérleg-tervezetben

A "**különbözetek**" oszlop tartalmazza:

- az átalakulással egyidejűleg **belépő új tagok** (részvényesek) **pénzbeli és nem pénzbeli** (vagyon) **hozzájárulását** eszközönként, és ezzel azonos értékben a saját tőke (jegyzett tőke, tőketartalék) létesítő okirat szerinti növekedését;
- az átalakulás feltételeként meghatározott, a meglévő tagokat (részvényeseket) terhelő, **pótlólagosan teljesítendő pénzbeli és nem pénzbeli (vagyon) hozzájárulást** eszközönként, és ezzel azonos értékben a saját tőke (jegyzett tőke, tőketartalék) létesítő okirat szerinti növekedését.

A tőkeleszállítások kezelése a vagyonmérleg - tervezetben

A "különbözetek" oszlop tartalmazza:

- az átalakulással létrejövő gazdasági társaságban **részt venni nem kívánó tagok** (részvényesek) **részére kiadásra kerülő eszközöknek és kötelezettségeknek** a VM-tervezet szerinti értékét, és ezek különbségével azonos értékben a **saját tőke (jegyzett tőke, tőketartalék, eredménytartalék)** létesítő okirat szerinti csökkenését;
- a beolvadó, illetve szétváló részvénytársaság részvényesei számára juttatható **kiegészítő készpénzfizetés összegét** és ezzel azonos értékben a tőketartalék, az eredménytartalék létesítő okirat szerinti csökkenését.
- A „különbözetek” oszlop szolgál a törvényben külön nem nevesített **egyéb tételek** rendezésére is.

A saját tőke önkéntes vagy kötelező átrendezése

A "**rendezés**" oszlop tartalmazza a saját tőke elemeinek egymás közti átvezetéseit.

- **Lekötött tartalék:**
 - a **jogutódnál a vagyon felértékelése miatt a még fizetendő társasági adónak megfelelő összeget** *(ha nem kedvezményezett az átalakulás)*, valamint
 - fedezetet kell képezni az átalakulás napjáig várhatóan bekövetkező **vagyonvesztésre**

Átalakuló vagyonmérleg-tervezete (példa)

ESZKÖZÖK (ezer Ft-ban)

• immateriális javak	200
• tárgyi eszközök	2.200
• befektetett pü. eszközök	600
• készletek	600
• követelések	1.100
• értékpapírok	200
• pénzeszközök	600
• aktív időbeli elhatárolások	100
Eszközök összesen	5.600

FORRÁSOK (ezer Ft-ban)

• jegyzett tőke	3.000
• tőketartalék	100
• eredménytartalék	200
• lekötött tartalék	500
• céltartalékok	200
• kötelezettségek	1.000
• passzív időbeli elhatárolás	200
Források összesen:	5.200

Példa folytatása

Egyenleg: 400 eFt nyereség, de még hiányoznak a mérlegfordulónapi értékelés hatásai:

• a negyedévi écs. elszámolása immateriális javaknál	50 eFt
• tárgyi eszköznél	100 eFt
• terven felüli éves t. eszköznél	50 eFt
• követelésnél értékvesztés	100 eFt
• Behajthatatlan követelések	50 eFt
• saját termelésű készletre vétele	300 eFt
• felmerült, elhat. költség	100 eFt
• előre számlázott bérleti díj	50 eFt

Eredményhatás: $-50-100-50-100-50+300+100-50=$ 0 eFt

• Társasági és egyéb adók	80 eFt
---------------------------	--------

Vagyonátértékelés a példában

A társaság élt az átértékelés lehetőségével:

•ingatlan piaci értéke	500 eFt-tal,
•a részesedés tőzsdei árfolyama	300 eFt-tal
magasabb, mint a könyv szerinti érték;	
•céltartalék plusz igény	200 eFt
•vitatott, kimutatott kötelezettség	100 eFt

A fenti átértékelés eredménye pozitív, a tőkeváltozás 700 eFt, amely tőketartalékba kerül.

