



Csomós Tamás

Speciális számviteli esetek és azok elszámolása II.



A követelménymodul megnevezése:
Vállalatgazdálkodási feladatok

A követelménymodul száma: 1997-06 A tartalomlelem azonosító száma és célcsoportja: SzT-014-50



SPECIÁLIS SZÁMVITELI ESETEK ÉS AZOK ELSZÁMOLÁSA II.

ESETFELVETÉS – MUNKAHELYZET

1. Ön vállalkozásnál számviteli szakemberként dolgozik. A vállalkozás átmeneti likviditási problémákkal küszködik, feladata, hogy végig gondolja a lehetséges stratégiákat a számviteli törvény és a kapcsolódó egyéb jogszabályok függvényében.

Gondolkodjon el a vállalkozás jogutóddal illetve anélküli megszüntetésének lehetőségein!

SZAKMAI INFORMÁCIÓTARTALOM

SPECIÁLIS CÉGHELYZETEK FAJTÁI, JELLEMZŐI

- **Csődeljárás:** adós kezdeményezésére fizetési haladék csődegyezség megkötése érdekében
- **Felszámolási eljárás:** fizetéseképtelen adós jogutód nélküli megszüntetése
- **Végelszámolás:** nem fizetéseképtelen adós jogutód nélküli megszűnése
- **Átalakulás:** egy vagy több gazdasági társaság megszűnésével egy vagy több gazdasági társaság jön létre
 - Társasági forma változtatása
 - Egyesülés
 - Beolvadás
 - Összeolvadás
 - Szétválás
 - Különválás
 - Kiválás
- Gazdasági társaság közhasznú társasággá történő átalakulása
- Szövetkezet gazdasági társasággá történő átalakulása

Csődeljárás "olyan eljárás, amelynek során az adós – a csődegyezség megkötése érdekében fizetési haladékot kezdeményez, illetve csődegyezség megkötésére tesz kísérletet".

Felszámolási eljárás "olyan eljárás, amelynek célja, hogy a fizetésképtelen adós jogutód nélküli megszüntetése során a hitelezők e törvényben meghatározott módon kielégítést nyerjenek".

Végelszámolási eljárás "olyan eljárás, amelynek során a nem fizetőképtelen adós – a jogutód nélküli megszűnést elhatározva – a hitelezőit kielégíti".

Átalakulás estén egy vagy több gazdasági társaság megszűnésével egy vagy több gazdasági társaságot alapítanak.

Az átalakulás fajtái:

- társasági forma változtatása (kft., rt., bt., kkt., átalakulása kft.-vé, rt.-vé, bt.-vé, kkt.-vé),
- egyesülés (beolvadás, összeolvadás),
- szétválás (különválás, kiválás).
-

Speciális céghelyzetek jogi szabályozása

Speciális céghelyzetek szabályozását részben a számviteli törvény, részben más jogszabályok tartalmazzák az alábbiak szerint:

- a 2000. évi C. törvény a számvitelről (Szt.) 86 § (3/b-e), illetve a 86. § (6/c-f) bekezdése szabályozza megszűnés, átalakulás esetén a befektetőnél elszámolandó tételeket, illetve gazdasági társaságok egyesülése estén az átvevőnél (beolvasztónál) elszámolandó tételeket.
- a 2000. évi C. törvény a számvitelről (Szt.) 136–143 §-a szabályozza átalakulás esetén a számviteli teendőket,
- az 1997. évi CXLIV. törvény a gazdasági társaságokról (Gt.) (VII. fejezet) 59–80. §-a tartalmazza a gazdasági társaságok átalakulásának szabályait,
- az 1991. évi II. törvény a csődeljárásról, felszámolási eljárásról, végelszámolásról (Csődtörvény) tartalmazza a csődeljárás, illetve a felszámolás, végelszámolás szabályait,
- a 225/2000. (XII. 19.) Kormányrendelet (Kormányrendelet) a felszámolás és a végelszámolás időszaka alatti számviteli feladatait szabályozza.

A CSŐDELJÁRÁS

A csődeljárás jellemzői és teendő:

- Kezdő időpontja a csődeljárás iránti kérelemnek a bírósághoz való beérkezésének a napja.

- A kérelemhez mellékelni kell többek között egy három hónapnál nem régebbi mérleget.
- Csődeljárás alatt a vállalkozásra vonatkoznak az adóbevallási és a beszámoló készítési szabályok (folyamatosan működő vállalkozás).
- Csődeljárás befejezése a bírósági végzés alapján (egyezség esetén), vagy a csődeljárás megszüntetésével (ha nincs egyezés).

A vállalkozás folytatásának elve

A számviteli törvény alapelveként rögzíti, hogy a beszámoló elkészítésekor és a könyvvezetés során a vállalkozás folytatásának elvéből [Sztv. 15.§ (1) bekezdés] kell kiindulni. Abból, hogy a vállalkozó a belátható jövőben is fenn tudja tartani működését, folytatni tudja tevékenységét. Nem várható működésének beszüntetése vagy a működés jelentős csökkenése.

