
DR. SUTUS IMRE

A gazdasági társaságok átalakulásnak jogi szabályozása

Az Országgyűlés az 1997. évi CXLIV. törvénnyel megalkotta a gazdasági társaságokról szóló új törvényt, s egyúttal hatályon kívül helyezte az 1988. évi VI. törvényt.

A jogalkotó a törvény célját az alábbiakban határozza meg:

„A törvény célja, hogy korszerű jogi keretek biztosításával segítse elő a piacgazdaság Magyarországon való megszilárdulását, a nemzetgazdaság jövedelemtermelő képességének emelkedését, a vállalkozások megerősödését, valamint az Európai Közösségnek e jogterületre vonatkozó irányelveivel való jogharmonizáció megteremtését. A gazdasági társaságok működése ne korlátozza a versenyt, ne teremtsen monopóliumokat, ne sértse a hitelezők méltányos érdekeit, és összhangban álljon a közérdekkel.”

A gazdasági társaságokról szóló 1997. évi CXLIV. törvénnyel egy időben jelent meg és lépett hatályba a cégnyilvántartásról, a cégnyilvánosságról és a bírósági cégeljárásról szóló 1997. évi CXLV. törvény.

A társasági törvény módosítása szükségessé tette más törvények megváltoztatását, köztük a számvitelről szóló 1991. évi XVIII. törvény módosítását is. Ezeket a változásokat az adótörvények, a számviteli törvény és egyes más törvények módosításáról szóló 1998. évi XXXIII. törvény tartalmazza.

A módosítások szükségességét a jogalkotók azzal indokolták, hogy az 1998. évi XXXIII. törvényben foglalt módosítások nélkül a június 16-án hatályba lépő társasági törvény bizonyos vonatkozásokban működésképtelen lenne.

Az 1998. évi XXXIII. törvénycsomagban – terjedelmét tekintve is – jelentős részt tesz ki a számviteli törvény módosítása, illetve kiegészítése. A kiegészítések között például az átalakuló gazdasági társaságok számviteli követelményeit rögzítő szabályok nyolc új paragrafussal egészültek ki.

Az átalakulás általános szabályai

A gazdasági társaságokról szóló 1997. évi CXLIV. törvény VII. fejezete rendelkezik a gazdasági társaságok jogutódlással (átalakulással) történő megszűnéséről.

A jogalkotó e szabályokat a következők szerint rendszerezte:

- az átalakulás közös szabályai,

-
- az egyes társasági formákra vonatkozó szabályok,
 - az egyesülésre vonatkozó szabályok,
 - a szétválásra vonatkozó szabályok,
 - az átalakulás cégbejegyzése utáni feladatok.

A gazdasági társaságokról szóló törvény 59. § (1) bekezdésében kimondja, hogy az átalakulásra a gazdasági társaságok alapítására vonatkozó szabályokat kell alkalmazni, ha e törvény VII. fejezetében másképp nem rendelkezik.

Az átalakulás közös szabályai továbbá az alábbi kérdésekre adnak választ:

Mi minősül átalakulásnak?

Átalakulásnak (jogutódlással való megszűnésnek) minősül:

- átalakulás más társasági formává,
- szétválás, ami lehet
kiválás
különválás
- egyesülés, ami lehet
beolvadás,
összeolvadás.
- átalakulás közhasznú társasággá

Mi nem minősül átalakulásnak?

Betéti társaság esetében azok a változások, amikor

- minden beltág kiválik
 - és az utolsó beltág kiválását követő három hónapon belül új beltág belépését a cégbíróságon bejelentik, illetve
 - a kültagok döntése alapján a társaság közkereseti társaságként folytatja tevékenységét.
- minden kültag kiválik
 - és az utolsó kültag kiválását követő három hónapon belül új kültag belépését a cégbíróságon bejelentik, illetve
 - a beltágok döntése alapján a társaság közkereseti társaságként folytatja tevékenységét és a társasági szerződés ennek megfelelő módosítását az utolsó kültag kiválását követő három hónapon belül a cégbírósághoz benyújtja.

Mikor nem alakulhat át egy gazdasági társaság?

- A felszámolás vagy végelszámolás alatt álló gazdasági társaság más gazdasági társasággá nem alakulhat át.
- Nem dönthet az átalakulásról az a gazdasági társaság sem addig, amíg a tagok a társasági szerződésben (alapszabályban, alapító okiratban) rögzített

vagyoni hozzájárulásukat nem bocsátották teljes egészében a gazdasági társaság rendelkezésére.

Mikor kell egy gazdasági társaságnak átalakulnia?

Az a gazdasági társaság köteles dönteni más gazdasági társasággá való átalakulásáról

- amelyik a számviteli törvény szabályai szerint készített beszámolójának adatai alapján egymást követő két évben nem rendelkezik a társasági formára kötelezően előírt jegyzett tőkének megfelelő összegű saját tőkével, és
- nem gondoskodott a második év beszámolójának elfogadását követő három hónapon belül a szükséges saját tőke biztosításáról,
- az átalakulásnál olyan társasági formát kell választania, ahol
 - a jegyzett tőke minimumára nincs törvényi előírás,
 - a jegyzett tőke minimumára van törvényi előírás, de ennek a gazdasági társaság az átalakulással eleget tud tenni

Ki jogosult dönteni az átalakulásról?

Az átalakulásról a gazdasági társaság legfőbb szerve jogosult dönteni. Ez a legfelső döntéshozó szerv a törvény szerint

- a közkereseti és betéti társaságnál a tagok gyűlése,
- az egyesülésnél a tagokból álló igazgató tanács,
- a közös vállalatnál az igazgató tanács,
- a korlátolt felelősségű társaságnál a taggyűlés,
- a részvénytársaságnál a közgyűlés.

Hogyan hozza meg döntését a legfőbb szerv?

Első lépésben

a döntést hozó szerv a vezető tisztségviselők és a felügyelő bizottság előterjesztése alapján

- felméri, hogy a tagok az átalakulási szándékkal egyetértenek-e,
- informálódik, hogy a tagok közül ki akar a jogutód társaságnak is tagja lenni,
- dönt a jogutód gazdasági társaság formájáról, amivé át akar alakulni.
- meghatározza - egyetértés esetén - azt a fordulónapot, amelyre a vezető tisztségviselőknek **el kell készíteni**
 - az átalakuló gazdasági társaság vagyommérleg és vagyonleltár tervezetét,
 - az átalakulással létre jövő gazdasági társaság vagyommérleg és vagyonleltár tervezetét,
 - a társasági szerződés (alapító okirat) tervezetét,
 - elszámolási tervezetet azokkal a tagokkal, akik nem akarnak a jogutód

gazdasági társaságnak a tagjai lenni.