Egyszerűsített vagyonmérleg-tervezet (Eszközök)

Mérlegsor	Könyv szerinti	Áért.különb.	Átalakuló vagyona
Immateriális javak	200-50		150
Tárgyi eszközök	2.200-100-50	500	2.550
Bef.pü.e.	600	300	900
Készletek	600+300		900
Követelések	1100-100-50		950
Ért.p.	200		200
Pénz.e.	600		600
Akt.i.e.	100+100		200
Eszközök	5.650	800	6.450

Egyszerűsített vagyonmérleg-tervezet (Források)

Mérlegsor	Könyv szerinti	Átért.különb.	Átalakuló vagyona
Jegyzett tőke	3.000		3.000
Tőke tart.	100	700	800
Eredm.t.	200	+ 320	520*
Lekötött t.	500		500
Adózott eredmény*	320	- 320	-
Céltartalék	200	200	400
Kötelezettség	1.000+80	- 100	980
<u>Passzív.i.e.</u>	200+50		250
Források	5.650	800	6.450
* Adózott eredmény is!			

Az átalakuló végleges vagyonmérlege

- az átalakulás napja mérlegfordulónappal kell elkészíteni
- a cégbejegyzést követő 90 napon belül
- végleges vagyonleltárral alátámasztva
- a nyilvántartások lezárása után
- Szt. szerinti beszámoló mérlegadatai jönnek az első oszlopba, de nem lehet értékhelyesbítés, értékelési tartalék
- ha éltek a vagyonátértékelés lehetőségével a tervezetnél, indokolt a véglegesnél is
- harmadik oszlopban adózott eredmény nem lehet, **az eredménytartalék lehet negatív**
- **könyvvizsgálati kötelezettség**

Átalakulással létrejövő végleges vagyonmérlegének különbözetek oszlopa

- rendelkezésre nem bocsátott eszköz, jegyzett, de még be nem fizetett tőke
- tőkenövekedés, jegyzett tőke
- tőketartalék csak a rendelkezésre bocsátáskor
- megváló tag esetében a saját tőke elemei csökkennek, a még ki nem adott eszközértékkel a kötelezettség nő
- visszavásárolt saját részesedés a tervezetnek megfelelően
- saját tőke elemeinek átrendezése a tervezetnek megfelelően
- lekötött tartalék képzése átértékelés esetén társasági adóra (tervezetnél a várható veszteségre is kellett)

Saját tőke eltérései

- **Ha** az átalakulással létrejövő gazdasági társaság végleges vagyonszerlege szerinti **saját tőke összege nem éri el a vagyonszerleg-tervezet szerinti** (a cégbíróságon bejegyzett) **jegyzett tőke értékét, a jegyzett tőkét le kell szállítani.**
- A vállalkozás átalakulási folyamat alatti működése okán eredményt termel, így a végleges vagyonszerleg szerinti saját tőke eltérhet a vagyonszerleg tervezet szerinti saját tőkétől.
- A pozitív különbözetet a jegyzett tőkén felüli vagyonként kell figyelembe venni,
- **negatív különbözet esetén pedig a jegyzett tőkét le kell szállítani,** ha arra a jegyzett tőkén felüli vagyon nem nyújt fedezetet, **kivéve ha a tagok 90 napos határidőn belül gondoskodtak a fedezetről.**

Nyitómérleg az átalakulással létrejövőnél

- a **saját tőke csak pozitív elemeket** tartalmazhat (egy elem kivétel)
- a könyvviteli nyilvántartások megnyitása **az átalakulást követő nappal**
- eszközök, kötelezettségek a végleges vagyonleltár szerinti értéken (nincs értékcsökkenés, értékvesztés, értékhelyesbítés, „**új bruttó**” érték keletkezik)
- a „különbözetek” oszlop tartalmazhatja az átalakuló gazdasági társaság tulajdonosai részére előzetesen az **átalakulás napjához kapcsolódóan fizetendő osztalékelőleg** miatti kötelezettséget az eredménytartalék csökkentésével
- A tőkekivonáshoz kapcsolódó eszköz átadást-átvételt annak teljesülésekor kell elszámolni

Példa új tagok belépésére

Alapvetően a tőkeemelés szabályai szerint kell kezelni:

- Ha például 2.000 eFt-tal emelik a jegyzett tőkét, és a jegyzési érték 2.400 eFt, amelynek összetétele:
- 1.800 eFt műszaki gép, a többi pénzbeli hozzájárulás,
akkor **400 eFt a tőketartalékot növeli**
- a minimális jegyzett tőke összegének eléréséhez a tőketartalékból át kell vezetni 600 eFt-ot.