" A beszámoló elkészítésekor és a könyvvezetés során abból kell kiindulni, hogy a gazdálkodó a belátható jövőben is fenn tudja tartani működését, folytatni tudja tevékenységét, nem várható a működés beszüntetése vagy bármilyen okból történő jelentős csökkenése (a vállalkozás folytatásának elve)."

A csődtörvény viszont éppen azt a rendkívüli helyzetet szabályozza, hogy miként kell eljárni, milyen szabályokat kell követni akkor, ha a vállalkozás nem tudja fenntartani, nem tudja folytatni, illetve nem kívánja folytatni a tevékenységét. A kormányrendelet eltérő feladatok számviteli megoldását, az alkalmazandó számviteli szabályokat határozza meg.

A csődtörvény, illetve a számviteli törvény által szabályozott számviteli területek

A felszámolás és a végelszámolás időszaka alatt, valamint a csődeljárás során a számviteli törvény előírásait kell érvényesíteni mindenkor, amennyiben a csődtörvény nem tartalmaz attól eltérő rendelkezést. A csődtörvény azonban a felszámolási eljárással és a végelszámolással kapcsolatosan tartalmaz a számviteli törvényben lévő rendelkezésektől eltérő szabályokat is, továbbá szabályoz a számviteli törvényben a felszámolási eljárással és a végelszámolással kapcsolatosan nem szabályozott, illetve eltérően szabályozott kérdéseket. Ezért a kormányrendelet világossá teszi, hogy meghatározott sajátos esetben a vállalkozásnak milyen eljárást kell követnie az adott gazdasági esemény számviteli megítélésénél, minősítésénél, könyvviteli elszámolásánál, a beszámolóban történő szerepeltetésénél. Kimondja (többek között), hogy a gazdálkodó szervezet a felszámolás, illetve a végelszámolás időszaka alatt is olyan számviteli nyilvántartásokat köteles vezetni, mint a szokásos tevékenysége ideje alatt.

Ezeknek a számviteli nyilvántartásoknak ugyanis alkalmasnak kell lenniük.

- a közbenső mérleg,
- a felszámolási zárómérleg,
- a végelszámolási zárómérleg,
- a vagyonfelosztási javaslat,
- a bevételek és költségek alakulását tartalmazó kimutatás,

- az adóbevallások és
- más kötelezően előírt kimutatások elkészítéséhez.

A FELSZÁMOLÁSI ELJÁRÁS

Kezdő időpontja az adós fizetéseképtelenségét megállapító bírósági végzés jogerőre emelkedésének a napja.

A vállalkozás köteles a felszámolás megkezdését megelőző nappal az éves beszámoló, az egyszerűsített éves beszámoló, az egyszerűsített beszámoló értékelési előírásai szerint

- **záróleltár** (a befektetett eszközök és a forgóeszközök, valamint azok forrásai mennyiségben és a számviteli törvényben előírtak szerint meghatározott értéken),
- **tevékenységet lezáró beszámolót** (a mérleg nem tartalmazhat időbeli elhatárolásokat¹, értékhelyesbítést, illetve értékelési tartalékot, üzleti jelentést pedig nem kell készíteni),
- **adóbevallást** (társasági adóról, illetve az állami költségvetéssel szembeni követelésekről, kötelezettségekről),
- az eredmény felosztása és a mérleg szerinti eredmény eredménytartalékba történő átvezetése után **zárómérleget** készíteni.

A vállalkozás köteles

- előírt esetben a könyvvizsgálói záradékot is tartalmazó tevékenységet lezáró beszámolót a fordulónapot követő 45 napon belül letétbe helyezni, illetve közzétenni,
- a tevékenységet lezáró beszámoló adatai alapján készített adóbevallást a fordulónapot követő 45-30 napon belül az adóhatóságnak átadni.

A felszámolási eljárás megkezdését megelőző nappal a nyilvántartásokat (könyvviteli számlákat) le kell zárni, és a felszámolás kezdő időpontjában a főkönyvi nyilvántartásokat meg kell nyitni (mintha év eleje lenne). A felszámolási eljárás időszaka alatt a gazdálkodó szervezetre a számviteli törvénynek a Csődtörvénnyel, illetve a Kormányrendelettel nem érintett előírásai továbbra is érvényesek. Amennyiben a vállalkozás a felszámolás kezdő időpontjában és azt követően nem folytat vállalkozási tevékenységet, akkor a felszámoló döntése szerint a vállalkozás az eredményt érintő tételeket az eredmény számlák helyett a saját tőkén belül kijelölt "Felszámolás eredmény elszámolása számlán" is elszámolhatja.