Második lépésben

a döntést hozó szerv határoz

- a tervezetek elfogadásáról,
- a vagyonszerűség tervezet fordulónapjától számított **három hónapon belül**,
- kivéve azt az esetet, amikor vagyonszerűség tervezetként elfogadható a számviteli törvény szerinti beszámoló mérlege, ha annak fordulónapja az átalakulásra vonatkozó második döntést legfeljebb hat hónappal előzte meg,
- az átalakulás elhatározásáról tájékoztatja a társaságnál működő munkavállalói érdekképviselői szerveket.

Harmadik lépésként

az átalakulási tervezetek elfogadását követő **nyolc napon belül** köteles az átalakulás elhatározásáról a nyilvánosságot tájékoztatni a Céglap egy egymást követő két lapszámában közzétett közleménnyel.

A közleménynek a következőket kell tartalmaznia:

- az átalakuló társaság nevét, székhelyét, cégjegyzékszámát,
- a jogutód gazdasági társaság formáját, nevét, székhelyét,
- a társasági szerződés megkötésének, az alapító okirat elfogadásának napját,
- az átalakuló és az átalakulással létrejövő gazdaság vagyonszerűség tervezetének főbb adatait, kiemelten a saját tőke, a jegyzett tőke összegét, illetve a jegyzett tőke megoszlását pénzübeni és nem pénzübeni hozzájárulásra,
- a jogutód gazdasági társaság tevékenységét, vezető tisztségviselőinek nevét, lakhelyét,
- a hitelezőknek szóló felhívást.

A jogutódra vonatkozó szabályok

A jogutód működésére, jogaira, kötelezettségeire vonatkozó törvényi előírások a következők:

- Előtársaságként nem működhet.
- Működésének kezdőnapja a cégbejegyzést követő nap.
- Át kell vennie a társasági szerződésbe (alapító okiratba) azonos tartalommal az egyes tagoknak biztosított külön jogokat, előnyöket, eltekintve azoktól a tagoktól, akik ezen jogokról, előnyökről lemondtak írásban.
- A jogutód gazdasági társaságot megilletik a jogelőd gazdasági társaság jogai és terhelik a jogelőd gazdasági társaság kötelezettségei, beleértve a kollektív

szerződésben a munkavállalókkal szemben vállalt kötelezettségeket is.

- Az átalakuló gazdasági társaság által az illetékes hatósághoz benyújtott, ügyintézés alatt álló hatósági engedély iránti kérelmének jogosultja is az átalakulással létrejövő gazdasági társaság lesz, amennyiben megfelel a hatósági engedély feltételeinek. Ezért az átalakulás tényét az eljáró hatósági szervnek is be kell jelenteni.

A jogutód társaság formájának megválasztására vonatkozó előírások:

- Részvénytársaság átalakulással
 - csak zártkörűen alapítható, kivéve a részvénytársaságok egyesülését,
 - nem kell alkalmazni az alaptőkét érintő pénzbani és nem pénzbani hozzájárulás arányára vonatkozó előírásokat,
 - a jogutód vagyoneleltár tervezetében azokat a vagyontárgyakat meg kell jelölni, amelyek a saját tőkének a mérleg főösszeghez viszonyított aránya alapján a jogutód jegyzett tőkéjét fogják képezni,
 - az átalakulásról kiadott közleménynek tartalmaznia kell a részvények típusát, fajtáját, névértékét, valamint a felügyelő bizottság tagjainak nevét, lakhelyét is.
- Korlátolt felelősségű társasággá alakulás esetén
 - nem kell alkalmazni a törzstőkét érintő pénzbani és nem pénzbani hozzájárulás arányára vonatkozó előírásokat,
 - a jogutód vagyoneleltár tervezetében azokat a vagyontárgyakat meg kell jelölni, amelyek a saját tőkének a mérleg főösszeghez viszonyított aránya alapján a jogutód jegyzett tőkéjét fogják képezni.
- Közhasznú társasággá alakulás esetén
 - nem kell alkalmazni a törzstőkét érintő pénzbani és nem pénzbani hozzájárulás arányára vonatkozó előírásokat,
 - a jogutód vagyoneleltár tervezetében azokat a vagyontárgyakat meg kell jelölni, amelyek a saját tőkének a mérleg főösszeghez viszonyított aránya alapján a jogutód jegyzett tőkéjét fogják képezni,
 - az átalakulásról kiadott közleménynek tartalmaznia kell a közhasznú tevékenység megjelölését is,
 - a társasági szerződés tervezet elkészítése helyett elegendő az átalakuló társaság társasági szerződésének módosítása is, ha korlátolt felelősségű társaság alakul át közhasznú társasággá.
- Betéti társasággá alakulás esetén
 - az átalakulásról kiadott közleménynek tartalmaznia kell a kültagok vagyoni betétjének összegét is
 - a társasági szerződés tervezet elkészítése helyett elegendő az átalakuló társaság társasági szerződésének módosítása is, ha közkereseti társaság alakul át betéti társasággá.

- Közkereseti társasággá alakulás esetén
 - a társasági szerződés tervezet elkészítése helyett elegendő az átalakuló társaság társasági szerződésének módosítása is, ha betéti társaság alakul át közkereseti társasággá.

Az átalakulás formái

Egyesülés

Az egyesülés során az átalakulásra vonatkozó közös szabályok és a választott társasági formára vonatkozó törvényi előírások mellett a következő szabályokat is figyelembe kell venni:

- Az egyesüléssel érintett gazdasági társaságok tagjainak az átalakulásról hozott döntést követően a társaságok tisztségviselői kötelesek minden az átalakulással összefüggő felvilágosítást megadni.
- Az egyesüléssel érintett gazdasági társaságok döntése alapján vagyonszármérvék tervezeteket ugyanazon könyvvizsgáló is ellenőrizheti.
- Az egyesülés során alkalmazni kell a tisztességtelen piaci magatartás és a versenykorlátozás tilalmáról szóló törvénynek a vállalkozások összefonódásának ellenőrzésére vonatkozó szabályait is.

Egyesülés formái:

a) **beolvadás** (felvásárlás)

Beolvadás során a beolvadó társaság megszűnik és ezzel vagyona a jogutód beolvasztó társaságra száll át úgy, hogy a beolvasztó gazdasági társasági formája nem változik meg.

Abban az esetben, ha a beolvadó és a beolvasztó gazdasági társaságok között az átalakulást megelőzően tulajdonosi (részesezési) jogviszony áll fenn, úgy e tulajdoni hányadok értékét a létrejövő gazdasági társaság vagyonszármérvék tervezetében már nem lehet szerepeltetni.