A különbözetek oszlopba bekerülő adatok

	Belépő tagok	J.tőke pótlás	Kilépő tagok	Összesen
T.esz.	+ 1.800		– 600	+ 1.200
P.eszk.	+ 600		– 264	+ 336
Eszk.együtt	+ 2.400		– 864	+ 1.536
J.Tőke	+ 2.000	+ 600	– 600	2.000
T.Tartalék	+ 400	- 600	– 160	– 360
E.Tartalék			– 104	– 104
Források e.	+ 2.400		– 864	+ 1.536

Az átalakulással létrejövő társaság végleges vagyonmérlege

- mérlegfordulónapja az átalakulás napja a cégbejegyzést követő 90 napon belül elkészíteni,
- **kötelező** minden esetben **auditáltatni**, közzétenni
- végleges vagyonleltárral alátámasztani
- első oszlopa az átalakuló végleges vagyonmérlegének harmadik oszlopa
- különbözetek oszlopba már a tényadatok kerülnek

Átalakulás egyesüléssel

Összeolvadás, beolvadás

- a társasági formaváltásos átalakulás szabályait kell sajátosan alkalmazni
- a legfőbb szervek két alkalommal döntenek
- ha a tagok az egyesüléssel egyetértenek, meghatározzák a vagyonmérleg-tervezetek fordulónapját (a könyvvizsgáló személyét, ha már a tervezetnél is szükséges a könyvvizsgálat)
- elkészítik a vagyonmérleg-, illetve vagyonleltár-tervezeteket, egyéb okiratokat
- elfogadják és közzéteszik az **egyesülési tervet** (amelynek **tartalmáról a könyvvizsgáló** – amennyiben választottak -, **jelentésében véleményt mond**).

A vagyonmérlegek

- az egyesülő társaságok megszűnnek, az „átalakulással” új társaság jön létre
- saját részesedések, az egymásban való részesedések nem vehetők figyelembe, ezek a vagyonmérlegben kiszűrésre kell, hogy kerüljenek!
- az egyesülő társaságok vagyonmérleg-tervezetével, vagyonleltár-tervezetével kapcsolatos számviteli előírások ugyanazok, mint a formaváltásos átalakulásnál (az egyes oszlopok tartalmában nincsen különbség)
- lehet több oszlop, a beolvadók, összeolvadók számától függően elkészíthetjük a vagyonmérlegeket **annyi „különbözetek” oszloppal, ahány jogelőd van**, vagy tematikusan annak tartalma szerint

Minta fejlécek

A tétel megnevezése	ÁTVEVŐ	BEOLVADÓ	Beolvadó és Átvevő társaság együtt	Különbözet Követelések- kötelezettségek	Különbözet Részesedések	RENDEZÉS Saját tőke	JOGUTÓD
---------------------	--------	----------	--	---	----------------------------	------------------------	---------

BEOLVADÁS ELŐTTI VAGYONMÉRLEG			KÜLÖNBÖZETEK			RENDEZÉS	JOGUTÓD ÁTALAKULÁS UTÁNI VAGYONMÉRLEG (Ft)	JOGUTÓD ÁTALAKULÁS UTÁNI VAGYONMÉRLEG (ezer Ft)
ÁTVEVŐ (Ft)	BEOLVADÓ (Ft)	Összesen (Ft)	ADÓZOTT eredmények rendezése (Ft)	Követelések- kötelezettségek (Ft)	Részesedések kiszűrése (Ft)	Saját tőke (Ft)		