A felszámolási eljárás alatt – többek között – eredményt (eredmény elszámolást) csökkentő tételként kell elszámolni:

- a nyitó felszámolási mérlegben nem szereplő, a felszámolónak bejelentett és nyilvántartásba vett kötelezettségeket,
- a hitelezőkkel szembeni kötelezettségként elszámolt nyilvántartásba vételi díjat,

- a tartásdíj, az életjáradék, a kártérítési járadék, a környezetvédelmi kárelhárítás költségei, a környezetvédelmi bírság nyitó felszámolási mérlegben nem szereplő összegét,
- a behajthatatlannak minősülő követeléseket,
- a nyitó felszámolási mérlegben szereplő eszközök terven felüli értékcsökkenését, értékvesztését (piaci értékre), selejtezését.

A felszámolási eljárás alatt – többek között – eredményt (eredmény elszámolást) növelő tételként kell elszámolni:

- a nyitó felszámolási mérlegben szereplő, de a felszámolónak egy éven belül be nem jelentett, illetve nyilvántartásba nem vett kötelezettségeket,
- egyezség esetén az elengedett kötelezettségeket,
- a nyitó felszámolási mérlegben nem szereplő elismert, jogszerű, behajtható követeléseket
- a nyitó felszámolási mérlegben értékkel nem szerepeltethető (de értékkel bíró) vagyoni eszközök (nullára leírt, illetve érték nélkül nyilvántartott eszközök stb.) piaci értékét,
- a nyitó felszámolási mérlegben szereplő eszközök terven felüli értékcsökkenésének, értékvesztésének visszairását, indokolt esetben a piaci értékre történő felértékelését,
- a nyitó felszámolási mérlegben szereplő céltartalék állományát.

A felszámolás alatt lévő társaság nem alanya a társasági adónak (nincs TA bevallása). A felszámolás alatt lévő társaság nem kell a fordulónapra beszámolót készíteni. A felszámoló a követelések bejelentésére megadott határidő letelte után közbenső felszámolási mérleget készíthet, ha a hitelezői követelések kielégítésére, részbeni teljesítésére megfelelő mennyiségű pénzeszköz folyt be és áll rendelkezésre (a felszámolás kezdetét követő egy év elteltével – és ezt követően évente – elkészítése kötelező). A közbenső felszámolási mérlegben elkülönítetten kell kimutatni a pénzeszközök között a tartalék összegét (a várható költségekre és a vitás hitelezői igények fedezetére). A közbenső felszámolási mérleg tartalmazza a vagyoni eszközök, a kötelezettségek és a saját tőke állományát könyv szerinti értéken, a bevételek és a költségek alakulásáról készített kimutatást, a szöveges jelentést. A szöveges jelentésben be kell mutatni a nyitó felszámolási mérleg adatait módosító

A VÉGELSZÁMOLÁS

Kezdő időpontja a jogutód nélküli megszűnésről rendelkező határozat szerinti időpont A vállalkozás köteles a végelszámolás kezdő időpontját megelőző nappal az éves beszámoló, az egyszerűsített éves beszámoló, az egyszerűsített beszámoló értékelési előírásai szerint

- **záró leltár** (a befektetett eszközök és a forgóeszközök, valamint azok forrásai mennyiségben és a számviteli törvényben előírtak szerint meghatározott értékben),
- **tevékenységet lezáró beszámolót** (a mérleg nem tartalmazhat időbeli elhatárolásokat¹, értékhelyesbítést és értékelési tartalékot),
- **adóbevallást** (társasági adóról, illetve az állami költségvetéssel szembeni követelésekről, kötelezettségekről),

- az eredmény felosztása és a mérleg szerinti eredmény eredménytartálékba történő átvezetése után zárómérleget készíteni.

A vállalkozás köteles

- előírt esetben a könyvvizsgálói záradékot is tartalmazó tevékenységet lezáró beszámolót a fordulónapot követő 305 napon belül letétbe helyezni, illetve közzétenni,
- a tevékenységet lezáró beszámoló adatai alapján készített adóbevallást a fordulónapot követő 30+30 napon belül az adóhatóságnak átadni.

A végelszámolás megkezdését megelőző nappal a nyilvántartásokat (könyvviteli számlákat) le kell zárni, és a végelszámolás kezdő időpontjában a főkönyvi nyilvántartásokat meg kell nyitni (mintha év eleje lenne).

A végelszámolás időszaka alatt a gazdálkodó szervezetre a számviteli törvénynek a Csődtörvénnyel, illetve a Kormányrendelettel nem érintett előírásai továbbra is érvényesek.

A végelszámolás időszakának gazdasági eseményeit a számviteli törvényben meghatározott módon kell bizonylatolni, rögzíteni, elszámolni.