Ennek megfelelően

- nem vehető figyelembe a jogutód gazdasági társaság jegyzett tőkéjének meghatározásánál a beolvadó gazdasági társaságnak a beolvasztó gazdasági társaságban lévő részesezésének névértéke,
- nem emelhető meg a beolvasztó korlátolt felelősségű társaság törzstőkéje, illetve a beolvasztó részvénytársaság alaptőkéje a beolvadó társaság tulajdonában lévő törzsbetétek értékével, illetve a tulajdonában lévő részvények névértékével,
- úgyszintén tilos a beolvasztó korlátolt felelősségű társaság törzstőkéjét, illetve a beolvasztó részvénytársaság alaptőkéjét megemelni a beolvadó társaság azon törzsbetéteinek értékével, illetve részvényeinek névértékével, amelyek a beolvasztó tulajdonában vannak.

a) összeolvadás (fúzió)

Összeolvadás során az egyesülő gazdasági társaságok mindegyike megszűnik és vagyonuk a jogutód új társaságra száll át. Ebből eredően érvényesíteni kell a következő szabályokat:

- A jogutód gazdasági társaság társasági formája csak abban az esetben térhet el a jogelődök társasági formájától, ha azonos társasági formájú gazdasági társaságok egyesültek. Ellenkező esetben a jogutód társasági formája csak a jogelődök valamelyikének társasági formája lehet.
- Összeolvadásnál sem lehet a jogutód jegyzett tőkéjének meghatározásánál figyelembe venni, illetve a létrejövő gazdasági társaság vagyonmérleg tervezetében szerepeltetni a fúzióban részvevő gazdasági társaságok saját törzsbetéteinek értékét, részvényeinek névértékét, valamint a kölcsönös részesedésük értékét.
- A jogutód vagyonmérlegében ki kell szűrni az egymással szemben fennálló követeléseket és kötelezettségeket is a vagyon halmozódás elkerülése érdekében.

Szétválás

A szétválás az átalakulás azon formája, amikor egy gazdasági társaság helyett kettő vagy több gazdasági társaság jön létre a gazdasági társaság legfőbb döntéshozó szervének elhatározása alapján.

Szétválás esetén a legfőbb döntéshozó szerv első döntésének meghozatalakor mérni fel azt is, hogy a gazdasági társaság tagjai melyik jogutód gazdasági társaságnak akarnak a tagjai lenni.

A szétválás formái:

a) különválás

Különválás esetén a szétváló gazdasági társaság megszűnik, vagyona az átalakulással létrejött jogutód gazdasági társaságokra száll át.

b) kiválás

Kiválás esetén a szétváló gazdasági társaság, - melyből a kiváló egy vagy több tag a társasági vagyon egy részének felhasználásával új társaságot hoz létre – változatlan társasági formában működik tovább.

Az átalakulással létrejövő gazdasági társaság cégbejegyzését követő **kilencven napon** belül a jogelőd gazdasági társaságokra, illetve a jogutód gazdasági társaságokra vonatkozóan egyaránt a cégbejegyzés napjával végleges vagyonmérleget és vagyonleltárt kell készíteni.

Amennyiben a cégbíróság az átalakulás cégbejegyzését megtagadja, vagy hatályon kívül helyezik a bejegyzést elrendelő jogerős végzést, akkor az átalakulni szándékozó gazdasági társaság a korábbi formájában működik

tovább.

Az átalakulás folyamata

A gazdasági társaságokról szóló törvény a gazdasági társaságok átalakulására vonatkozó közös és sajátos szabályainak áttekintését követően megállapíthatjuk, hogy az átalakulás a gazdasági társaságok megszűnésének, alapításának különleges esete.

Tekintve, hogy ilyen esetben a vállalkozás folytatásának számviteli alapelve nem érvényesíthető, a szervezeti változásokhoz kapcsolódó vagyoneértékelés nem múltbeli áron, hanem átalakuláskori **piaci értéken történhet**.

A **vagyoneértékelés** eredményezheti az eszközök felértékelését, illetve leértékelését is.

Fontos elem, hogy az átalakulással létrejövő új gazdasági társaság vagyona az átértékelésnek megfelelő értéket képviselje, aminek feltétele a reális vagyoneértékelés. Ebből is következik, hogy az átalakulást meg kell, hogy előzze a jogelőd gazdasági társaságok vagyonának felmérése.

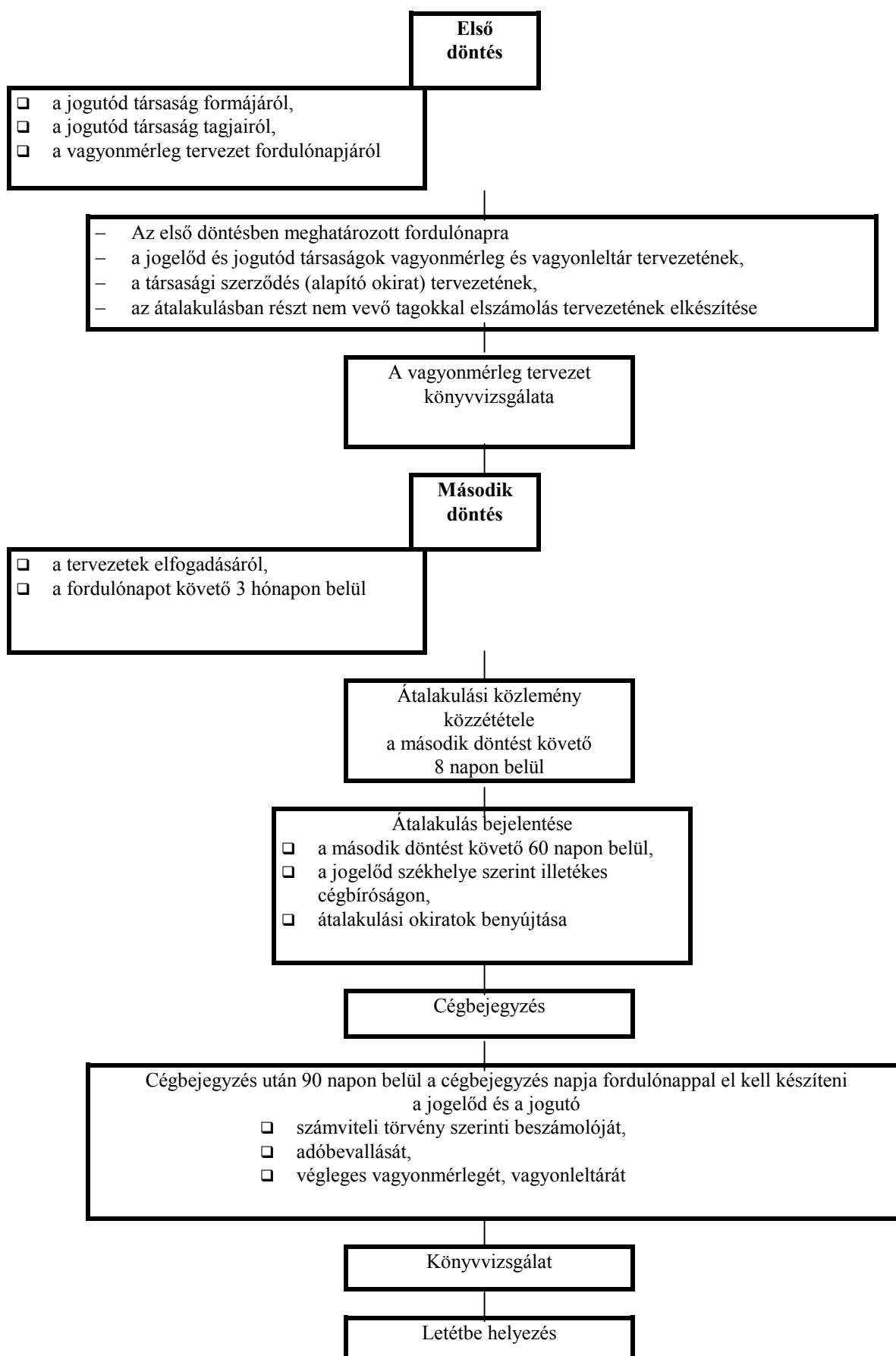
Az átalakulni kívánó gazdasági társaságoknak a törvényi előírások szerint **átalakulási tervet**, szükséges készíteni.