		Beolvadás előtti vagyoneleltár tervezet				KÜLÖNBÖZETEK						
		A Kft.	B Kft.	C Kft.	D Kft.	A Kft.	B Kft.	C Kft.	D Kft.	ÚJ	RENDEZÉS	A Kft
		ezer HUF	ezer HUF	ezer HUF	ezer HUF					A jogutód Kft.		VÉGSŐ

Végleges vagyonmérleg az összeolvadással létrejövő társaságnál

- az átalakulás napjával a cégbejegyzést követő 90 napon belül el kell készíteni, auditálni, elfogadni, beküldeni a cégbírósághoz a végleges vagyonleltárral alátámasztott végleges vagyonmérleget
- első oszlopa az összeolvadó társaságok végleges vagyonmérlegének 3. oszlopa (legalább három részoszlop)
- különbözetek oszlopa mint a tervezetnél, de tényadatok
- negatív tőkeelem nem szerepelhet a jegyzett, de még be nem fizetett tőke kivételével

Ha saját tőke értéke nem éri el a jegyzett tőke értékét, teendők:

- jegyzett tőke leszállítása
- megghiúsult az összeolvadás

Beolvadás sajátosságai

- a beolvadó megszűnik, az átvevő (a beolvasztó) változatlan társasági formában továbbműködik
- **a beolvadó átértékelheti** a vagyont (a beolvasztó nem)
- az egymásba való részesedéseket meg kell szüntetni (a beolvadó saját részesedését is, de az átvevőét nem)
- a beolvadó üzleti éve a beolvadás napjával befejeződik, az átvevő üzleti éve nem szakad meg: az átvevő (beolvasztó) a folyamatos könyvelés keretében veszi át a beolvadó társaság végleges vagyonmérlege szerinti eszközöket, kötelezettségeket, a saját tőke elemeivel szemben könyveli
- a beolvadás napját követő nappal
- **csak a beolvadó szűnik meg**

Példa beolvadásra

- Beolvadó Kft-ben 60%-a az Átvevő Kft részesedése.
- Beolvadó Kft visszavásárolt saját üzletrészenek névértéke 800 eFt
- Beolvadó Átvevővel szembeni termékértékesítésből adódó követelése 3.000 eFt, az Átvevő is ezen az értéken tartja nyilván kötelezettségét.
- Átvevő a beolvadás előtt megvásárolta 2.000 eFt-ért Külső Kft-től Beolvadó Kft-vel szembeni 2.300 eFt követelést, a követelés pénzügyi teljesítésére nem került sor a cégbírósaági bejegyzésig.
- A beolvadás nem minősül kedvezményezett átalakulásnak.
- A jogutód társasági szerződése szerint a jogutód a tőketartalék terhére 10.000 eFt tőkét emel.

Vagyonomérleg

Mérlegsor megnevezése	Beolvadó vagyona	Átvevő vagyona	Különbö-zetek	Rendezés	Jogutód vagyona
A. Befektetett eszközök	34 000	70 000			96 000
I. Immateriális javak	0	0			0
II. Tárgyi eszközök	24 000	60 000			84 000
III. Befektetett pénzügyi eszközök	10 000	10 000			12 000
ebből Tartós részesedés beolvadóban		8 000	(1)-8000		0
B. Forgóeszközök	14 000	30 000			38 000
I. Készletek	5 000	10 000			15 000
II. Követelések	6 000	15 000	(3)-3.000 (4)-2.000		16 000
III. Értékpapírok	1 000	0			0
ebből visszavásárolt saját üzletrész	1 000	0	(2)-1.000		0
IV. Pénzeszközök	2 000	5 000			7 000
C. Aktív időbeli elhatárolások	0	0			0
Eszközök összesen	48 000	100 000	-14 000		134 000
D. Saját tőke	30 000	84 000			105 300
I. Jegyzett tőke	20 000	60 000	(1)-12.000 (2)-800	(5)+10.000	77 200
III. Tőketartalék	8 000	14 000		(5)-10.000	12 000
IV. Eredménytartalék	-500	10 000	(1)4.000 (2)-200 (2) +1.000 (4)+300		14 600
V. Lekötött tartalék	2 500	0	(2) - 1 000		1 500
E. Céltartalékok	0	0			0
F. Kötelezettségek	18 000	16 000	(3)-3.000 (4)-2.300		28 700
G. Passzív időbeli elhatárolás	0	0			0
Források összesen	48 000	100 000	-14 000		134 000