A végelszámolás során nincs beszámoló összeállítási kötelezettsége a társaságnak. Az egyes üzleti évekről készült beszámolókat, csak a végelszámolás befejezésekor kell elkészíteni. Biztosítani kell a végelszámolás időszakában, hogy a más törvényekben előírt fordulónappal könyvviteli zárlatot lehessen készíteni. A végelszámolás alatt lévő társaság alanya a társasági adónak (van TA bevallás).

A végelszámoló a végelszámolás befejezésekor

- éves beszámolót, egyszerűsített éves beszámolót, egyszerűsített beszámolót köteles készíteni a végelszámolás üzleti éveiről külön-külön,
- az utolsó üzleti évről készült beszámolóban kimutatott eredmény felosztása után végelszámolási zárómérleget (előírt esetben könyvvizsgálóval kell hitelesíttetni)
- záró adóbevallást,
- zárójelentést és,
- vagyonfelosztási javaslatot köteles készíteni, majd
- mindezeket – a zárójelentés és a vagyonfelosztási javaslat kivételével – megküldeni a bíróságnak és az adóhatóságnak.

A végelszámolás végén a fennmaradó vagyon átadása a tulajdonosoknak számla, vagy számlát helyettesítő okmány alapján lehetséges, amely lapján el kell számolni a fizetendő ÁFA összegét is. Abban az esetben, ha a végelszámolás nem a vállalkozás megszűntetésével végződik, a végelszámoló a végelszámolás befejezésekor szükséges teendőket látja el, azonban vagyonfelosztási javaslatot nem készít. A végelszámolási zárómérleg alapján nyitómérleget állít össze, és ez alapján nyitja meg nyilvántartását.

A végelszámolási eljárás megszüntetése

A jogutód nélküli megszűnést kimondó határozatot meghozó szervezet – a csődtörvény 77. §-ában foglaltak szerint – a végelszámolási eljárás során bármikor, legkésőbb a végelszámoló által a végelszámolási eljárás befejezésére a testület (szervezet) elé előterjesztett zárómérleg, zárójelentés és vagyonfelosztási javaslat elfogadása helyett is dönthet a gazdálkodó szervezet működésének továbbfolytatásáról, a végelszámolási eljárás megszüntetéséről. A végelszámolás időszakát ebben az esetben is le kell zárni ugyan úgy, mintha a végelszámolás a gazdálkodó szervezet megszűnésével ért volna véget. Azonban a végelszámolási zárómérleg alapján a gazdálkodó szervezet, nyitó mérleget készít, amelyből megnyitja a tevékenysége folytatásához szükséges könyveket.

ÉRTÉKELÉSI SZABÁLYOK

A számviteli törvény kimondja, hogy mérleg tételek (az eszközök és a kötelezettségek) értékelésénél a vállalkozás folytatásának elvéből kell kiindulni, ha ennek az elvnek az érvényesülését eltérő rendelkezés nem akadályozza, illetve a vállalkozás folytatásának ellentmondó tényező, körülmény nem áll fenn [Sztv. 46.§ (1)]. A vállalkozás felszámolással, illetve a végelszámolással történő megszűnésénél ilyen helyzet következik be, ilyen körülmény áll elő. Ezért a felszámolási zárómérlegben lévő eszközök és kötelezettségek (számviteli törvényben meghatározott értékeléstől eltérő) értékelési szabályait a csődtörvény határozza meg. (Végelszámolás estén nincs a számviteli törvénytől eltérő értékelési rendelkezés.)

"(1) Az értékelésnél a vállalkozás folytatásának elvéből kell kiindulni, ha ennek az elvnek az érvényesülését eltérő rendelkezés nem akadályozza, illetve a vállalkozási tevékenység folytatásának ellentmondó tényező, körülmény nem áll fenn."

Addig tehát, amíg a tevékenység folyamatos, lényegében zavartalanul folyik, a vagyoni eszközök, a kötelezettségek, az eredmény, a vagyon változásának számviteli elszámolása és állapotának számbavétele a maradéktalanul a számviteli törvényben meghatározottak szerint történik. Mivel a számvitelben a vagyoni eszközök, a kötelezettségek, az eredmény, a vagyon meghatározása értékben (forintban) történik (ugyanis csak értékben – mint közös nevezőben – lehetséges az eszközök és források együttes felmérése, számbavétele, összegzése), meghatározó, hogy a meglévő eszközök és források milyen módszerrel kerülnek értékelésre, vagyis milyen módszerrel történik az értékük meghatározása a mérlegkészítés folyamatában, és milyen értékkel szerepelnek a leltárban, a mérlegben.