Az átalakulási tervnek minden esetben tartalmaznia kell

- az átalakulással elérni kívánt gazdasági célt,
- a tagok szándéknyilatkozatát,
- az új gazdasági társaság társasági szerződésének (alapító okiratának, alapszabályának) tervezetét,
- a jogutód gazdasági társaság formájától függően a vagyoni hozzájárulás (törzstőke, alapítótőke) összegét, valamint az egyes tagokra jutó vagyonyhányadot,
- valamint mindazt amit a vonatkozó törvények előírnak, illetve a tagok szükségesnek tartanak.

Megállapíthatjuk, hogy a gazdasági társaságok átalakulása többlépcsős bonyolult folyamat, amelynek során a gazdasági társaságokról szóló törvény vonatkozó előírásai mellett más törvények – köztük a **számvitelről szóló törvény** – előírásait is alkalmazni kell.

Az alábbi ábra segítségével tekintsük át lépésről-lépésre időrendi sorrendben az átalakulással kapcsolatos feladatokat.

Átalakulás folyamata

Az átalakulás gyakorlati feladatai

A továbbiakban az átalakulással kapcsolatos gyakorlati feladatokkal kívánunk részletesebben foglalkozni.

Az eltérő korábbi gyakorlat miatt fontos a társasági törvény azon szabályának kihangsúlyozása, hogy **az átalakulás napjának a cégbejegyzés napját kell tekinteni** és nem azt a napot, amit - a korábbi szabályok értelmében – az átalakuló gazdasági társaságok legfőbb döntéshozó szerve jelölt meg az átalakulásról hozott döntés napja és a cégbejegyzés napja között.

Az átalakuláshoz kapcsolódó feladatok megismeréséhez át kell tekinteni a **számviteli törvény** gazdasági társaságok átalakulására vonatkozó szabályait is.

Az átalakulási folyamat kiemelkedő jelentőségű feladata a jogelőd és jogutód gazdasági társaságok **vagyonmérleg és vagyonleltár tervezetének**, valamint **végleges vagyonmérlegük, vagyonleltáruk elkészítése**, hisz a számviteli törvény szerint az átalakulás számviteli bizonylata a könyvvizsgálóval hitelesített vagyonmérleg.

Ezen okmányok elkészítésére vonatkozóan a jelenleg hatályos társasági törvény is tartalmazza a főbb kritériumokat, de a részletek tekintetében utal arra, hogy azok a számviteli törvényben találhatóak meg.

A **számviteli törvény** 41/F. § (1-2) bekezdései szerint az átalakuló gazdasági társaságok, az átalakulással létrejövő gazdasági társaságok vagyonának (saját tőkéjének) megállapításához kötelesek vagyonleltárral alátámasztott vagyonmérleget készíteni két alkalommal:

- először az átalakulásról szóló döntés megalapozásához (vagyonleltár, vagyonmérleg tervezet),
- majd az átalakulás napjával (végleges vagyonleltár, vagyonmérleg).

Továbbá kimondja a számviteli törvény, hogy a vagyonleltár és a vagyonmérleg elkészítésénél a könyvviteli beszámoló mérlegére és az azt alátámasztó leltárra vonatkozó szabályok mellett alkalmazni kell a törvény 41/F (4-9), 41/G – 41/L paragrafusaiban rögzített sajátos szabályokat is, amelyekkel a továbbiakban részletesen is foglalkozunk.

Az átalakuláshoz kapcsolódó számviteli teendők közötti eligazodásban is segít az átalakulás folyamatát szemléltető ábra, amely szerint a számviteli feladatok

- a vagyonleltár és vagyonmérleg tervezet elkészítéséhez,
- a könyvvizsgálathoz,
- a végleges vagyonleltár és vagyonmérleg elkészítéséhez

kapcsolódnak.

A vagyonmérleg tervezet elkészítése

A vagyonleltárral alátámasztott vagyonmérleg tervezet az átalakulás cégbírósi

bejegyzéséhez szükséges alapokmány, melynek fordulónapja az átalakulás elhatározásakor a legfőbb döntéshozó szerv által kijelölt nap.

A számviteli beszámoló mérlege, - a korábban ismertett szabályok szerint - csak akkor helyettesítheti a vagyommérleg tervezetét, ha azzal megegyezik, vagyis a vagyon nem került átértékelésre, illetve a számviteli mérleg fordulónapja maximum csak 6 hónappal előzi meg a vagyommérleg és vagyonleltár tervezet elfogadásának napját (második döntés).

Vagyommérleg tervezet az azonos fordulónapi leltárral, továbbá a főkönyvi kivonattal és a teljes analitikus nyilvántartással kell alátámasztani

Vagyommérleg tervezet tartalma:

a) Az **átalakuló** gazdasági társaság vagyommérlege tartalmazza

1. az eszközök és források (saját tőke, kötelezettségek) könyv szerinti értékét,
2. az átértékelési különbözetet,
3. a vagyonértékelés szerinti értéket (1. ± 2.)

A vagyonértékelés szerinti értéket a jogutód vagyommérlegének elkészítéséhez meg kell bontani a gazdasági társaság legfőbb döntéshozó szerve által meghatározott módon

- **különválás esetén** a különválással létrejövő gazdasági társaságok vagyommérlegére,
- **kiválás esetén** a kiválással létrejövő gazdasági társaság vagyommérlegére, illetve a változatlan formában továbbműködő gazdasági társaság vagyommérlegére.

b) Az **átalakulással létrejövő** gazdasági társaság vagyommérlege tartalmazza

1. a jogelőd gazdasági társaságok vagyonértékelés szerinti vagyonának értékét,
 - **beolvadás esetén** beolvadó és beolvasztó (átvevő) gazdasági társaságokként bontva és együttesen,
 - **összeolvadás esetén** egyesülő gazdasági társaságokként külön-külön és együttesen,
2. eltéréseket, különbözeteket,
3. a jogutód gazdasági társaság vagyonát (1. ± 2.)