Átalakulás szétválással

- a formaváltásos átalakulás szabályait kell sajátosan alkalmazni
- a legfőbb szerv két alkalommal határoz
- ha a tagok a szétválással egyetértenek, meghatározzák a vagyonmérleg-tervezetek fordulónapját,
- a könyvvizsgáló személyét ha kell,
- elkészítik a vagyonleltár-tervezeteket, a vagyonmérleg-tervezeteket, egyéb okiratokat
- lehet különválás, kiválás beolvadásos különválás, beolvadásos kiválás
- Új lehetőség : a **leválás**

Átalakulás szétválással

Fontos dokumentum: **szétválási terv**

- a szétválás módjának meghatározása
- vagyonfelosztási javaslat (milyen eszközök, kötelezettségek kerülnek a szétválással létrejövő társaságokhoz)

a vagyonfelosztás során milyen módszert alkalmaznak

- jogosítványok, kötelezettségek, peres ügyek hova kerülnek
- új társaságok létesítő okiratait is el kell készíteni

Átalakulás szétválással

- szétválási terv alapján szerződés, annak közzététele, hitelezőknek szóló felhívás
- tulajdonosok felelőssége (*vállalkozás folytatása elve*)
- a követelést a jogutóddal szemben kell érvényesíteni, ahova telepítették
- de ha nem teljesíti, a jogutódok felelőssége egyetemleges
- egymás közötti **elszámolás alapja a szétválási szerződés**

Különváló vagyonsmérleg-tervezete

- a különváló társaság megszűnik
- a vagyonsmérleg-tervezet a formaváltásos átalakulás vagyonsmérleg-tervezetével egyezik meg, azzal az eltéréssel, hogy a
- harmadik oszlopba kerülő adatokat **meg kell bontania** különválással létrejövő társaságokra
- **vagyonsértékelés lehetséges**
(átértékelési különbözetek a 2. oszlopban)

Példa kiválásra

- A kiválással létrejövő gazdasági társaság tárgyi eszközeit 2.000 eFt-tal, Befektetett pénzügyi eszközeit 1.000 eFt-tal felértékeli.
- A kiválással létrejövő társaságba új tag lép be 2.500 eFt értékű tárgyi eszköz apporttal, az eszköz rendelkezésre bocsátása megtörtént.
- Az átalakulás **nem minősül kedvezményezett átalakulásnak**, így a vagyonfelértékelés miatti társasági adó kötelezettségre a társaság $3.000 \text{ eFt} * 9\% = 270 \text{ eFt}$ lekötött tartalékot képez.
- A tagok tőketartalék terhére tőkeemelésről döntöttek 3.000 eFt összegében.

Kiválással létrejövő társaság vagyonmérlege

Mérlegsor megnevezése	Kiválással létrejövő társaság					Kiválással létrejövő társaság vagyona
	Vagyon könyv szerinti értéken	Átértékelési különbözet	Vagyonértékelés szerinti érték	Különbözetek	Rendezés	
A. Befektetett eszközök	18 000		21 000			21 000
I. Immateriális javak	500		500			500
II. Tárgyi eszközök	13 500	(1)+2.000	15 500			15 500
III. Befektetett pénzügyi eszközök	4 000	(1)+1.000	5 000			5 000
B. Forgóeszközök	9 000		9 000			9 000
I. Készletek	0		0			0
II. Követelések	4 000		4 000			4 000
III. Értékpapírok	0		0			0
IV. Pénzeszközök	5 000		5 000			5 000
C. Aktív időbeli elhatárolások	500		500			500
Eszközök összesen	27 500	3 000	30 500	0		30 500
D. Saját tőke	4 600		7 600			10 100
I. Jegyzett tőke	4 000		4 000	(2)+2.500	(4)+3.000	9 500
II. Jegyzett, de be nem fizetett tőke	0		0			0
III. Tőketartalék	0	(1)+3 000	3 000		(4)-3.000	0
IV. Eredménytartalék	600		600		(3)-270	330
V. Lekötött tartalék	0		0		(3)+270	270
E. Céltartalékok	300		300			300
F. Kötelezettségek	22 500		22 500	(2)-2.500		20 000
G. Passzív időbeli elhatárolás	100		100			100
Források összesen	27 500	3 000	30 500	0		30 500