A számviteli törvény szerint az eszközöket múltbeli értékükből számított értéken kell a mérlegben kimutatni, vagyis legfeljebb azon az értéken, amelyen azok a vállalkozáshoz kerültek, amennyiért a vállalkozó beszerezte, amilyen értéken apportként kapta, amennyiért – saját termelésből, saját tevékenységből származó eszköz esetében – azt közvetlen költségen előállította. (Ezen túlmenően meghatározott bekerülési értéke van a terítés nélkül átvett, az ajándékként, hagyatékként kapott, valamint a többletként fellelt eszköznek is.) A bekerülési értéket azonban csökkenti a mérleg fordulónapján meglévő immateriális javaknál, tárgyi eszközöknél a már elszámolt terv szerinti és a terven felüli értékcsökkenés(ek) összege, valamint a többi eszközknél az elszámolt értékvesztés(ek) összege, illetve növeli a visszaírt terven felüli értékcsökkenés és értékvesztés összege (legfeljebb a korábban elszámolt terven felüli értékcsökkenés, illetve értékvesztés összegéig).

A csődtörvény viszont a felszámolás során, illetve annak befejezésekor készítendő felszámolási zárómérleg esetében – a hitelezők érdekét tartva szem előtt – a piaci értéket helyezi előtérbe, mivel a felszámolásra kerülő vállalkozás hitelezőit csak az eszközök piac által elfogadott értékéből, a vagyoni eszközök tényleges értékesítése során elért (ár)bevétel pénzből, illetve a – nem értékesített eszköz esetén – piaci értéken számított vagyoni eszközökkel lehet kielégíteni. Egyetlen hitelező sem fogad el követelése fejében könyv szerinti értéken olyan eszközt, amelynek a piaci értéke alacsonyabb, mint a könyv szerinti értéke. A hitelezők mindegyikének érdeke azonban a reális piaci érték meghatározása ellenkező esetben is, mivel a piaci érték alatti könyv szerinti értékű eszközzel kielégített egyik hitelező miatt a többi hitelező esetleg nem juthat hozzá követeléséhez. A számviteli törvény, illetve a csődtörvény szerinti értékelési követelményt a csődtörvény oly módon tartalmazza, hogy a felszámolás befejezésekor készítendő mérlegben – a felszámolási zárómérlegben – a felszámolási eljárásba bevonható megmaradt, a felszámolás befejezéséig nem értékesített vagyontárgyak tekintetében a piaci érték szerinti értékelést, míg a felszámolási eljárás (valamint a végelszámolási eljárás) kezdő időpontját megelőző nappal készítendő éves beszámolóban – a tevékenységet lezáró beszámoló mérlegében – lévő eszközök és kötelezettségek tekintetében a számviteli törvény szerinti értékelést írja elő. Alkalmazásánál azonban szükséges figyelembe venni, hogy az értékesítés során ténylegesen realizálódó érték a kalkulált, a számított, a remélt piaci értéktől jelentősen eltérhet. Ez a felszámolás kezdő időpontjában a könyvviteli nyilvántartásokban, a nyitómérlegben lévő értékek "átállítását" indokolatlanná, feleslegessé tenné, mivel nem biztos, hogy az átértékelésre fordított idő és munka megtérül az időlegesen (az eszköz tényleges értékesítéséig) nyert többletinformációkban.

CSŐDELJÁRÁS JELLEMZŐI, TEENDŐI KÖNYVVITELI ELSZÁMOLÁSA:

- Kezdő időpont: csődeljárás iránti kérelemnek a bírósághoz való beérkezésének a napja
- Kérelemhez: három hónapnál nem régebbi mérleg
- Folyamatosan működő vállalkozás (beszámoló, adóbevallás)
- Befejezése:
- Bírósági végzés alapján (csődegyezség esetén)
- Csődeljárás megszüntetésével (nincs egyezség)

Adósnál:

Harmadik személy átvállalja (adós helyett kiegyenlíti) az adós tartozását:

T 43–47. Kötelezettségek

K 98. Rendkívüli bevételek (elhatárolandó, ha eszközbeszerzés kapcs.)

Hitelezők elengedik követelésüket, illetve annak egy részét:

T 43–47. Kötelezettségek

K 98. Rendkívüli bevételek (elhatárolandó, ha eszközbeszerzés kapcs.)

A hitelező fennmaradó követelése fejében részesedést szerez:

T 43–47. Kötelezettségek

K 411. Jegyzett tőke

Hitelezőnél:

Tartozásátvállalás:

T 88. Rendkívüli ráfordítások (elhatárolandó)

K 43–47. Kötelezettségek

Csódegyezés során elengedett követelés:

T 86. Egyéb ráfordítások

K 31–36. Követelések

A hitelező fennmaradó követelése fejében részesedést szerez:

T 17. Részesedések

K 98. Rendkívüli bevételek

T 88. Rendkívüli ráfordítások

K 31–36. Követelések

FELSZÁMOLÁSI ELJÁRÁS JELLEMZŐI, TEENDŐI KÖNYVVITELI ELSZÁMOLÁSA:

- Felszámolási eljárás megindítása
- Adós, hitelező vagy végelszámoló
- Cégbíróság értesítése alapján

A felszámolás kezdő időpontját megelőző nappal (fordulónap):

- Záró leltár (Értékhelyesbítés, Időbelielhatárolás nélkül)
- Tevékenységet lezáró mérleg (beszámoló üzleti jelentés nélkül) (ÉH, IE nélkül)
 - T 417-K1.7
 - T 48-K 5-9
 - T 5-9.-K 39.