Vagyommérleg tervezet formája:

a) Az **átalakuló (jogelőd)** gazdasági társaságok vagyommérleg tervezetének szerkezete, felépítése megegyezik a számviteli beszámoló mérlegének szerkezetével, felépítésével azzal az eltéréssel, hogy a saját tőke vagyonértékelés szerinti értéke részeként **már csak a jegyzett tőke, a**

tőketartalék és eredménytartalék szerepelhet. (az értékelési tartalék kivezetésre, a mérleg szerinti eredmény az eredménytartalékba átvezetésre kerül).

A törvényi előírásoknak megfelelően a vagyommérleg tervezetet minimum háromoszlopos formában kell elkészíteni:

első: a könyv szerinti érték.

második: az átértékelési különbözet,

harmadik: a vagyoneértékelés szerinti érték.

b) Az **átalakulással létrejövő** gazdasági társaság vagyommérleg tervezete ennél több oszlopot is tartalmazhat:

a jogelőd gazdasági társaság (ok) vagyoneértékelés szerinti vagyonát,

a különbözeteket,

a rendezéseket,

a jogutód gazdasági társaság vagyonát

A „**különbözetek**” oszlopban a következő jogcímeken figyelembe vett módosító tételeket kell kimutatni:

- az átalakulással egyidejűleg belépő új tagok vagyoni hozzájárulását társasági szerződés szerinti értéken,
- a meglévő tagok pótlólagos vagyoni hozzájárulását társasági szerződés szerinti értéken,
- az átalakulással egyidejűleg kilépő tagoknak kiadásra kerülő vagyon értékét,
- kiválással létrejövő gazdasági társaságnál az átértékelési különbözetet,
- egyesülés esetén a jogutód gazdasági társaság jegyzett tőkéjének meghatározása során figyelembe nem vehető részesedések értékét a jogelőd vagyommérleg tervezete szerinti értéken
- egyesülés esetén a jogelőd gazdasági társaságok vagyommérleg tervezeteiben kimutatott egymással szemben fennálló követelések és kötelezettségek összegét

A „**rendezés**” oszlopban a saját tőke átrendezéséből adódó tételeket mutatjuk ki.

A saját tőke elemeinek átrendezésére sor kerülhet

– jogszabályi előírások, valamint

– a gazdasági társaság saját elhatározása

alapján.

Átalakuló gazdasági társaság vagyommérleg tervezetének értékadatai

Átalakuló gazdasági társaság vagyommérleg tervezetében az eszközök és források mérlegértékének megállapításánál az alábbi törvényi előírásokat kell

figyelembe venni.

A gazdasági társaságoktól szóló törvény 63. § (2) bekezdése szerint az átalakuló gazdasági társaság **dönt** abban, hogy a számviteli törvény szerinti beszámolójában kimutatott eszközöket és kötelezettségeket a vagyonomérleg tervezetben **könyv szerinti értéken** mutatja ki, vagy **piaci értéken**, azaz eszközeit és kötelezettségeit átértékeli.

Nem élhet az átértékelés lehetőségével

- beolvadás esetén a beolvasztó (átvevő) gazdasági társaság,
- kiválás esetén az a gazdasági társaság, amelyik változatlan társasági formában folytatja tovább tevékenységét.

Könyv szerinti érték megállapítása:

A könyv szerinti értéket a számviteli törvény szerinti beszámoló mérlegére vonatkozó szabályoknak megfelelően kell megállapítani azzal a szabállyal kiegészítve, hogy az átalakulásnál az eszközök értékhelyesbítésére, illetve az értékelési tartalék képzésére vonatkozó törvényi előírások nem alkalmazhatók.

Könyv szerinti érték megállapítása, könyvvizetési rendszer megváltozása esetén:

- Sajátosan kell a könyvszerinti értéket megállapítani annak az átalakuló gazdasági társaságnak, amelyik az átalakulással egyidejűleg az egyszeres könyvviteltől a kettős könyvvitelre köteles áttérni.

Ezek a gazdasági társaságok (betéti társaság, közkereseti társaság)

- egyszerűsített mérlegük és az azt alátámasztó nyilvántartások alapján elkészítik az egyszerűsített éves beszámoló vagy az éves beszámoló mérlegét, úgy, hogy az egyszerűsített mérlegben kimutatott tartalék összegét – mint áttérési különbözetet - áthelyezik az eredménytartalékba,
 - az előzőek alapján elkészített mérlegben rendezik a költségvetéssel még el nem számolt általános forgalmi adó fizetendő összegét a vevőkkel szemben, az előzetesen felszámított (visszaigényelhető) összegét a szállítókkal szemben.
 - a tartalék áthelyezésével és az Áfa rendezésével elkészített mérleg eszköz és forrás adatai adják az átalakuló gazdasági társaság vagyonomérlegében a könyv szerinti értéket.
- Az előző pontban foglaltaknak megfelelően kell eljárni annak a gazdasági társaságnak is, amelyik egyszeres könyvvitelt vezető gazdasági társaságból válik ki és új társasági formája alapján kettős könyvvitel vezetésére lesz kötelezett.

Az így elkészített vagyonomérleg eszköz és forrásadatai adják – természetesen a kiválással létrejövő, valamint a változatlan formában

továbbműködő gazdasági társaságokra megbontva – vagyonmérlegük első oszlopának adatait a számviteli törvény 41/F (7) és (4) bekezdésben foglaltaknak megfelelően.

- Az a kettős könyvvitelt vezető gazdasági társaság, amelyik egyszeres könyvvitelt vezető gazdasági társaságba olvad be a vagyonelejtár és vagyonmérleg tervezetének és végleges formájának elkészítése előtt köteles áttérni a kettős könyvvitelről az egyszeres könyvvitelre és elkészíteni egyszerűsített mérlegét a számviteli törvény könyvviteli rendszerek változtatására vonatkozó szabályainak megfelelően (Szt. 81. § (1) bekezdés).

Ilyen esetben az egyszeres könyvvitelre való áttéréssel beolvadó gazdasági társaság vagyonmérlegének könyv szerinti adatait az egyszerűsített mérleg eszköz és forrás adatai adják.

A vagyonértékelés szerinti adatok megállapítása:

A vagyonértékelés lehetséges változatai:

1. változatban a gazdasági társaság

- az eszközöket piaci értékükön értékeli, ebben az esetben a vagyonmérleg tervezetbe felveheti azokat az eszközöket is, amelyek a számviteli törvény szerinti beszámoló mérlegében értékkel nem szerepelhetnek, de a gazdasági társaság tulajdonában vannak (például: a kisértékű, 30000 forint egyedi érték alatti el nem használandó tárgyi eszközök, vagy az 1997. január elseje előtt térítés nélkül átvett eszközök),
- az egyes kötelezettségek értékét az elfogadott, illetve várható összegben veszi figyelembe a kötelezettségek között vagy időbeli elhatárolásként.
- a saját tőke értékét számítással határozza meg az eszközök piaci értéke és a kötelezettségek reális értéke különbözeteként.