Átalakulás (*egyesülés, szétválás*) esetén a részesedések kezelése a tulajdonosnál

- A Számviteli törvény módosítása egyértelművé tette, hogy átalakulásnál (egyesülésnél, szétválásnál)
- a ***tulajdonosnál az átalakulás (egyesülés, szétválás) napját követő nappal kell a jogelőd társaságban megszűnt részesedést kivezetni és a jogutódban szerzett új részesedést a könyvekben felvenni.***

Formaváltásos átalakulásnál

- az átalakuló társaság megszűnik, így **tulajdonosának a részesedése is megszűnik**, azt a könyvekből ki kell vezetni
- de az átalakulással létrejövő társaságban **részesedést szerez, azt állományba kell venni**
- a szerzett részesedés **értéke a jogelőd társaság végleges vagyonmérlege szerinti saját tőke tulajdoni hányad arányos része**

Összeolvadás és beolvadás esetében

Összeolvadás

- az összeolvadó társaságok megszűnnek, a tulajdonosok részesedése is megszűnik
- elszámolási szabály megegyezik a formaváltásos átalakulásnál leírtakkal

Beolvadás

- csak a beolvadó társaság szűnik meg, így csak a beolvadó társaság tulajdonosánál szűnik meg a részesedés
- elszámolási szabálya megegyezik a formaváltásos átalakulásnál leírtakkal
- az átvevő (a beolvasztó) társaság fő szabály szerint nem szűnik meg, így tulajdonosánál a részesedése sem szűnik meg (kivétel lehet)

Különválás és kiválás esetében

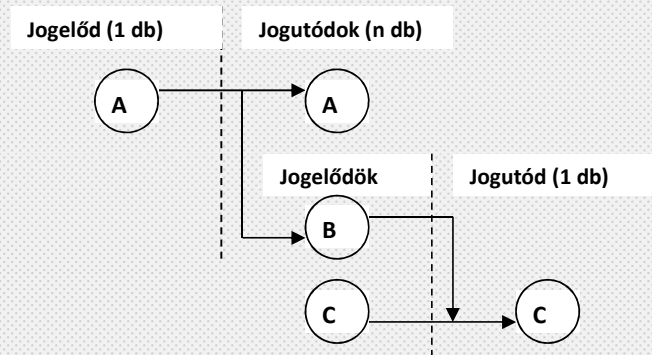
Különválás

- különválás esetén megszűnik a társaság, így a tulajdonos részesedése is, amelyet a könyvekből ki kell vezetni
- de a különválással létrejövő társaságban részesedést szerez, amelyeket állományba kell venni
- a szerzett részesedés értéke a különválással megszűnő társaság végleges vagyonmérlege szerinti saját tőke tulajdoni hányad része

Kiválás

- kiválás esetén a kiváló társaság jegyzett tőkéjének egy részét csoportosítják át, vagy
- az átcsoportosítás a tőketartalékból, az eredménytartalékból történik a jegyzett tőkébe
- az első esetben van arányosan megszűnő részesedés és van rá jutó végleges vagyonmérleg szerinti saját tőke is
- a második esetben csak új szerzett részesedés van

Beolvadási kiválás



Kiválásra sor kerülhet úgy is, hogy **a társaságtól megváló tag** a társasági vagyon egy részével más, már működő társasághoz mint **átvevő társasághoz csatlakozik**.

Számviteli szempontból ez két, egymást követő, de egy időpontban végbemenő gazdasági eseményt jelent, a vagyonmérleg- és a vagyonleltár tervezeteket is ennek megfelelően kell elkészíteni.