Adóbevallás

Zárómérleg (eredmény felosztása utáni)

- T 413-K 419 (Mszer. Átvezetve!)

Nyitó felszámolási mérleg: elkülönítetten mutatja ki a felszámolásba bevonható és be nem vonható vagyoni eszközök értékét, azok forrását

Sorszám	Megnevezés	Összeg
	Eszközök	
1.	Pénzeszközök	
2.	Felosztható vagyontárgyak	
3.	Fel nem osztható vagyontárgyak	
4.	Be nem hajtott követelések	
5.	Összes eszköz	
	Források	
6.	Kötelezettségek	
7.	Fel nem osztható vagyon	
8.	+/- Felosztható vagyon	
9.	Összes forrás	

VÉGELSZÁMOLÁS JELLEMZŐI, TEENDŐI KÖNYVVITELI ELSZÁMOLÁSA:

Könyvviteli elszámolás a végelszámolás időszaka alatt:

- a könyvek megnyitása a végelszámolási nyitó- mérleg adatai alapján:	T 1, 2, 3	-	K 491 és K 4
	T 491	-	
- a nyitómérlegben nem szereplő, de a végelszámoló által elfogadott hitelezői követelések állománybavétele:	T 1, 2, 3, 5, 8	-	K 43-47
- a végelszámolás időszaka alatt eszközölt beszerzések, igénybe vett szolgáltatások, és az előzetesen felszámított levonható általános forgalmi adó elszámolása:	T 1, 2, 5	-	K 454 466
- a végelszámolási eljárás ideje alatt felmerült költségek, ráfordítások elszámolása:	T 5, 8	-	K 1, 2, 3, 4
- kötelezettségek pénzügyi teljesítése a végelszámolási eljárás ideje alatt:	T 43-47	-	K 384
- eszközök értékesítése a végelszámolási eljárás ideje alatt (a fizetendő általános forgalmi adóval):	T 31-33	-	K 91-96 467
- eszközök értékesítése a végelszámolási eljárás ideje alatt (a fizetendő általános forgalmi adóval):	T 31-33	-	K 91-96 467
- értékesített eszközök könyv szerinti értékének elszámolása az értékesítés közvetlen önköltségeként, egyéb ráfordításként:	T 58 81-86	-	K 1, 2
- követelések végelszámoló által történt behajtása:	T 384	-	K 31-36
- a törzstőke, az alaptőke befizetése a Gt. 169. § (5) és 267. § (2) bekezdéseinek megfelelően:	T 384	-	K 32

AZ ÁTALAKULÁS(OK)

Az átalakulás(ok) fajtái.

- Társasági forma váltás: valamely társaság megszűnik és ennek általános jogutódjaként egy másik (új) társaság alakul.
- Gazdasági társaságok egyesülése, amely lehet
 - beolvadás: a beolvadó társaság (társaságok) megszűnik (megszűnnek) és annak vagyona az átvevő társaságra, mint jogutódra száll át, amelynek társasági formája változatlan marad,
 - összeolvadás: az egyesülő társaságok megszűnnek, és vagyonuk az átalakulással létrejövő új gazdasági társaságra, mint jogutódra száll át.
- Gazdasági társaságok szétválása, amely lehet
 - kiválás: az a gazdasági társaság, amelyből a kiválás történik, a társasági szerződés módosítását követően változatlan társasági formában működik tovább, a kivált tagok részvételével és a társasági vagyon egy részének felhasználásával pedig új gazdasági társaság jön létre,
 - különválás: a különváló (régi) gazdasági társaság megszűnik és vagyona az átalakulással létrejövő (új) társaságokra, mint jogutódokra száll át.

Az átalakulás(ok) közös jellemzői és teendői:

Az átalakuló gazdasági társaság(ok) legfőbb szerve (közgyűlés, taggyűlés stb.) az átalakulásról két alkalommal határoz. Első alkalommal azt állapítja meg, hogy a társaság tagjai egyetértenek-e az átalakulással, ki kíván a jogutód társaság tagjává válni, illetve milyen formájú társasággá alakuljon a társaság. A legfőbb szerv dönt a vagyonmérleg, vagyonleltár tervezetek fordulónapjáról is. Második alkalommal elfogadják az elkészült vagyonmérleg, vagyonleltár tervezeteket, illetve az új gazdasági társaságok társasági szerződéseit. Az átalakuló, illetve az átalakulással létrejövő gazdasági társaság(ok)nak vagyonmérleg tervezetet és vagyonleltár tervezetet kell készíteni. A vagyonmérleg tervezet összeállításánál a következőket kell figyelembe venni. A vagyonmérleg tervezetben (beolvadás esetén az átvevő társaság kivételével, illetve kiválás esetén azon társaság kivételével, amelyből kiválnak) a számviteli törvény szabályai szerint összeállított mérleghez képest az eszközök és a kötelezettségek a könyvvizsgáló által elfogadott, átértékelt értéken, a saját tőke az átértékelési különbözettel helyesbített értéken szerepelnek (ha nincs átértékelés, akkor a vagyonmérlegben szereplő érték = könyv szerinti érték).