2. változatban a gazdasági társaság

- a vagyonértéket (saját tőke értékét) az üzleti értékelés, a jövedelemtermelő képesség módszerével állapítják meg.
- az egyes kötelezettségek értékét az elfogadott, illetve várható összegben veszi figyelembe a kötelezettségek között vagy időbeli elhatárolásként.
- a piaci értékelés módszerével meghatározzák az eszközök értékét.
- megállapítja az eszközök és források (saját tőke + kötelezettségek) értéke közötti eltérést.

Ha az eltérés **pozitív jellegű** (eszközök értéke > források értéke), akkor az eszközöket le kell értékelní (értéküket csökkenteni kell a különbözettel), mert negatív üzleti vagy cégérték kimutatását a számviteli törvény tiltja.

Ha az eltérés **negatív jellegű** (eszközök értéke < források értéke), akkor a különbözetet az immateriális javak közé fel kell venni, mint üzleti vagy cégértéket.

Az átértékelési különbözet megállapítása:

Az átértékelési különbözet a vagyonerőteléssel megállapított érték és a könyv szerinti érték különbözete – beleértve a 2. változat szerint kimutatott üzleti vagy cégértéket is -, ami előjelétől függően jelenthet vagyont felértékelést vagy vagyont leértékelést.

- Ha a vagyontmérleg tervezet átértékelési különbözete oszlopában kimutatott átértékelési különbözete összege pozitív jellegű, - **a vagyont felértékeltek** - annak összegével a tőketartalék összegét kell felemleni.
- Ha az összevont átértékelési különbözet negatív jellegű, - **a vagyont leértékeltek** - annak összegével a tőketartalék összegét kell csökkenteni. Amennyiben a tőketartalék összege nem fedezi az átértékelési különbözet negatív összegét, úgy a tőketartalék összegét meghaladó átértékelési különbözet összegével az eredménytartalékot kell csökkenteni (az eredménytartalék negatív jellegű is lehet).

Azoknál az átalakuló gazdasági társaságoknál, amelyek nem éltek az átértékelés lehetőségével a vagyontmérleg tervezetben a saját tőke első és harmadik oszlopban szereplő értéke megegyezik.

A számviteli törvény 41/H. § (6) bekezdése szerint: „Az átalakuló gazdasági társaság vagyontmérleg-tervezetének harmadik oszlopában a saját tőke tételében csak jegyzett tőke, tőketartalék és eredménytartalék (negatív előjelű is lehet) tétel szerepelhet, ennek érdekében a előzőleg a szükséges átvezetéseket el kell végezni.”

Ennek megfelelően a vagyontmérleg tervezet készítésekor

- át kell vezetni az eredménytartalékba a mérleg szerinti eredményt,
- egymással szemben meg kell szüntetni az érték helyesbítések és az értékelési tartalék összegét.

Átalakulással létrejövő gazdasági társaság vagyontmérleg tervezetének értékadatai

A vagyontmérleg tervezet bemutatott szerkezetének, tartalmának megfelelően

az első oszlopba

- az átalakuló gazdasági társaságok vagyontmérleg tervezetének harmadik oszlopában kimutatott értékadatok (vagyonerőtelés szerinti érték) kerülnek

a **második oszlopban** az alábbi különbségeket kell kimutatni:

- az átalakulással egyidejűleg belépő új tagok vagyoni hozzájárulását társasági szerződés szerinti értéken:
 - eszköz növekedés (pénzbeni, nem pénzbeni),
 - saját tőke növekedés (jegyzett tőke, tőketartalék),
- a meglévő tagok pótlólagos vagyoni hozzájárulását társasági szerződés szerinti értéken:
 - eszköz növekedés (pénzbeni, nem pénzbeni),
 - saját tőke növekedés (jegyzett tőke, tőketartalék),
- az átalakulással egyidejűleg kilépő tagoknak kiadásra kerülő vagyon értékét:
 - eszköz (pénzbeni, nem pénzbeni) csökkenés vagyommérleg tervezet szerinti értékben,
 - kötelezettség csökkenés vagyommérleg tervezet szerinti értékben,
 - saját tőke (jegyzett tőke, tőketartalék) csökkenés (értéke = kiadásra kerülő eszközök értéke – kiadásra kerülő kötelezettségek értéke),
- kiválással létrejövő gazdasági társaságnál az átértékelési különbséget,
- egyesülés esetén a jogutód gazdasági társaság jegyzett tőkéjének meghatározása során figyelembe nem vehető részesedések értékét a jogelőd vagyommérleg tervezete szerinti értéken:
 - eszköz csökkenésként és jegyzett tőke csökkenésként a részesedés névértékét,
 - a vagyommérleg tervezet szerinti érték és a névérték különbségét előjelétől függően eszköz növekedésként, eredménytartalék növekedésként (vagyommérleg tervezet szerinti érték < névérték), vagy eszköz csökkenésként, eredménytartalék csökkenésként (vagyommérleg tervezet szerinti érték > névérték),
- egyesülés esetén a jogelőd gazdasági társaságok vagyommérleg tervezeteiben kimutatott egymással szemben fennálló követelések és kötelezettségek összegét
 - követelés, illetve kötelezettség csökkenésként,
 - követelések és kötelezettségek értékeinek különbségével a saját tőkét (eredménytartalékot) kell módosítani,

a **harmadik oszlopban**

- azokat az összegeket kell szerepeltetni, amelyek a saját tőke elemeinek átrendezéséből adódnak jogszabályi előírások illetve tulajdonosi döntések alapján,

a **negyedik oszlopba**

- az előző három oszlop adatainak halmozott értéke kerül.

Saját tőke elemeinek átrendezésére sor kerülhet abban az esetben, amikor a jogelődök vagyonaadatai és a különbözetek alapján kialakított saját tőke egyes elemeinek értékétől a felek a társasági szerződésben eltérnek, vagy az eltérést törvény előírja.

Ilyenkor a kialakított saját tőke megoszlását a társasági szerződésben (alapszabályban, alapító okiratban) meghatározott megoszláshoz kell igazítani.

A gazdasági társaságokról szóló törvény 63. § (3) bekezdése szerint a létrejövő gazdasági társaság tervezett saját tőkájének és jegyzett tőkájének megállapítására vonatkozó rendelkezéseket a **számviteli törvény** tartalmazza.