Átértékelés esetén az eszközöket piaci értékükön, a kötelezettségeket a várható értékükön kell szerepeltetni. Az üzleti értékelés, jövedelemtermelő képesség szerinti értékelés esetén megjelenthet a pozitív, illetve a negatív üzleti vagy cégérték is.

Ha az átértékelési különbözet negatív (a vagyont összességében leértékelték), akkor a különbözettel (a vagyonszámlában) a tőketartalék pozitív összegéig a tőketartalékot, azt meghaladóan az eredménytartalékot kell csökkenteni. Ha az átértékelési különbözet pozitív (a vagyont összességében felértékelték), akkor a különbözettel (a vagyonszámlában) a tőketartalékot és a jogutód(ok)nak három adóév alatt egyenlő részletekben a társasági adó alapját kell növelni.

Tilos a vagyon értékét a könyvvizsgáló által megállapított értéknél magasabban meghatározni. A vagyonszámla tervezet, vagyonszámla tervezet, illetve a végleges vagyonszámla, végleges vagyonszámla könyvvizsgálója nem lehet a gazdasági társaság állandó könyvvizsgálója, illetve az új gazdasági társaság könyvvizsgálójává 3 évig nem jelölhető ki az a könyvvizsgáló, aki a vagyonszámlákat hitelesítette.

A vagyonszámla tervezeteket a vagyonszámla tervezet fordulónapjára zárás nélkül, a folyamatos könyvelés során kell összeállítani (a módosító adatok a főkönyvi könyvelésben nem jelenhetnek meg). A vagyonszámla tervezetnek tartalmaznia kell a vagyonszámla tervezet összeállításához elszámolandó módosító tételeket is. Az átalakuló társaság vagyonszámla tervezete és végleges vagyonszámlája három oszlopos (könyv szerinti érték, átértékelés, vagyonszámla szerinti érték). Az átalakulással létrejött társaság vagyonszámla tervezetének és végleges vagyonszámlájának első oszlopa megegyezik a jogelőd(ök) háromoszlopos mérlegének (mérlegei összegének) harmadik oszlopával, a „különbségek” oszlop tartalmazza az alábbiakban részletezett rendezéseket, az utolsó oszlopba az átalakulással létrejött társaság vagyonszámla értéke kerül. Ha az átalakuló társaság tagja az új társaságban nem kíván részt venni, akkor a társaságtól megváló taggal történő elszámolás szabályait kell alkalmazni. A „különbségek” oszlopban jegyzett tőke csökken (-), a különbözettel (az átadandó érték és névérték különbsége) a tőketartalékot, illetve az eredménytartalékot kell módosítani (\pm), a vagyonszámla tervezetben az átadandó eszközöket kell csökkenteni (-), a végleges vagyonszámlában a kötelezettségeket kell növelni (+). Az újonnan belépő tulajdonosok, illetve a meglévő tulajdonosok alaptőke emelése esetén a „különbségek” oszlopban jegyzett tőke nő (+), alaptőkéen felüli vagyoni hozzájárulás esetén tőketartalék nő (+), a tervezett vagyoni hozzájárulással a vagyonszámla tervezetben eszközök nő (+). A végleges vagyonszámlában a már rendelkezésre bocsátott vagyoni hozzájárulás az eszközök között jelenik meg (+). A végleges vagyonszámlában a már rendelkezésre bocsátott vagyoni hozzájárulás a jegyzett, de még be nem fizetett tőkét módosítja (+).

Az átalakulással létrejött társaság vagyonszámlájában a „különbségek” oszloptól elkülönítve a „rendezés” oszlopban rendezendő a saját tőke társasági szerződés szerinti átrendezése, amely során a következőket kell figyelembe venni. Az átalakulással létrejött társaság vagyonszámlájában nem lehet negatív eredménytartalék. Az átalakulásnál a vagyoni hozzájárulás pénzügyi és nem pénzügyi arányaira vonatkozó szabályokat nem kell alkalmazni.