Ezek a rendelkezések a következők:

1. A vagyonszámvetés tervezetben a jogutód gazdasági társaság vagyonán belül (negyedik oszlop) a saját tőke részei (jegyzett tőke, tőketartalék, eredménytartalék) csak pozitív előjelűek lehetnek. A negatív előjelű tőkeelem értékével a pozitív előjelű tőkeelemet kell csökkenteni.
2. A vagyonszámvetés tervezetben a saját tőke megoszlásánál (jegyzett tőkére, tőketartalékra, eredménytartalékra) is érvényesülni kell annak a szabálynak, amely szerint a jegyzett tőke értéke nem lehet magasabb az alábbi tételekkel csökkentett saját tőke értékénél.

A saját tőke értékét tehát csökkenteni kell

- az aktivált alapítás, átszervezés még le nem írt (nettó) értékével,
 - a lekötött tőketartalékkal,
 - a lekötött eredménytartalékkal,
 - a devizában fennálló kötelezettségek Szt. 24. § (4) bekezdése szerinti aktív időbeli elhatárolásként elszámolt nem realizált árfolyamvesztesége és a
 - a Szt. 27. § (6) bekezdése szerint a nem realizált árfolyamveszteségre képzett céltartalék különbözetének összegével.
1. A vagyonszámvetés tervezetben a saját tőkén belül az eredménytartalék értékét úgy kell megállapítani, hogy az fedezetet nyújtson
 - a vagyonszámvetés tervezet fordulónapja és az átalakulás napja között várhatóan bekövetkező veszteségekre,
 - az átalakulással közvetlenül összefüggően keletkező társasági adófizetési kötelezettségekre,
 - a devizahitel-tartozás későbbi árfolyamveszteségének időbelileg elhatárolt részéből arra az összegre, amelyet nem ellentételez céltartalék,
 - az alapítás, átszervezés aktivált értékéből a még le nem írt összegre.
 2. Az átalakulással létrejövő gazdasági társaság vagyonszámvetésében az

eredménytartalék összege az átalakuló gazdasági társaság (társaságok) vagyonszerlegében kimutatott eredménytartalék összegénél csak az alábbi tételek összevont pozitív értékével lehet nagyobb:

- kiválással létrejövő gazdasági társaságnál az átértékelési különbözetek összege,
 - egyesülés esetén a jogutód gazdasági társaság jegyzett tőkéjének meghatározása során figyelembe nem vehető részesedéseknél a vagyonszerleg tervezet szerinti érték és a névérték különbsége,
 - egyesülés esetén a jogelőd gazdasági társaságok vagyonszerleg tervezeteiben kimutatott egymással szemben fennálló követelések és kötelezettségek értékeinek különbözete
 - a vagyonszerleg tervezet fordulónapja és az átalakulás napja között várhatóan bekövetkező veszteségek,
 - az átalakulással közvetlenül összefüggően keletkező adófizetési kötelezettségek.
3. Korlátolt felelősségű társasággá, részvénytársasággá vagy közhasznú társasággá való átalakulásnál jegyzett tőkén felüli vagyonszerlegként kell figyelembe venni a jogutód gazdasági társaság vagyonszerlegén belül azoknak a vagyontárgyaknak a saját tőke és a vagyonszerleg tervezet mérleg főösszege arányában számított értékét, amelyek a jegyzett tőkénél nem vehetők figyelembe, mert
- nem forgalomképesek, vagy
 - átruházásukhoz harmadik személy hozzájárulása szükséges.

A vagyonszerleg tervezet elkészítése

A vagyonszerleg tervezet a vagyonszerleg tervezet legfőbb bizonylata, ezért az átalakuló és az átalakulással létrejövő gazdasági társaságok vagyonszerleg tervezetét vagyonszerlegtelárral kell alátámasztani.

Az alátámasztás az átalakuló és az átalakulással létrejövő gazdasági társaság esetében egyaránt a vagyonszerleg tervezet utolsó oszlopára vonatkozik

- átalakuló gazdasági társaságnál a vagyonszerleg szerinti értékre,
- átalakulással létrejövő gazdasági társaságnál a jogutód társaság vagyonszerlegére.

A vagyonszerleg tervezet összeállításánál is a számviteli törvény szerinti beszámoló mérlegét alátámasztó leltárra vonatkozó előírásokat kell alkalmazni, kiegészítve a vagyonszerleg tervezet elkészítésénél már ismertetett – átalakuláshoz kapcsolódó (Szt. 41. §) – szabályokkal.

A vagyonszerleg követelményeinek csak az a kimutatás felel meg, amelyik az eszközöket és a forrásokat **teljes körűen, tételesen** tartalmazza.

A vagyonszerleg tervezet a vagyonszerleg tervezet soraival egyező

csoportosításba célszerű elkészíteni, amelyhez mellékletként csatolandó a teljes részletességű vagyoneleltár.

A gazdasági társaságokról szóló törvény 68. § (2) bekezdése szerint ha a gazdasági társaság korlátolt felelősségű társasággá, közhasznú társasággá vagy részvénytársasággá alakul át „*a jogutód gazdasági társaság vagyoneleltár-tervezetében meg kell jelölni azokat a vagyontárgyakat, amelyek a **saját tőkének** a mérleg főösszeghez viszonyított arányos értéke alapján a jogutód gazdasági társaság **jegyzett tőkéjét fogják képezni**”.* Tehát a jogutód gazdasági társaság vagyoneleltár tervezet szerinti **saját tőke** és a mérleg főösszeg arányának megfelelő eszközértékből ki kell venni azoknak az eszközöknek az arányos értékét, amelyeket nem lehet a jegyzett tőkénél figyelembe venni, mert nem forgalomképesek, illetve elidegenítésükhöz harmadik személy hozzájárulása szükséges (Szt. 41/I. (10) bek.)

Könyvvizsgálati feladatok

A gazdasági társaságokról szóló törvény előírja, hogy a vagyoneleltár tervezetét és a vagyoneleltár tervezetét ellenőriztetni kell

- könyvvizsgálóval,
- felügyelő bizottsággal (ha az átalakulással érintett gazdasági társaságoknál működik ilyen),

mert az átalakulás alapbizonylata a könyvvizsgáló által hitelesített vagyoneleltár.

A vagyoneleltár tervezet és a vagyoneleltár tervezet ellenőrzésére nem jogosult az átalakulással érintett gazdasági társaság választott könyvvizsgálója.

A jogutód gazdasági társaságnak nem lehet kijelölt könyvvizsgálója a cégbejegyzés napjától számított 3 évig az a könyvvizsgáló, aki a vagyoneleltár tervezetét és a vagyoneleltárt ellenőrizte.

A könyvvizsgáló feladatai:

- Ellenőrzi és megállapítja a gazdasági társaság vagyonának értékét, a saját tőke összegét. Ez azért is fontos, mert maximum a könyvvizsgáló által megállapított értékben lehet meghatározni a gazdasági társaság vagyonának értékét, saját tőkéjének összegét.
- Részvénytársaságok egyesülése esetén
 - elkészíti a vagyoneleltár tervezetét,
 - nyilatkozik a részvény cserearányok módszeréről, ezek a módszerek külön-külön milyen értéket eredményeztek, illetve arról, hogy a cserearányt megfelelőnek tartja-e,
 - ismerteti az értékelésnél keletkezett különösebb nehézségeit,
 - nyilatkozik – ha erre őt kérték fel – az egyesülési szerződésben tervezet, a vezető tisztségviselők által készített beszámoló

megalapozottságáról,

- állást foglal abban, hogy a tervezett egyesülés veszélyezteti-e a részvénytársaságokkal szembeni hitelezői követelések kielégítését.

Végleges vagyoneleltár és vagyonmérleg elkészítése

A végleges vagyoneleltárral alátámasztott vagyonmérleg a gazdasági társaság átalakulásának alapokmánya, mert tulajdonképpen ezek alapján valósul meg ténylegesen az átalakulás.

A vagyonmérleg elkészítésének **fordulónapja** az **átalakulás** napja (az a nap amikor a jogutód gazdasági társaság cégbejegyzése megtörtént).

A vagyonmérleg elkészítésének és a letétbehelyezésének (cégbíróságon) határideje: a cégbejegyzés napját követő 90 nap.

Végleges vagyonmérleg elkészítése

A végleges vagyonmérleg elkészítésére érvényes szabályok a következők:

1. Az átalakulással **megszűnő** gazdasági társaságnál az átalakulás napjával:
 - lezárják analitikus és főkönyvi nyilvántartásaikat, és ez alapján
 - elkészítik a számviteli törvény éves beszámoló készítés szabályainak megfelelő beszámolót,
 - ezt követően készítik el a vagyonmérleg tervezet elkészítésénél már ismertetett szabályok szerint a végleges vagyonmérleget.
2. Az átalakulással **meg nem szűnő** gazdasági társaságoknál,
 - beolvadás esetén az átvevő (beolvasztó) gazdasági társaságnál,
 - kiválás esetén a változatlan formában tovább működő gazdasági társaságnál

az **átalakulás előtti** végleges vagyonmérleget

 - a folyamatos könyvelés alapján kell elkészíteni,
 - az analitikus és a főkönyvi nyilvántartásaik lezárása nélkül.

az **átalakulás utáni** vagyonmérleg elkészítéséhez

 - a folyamatosan vezetett könyveibe elszámolja (felveszi) a megszűnő gazdasági társaságtól átvett (illetve átadott) eszközöket, forrásokat az beolvasztásnál az átadó, kiválásnál az átvevő gazdasági társaságok végleges vagyonmérlege alapján,
 - elkészíti a könyvviteli mérlegét,
 - a folyamatos könyvelés alapján,
 - az analitikus és a főkönyvi nyilvántartásaik lezárása nélkül.
 - elvégzi a következő korrekciókat:
 - a vagyonmérleg tervezet és a végleges vagyonmérleg saját tőke eltérését (előjelének megfelelően) a tőketartalékkal szemben rendezi, ha a tőketartalék összege az eltérést nem fedezi a

különbözetest az eredménytartalékkal szemben rendezni (így az lehet mínusz előjelű is),

- a pénzbeni és nem pénzbeni vagyoni hozzájárulás átalakulás napjáig nem teljesített (át nem adott) részét jegyzett de még be nem fizetett tőkeként figyelembe veszi,
- az átalakulás napjáig kilépő tagoknak még ki nem adott vagyonhányadot kötelezettségként figyelembe veszi,
- a korrekciós tételeket átvezeti a könyvviteli mérlegen és ezzel készül el a végleges vagyonmérleg.

1. Az **átalakulással létrejövő új** gazdasági társaság

- a jogelőd gazdasági társaság vagy társaságok végleges vagyonmérlegének adatai alapján,
- valamint az előző pontban már ismertetett (a Szt. 41/J. § (5-7) bekezdései szerinti) korrekciós tételek figyelembe vételével készíti el a végleges vagyonmérlegét.

A vagyonmérleg tervezet és a végleges vagyonmérleg között a kapcsolatot az teremti meg, hogy a tervezetben felvett átértékelési különbözetekeket a végleges vagyonmérlegen is át kell vezetni.

Természetesen a vagyonmérleg tervezet és a végleges vagyonmérleg adatai nem fognak megegyezni, mert a vagyonmérleg tervezet fordulónapja és a végleges vagyonmérleg fordulónapja közt eltelt időben is működnek a gazdasági társaságok, és ez idő alatt bekövetkezett és könyvvitelben elszámolt gazdasági események változtatják a vagyon nagyságát, összetételét.

Az átalakulással létrejövő gazdasági társaságoknál **jegyzett tőke csökkentést** kell végrehajtani az alábbi esetekben:

1. Ha a végleges vagyonmérlegben kimutatott, alábbi tételekkel csökkentett saját tőke értéke nem éri el a vagyonmérleg tervezet szerinti jegyzett tőke (cégbíróságon bejegyzett) értékét.

Saját tőke értéke

Le:

- az aktivált alapítás, átszervezés még le nem írt (nettó) értéke,
- a lekötött tőketartalék,
- a lekötött eredménytartalék,
- a devizában fennálló kötelezettségek Szt. 24. § (4) bekezdése szerinti aktív időbeli elhatárolásként elszámolt nem realizált árfolyamnyeresége, illetve
- a Szt. 27. § (6) bekezdése szerint a nem realizált árfolyamnyereségre képzett céltartalék különbözetének összege,

-
1. Korlátolt felelősségű társasággá, részvénytársasággá, közhasznú társasággá alakulás esetén, ha a vagyoneleltár tervezetben elkülönített jegyzett tőke részét képező eszközérték alacsonyabb a vagyoneleltár tervezet szerinti jegyzett tőke (cégbíróságon bejegyzett) értékénél.

Természetesen **nem kell** annak a gazdasági társaságnak végleges vagyoneleltárat készíteni

- amelynek cégbejegyzését a cégbíróság elutasítja (megtagadja),
- amelyik visszavonja bejegyzési kérelmét és a cégbíróság ez miatt az eljárást megszünteti.

Az ilyen társaság korábbi formájában működik tovább, a számviteli törvény szabályai szerint vezetett könyvviteli nyilvántartásaiban a meghiúsult átalakulással kapcsolatos tételek nem szerepelhetnek.

Végleges vagyoneleltár elkészítése

Mind az átalakuló társaság, mind az átalakulással létrejött társaság végleges vagyoneleltárának adatait végleges vagyoneleltárral köteles alátámasztani.

A végleges vagyoneleltár elkészítésénél is ugyanazokat a szabályokat kell alkalmazni, mint amelyeket a vagyoneleltár tervezet elkészítésénél ismertettünk.