AZ ÁTALAKULÁSOK SZÁMVITELI ELSZÁMOLÁSAI

Az átalakuló társaságok (kivéve azt a társaságot, amelybe beolvadnak, illetve amelyből kiválnak) a cégbírósági bejegyzés napjával megszűnnek, emiatt nyilvántartásaikat le kell zárniuk. Az a társaság, amelybe beolvadnak, illetve amelyből kiválnak a folyamatos könyvelés során végzi el az átalakulás könyvelési feladatait.

Az átalakulással létrejött társaságok a cégbírósági bejegyzést követő napon kezdik meg a működésüket, amelyhez meg kell nyitniuk a nyilvántartásaikat, kivéve a továbbműködő társaságokat (amelybe beolvadnak, illetve amelyből kiválnak).

Az átalakulással létrejött társaság végleges vagyonszármazéka utolsó oszlopa szerinti értékkel (az ennek megfelelő analitikus adatokkal) nyitja a nyilvántartásait

- a társasági forma váltással átalakult társaság,
- az összeolvadással létrejött társaság,
- a kiválással létrejött társaság,
- a különválással létrejött társaságok.

A cégbírósági bejegyzést követően a jogelődnél keletkezett bizonylatok, illetve a jogelőd nevére kiállított bizonylatok alapján a gazdasági eseményeket a jogutód (akinél a gazdasági esemény hatása megjelenik) rögzíti a könyvviteli nyilvántartásokban, ha a jogelődnél nem lehetett, illetve a jogelőd nem tudta figyelembe venni azokat.

Az egyesülések közös jellemzői és teendői:

Beolvadás esetén tilos az átvevő társaság (kft. vagy rt.) jegyzett tőkéjét megemelni:

- a beolvadó társaság azon üzletrészeinek, részvényeinek az értékével, amelyek az átvevő társaság tulajdonában vannak,
- a beolvadó társaság vagyonának azzal a részével, amelyet az átvevő társaság üzletrészei, részvényei alkotnak,
- a beolvadó társaság tulajdonában lévő saját üzletrészek, részvények értékével.

Összeolvadás esetén tilos az egyesülő társaságok (kft. vagy rt.) jegyzett tőkéjét megemelni:

- az összeolvadó társaságok tulajdonában lévő saját üzletrészek, részvények értékével,
- az összeolvadó társaságok kölcsönös részesedésének értékével.

A kölcsönös részesedések kiszűrésekor a „különbözetek” oszlopban a részesedések, saját részvények, üzletrészek csökken (-), a jegyzett tőke csökken (-), az eredménytartalék módosul a különbözettel (\pm).

Egyesülés esetén a kölcsönös követeléseket, kötelezettségeket ki kell szűrni, emiatt a „különbözetek” oszlopban a követelések csökken (-), a kötelezettségek csökken (-), az eredménytartalék módosul az esetleges különbözettel (\pm).

Beolvadáskor a végleges vagyonmérleg összeállítása

- a beolvadónál tevékenységet lezáró (megszűnő) beszámoló mérlegéből történik,
- az átvevő a folyamatos könyvelés során állítja össze oly módon, hogy a módosító tételek a könyvelésben nem jelenhetnek meg.

A beolvadó vagyonának átvételét a folyamatos könyvelés keretében kell elvégezni.

Összeolvadáskor a végleges vagyonmérleg összeállítása az összeolvadóknál tevékenységet lezáró (megszűnő) beszámoló mérlegéből történik. Az átalakulással létrejött társaság nyilvántartásait a mérleg, illetve leltár adatok alapján nyitja meg.

A beolvadás számviteli elszámolásai során a következő teendőket kell ellátni.

- A beolvadó társaság a cégbírósági bejegyzés napján lezárja nyilvántartásait.
- Az átvevő társaság a saját tőkével (saját tőke elszámolási számlával) szemben a folyamatos könyvelés során elszámolja növekedésként a beolvadó vagyonát piaci értéken (háromoszlopos vagyonmérleg harmadik oszlopa szerinti értékek).
- A folyamatos könyvelés során a különbözeteiket és a rendezés oszlopokban szereplő változásokat is el kell számolni.

A szétválások közös jellemzői és teendői:

A **kiválással** létrejövő társaság vagyonmérleg tervezetének első oszlopa a jogelődötől átvett vagyont könyv szerinti értéken tartalmazza. Ezt követi az átértékelés, majd a vagyonértékelés szerinti érték. A „különbözetek” oszlopban az alaptőke emelés, leszállítás jelenhet meg. A „rendezés” oszlopba kerül a saját tőke társasági szerződés szerinti átrendezése. **Kiválás** esetén az a társaság, amelyből kiváltak (átadó) változatlanul (csak csökkentett vagyonnal) működik tovább.

Különválás esetén a végleges vagyonmérleg alapja a tevékenységet lezáró (megszűnő társaság) beszámoló mérlege. Az átalakulással létrejött társaságok nyilvántartásait a mérleg, illetve leltár adatai alapján nyitják meg.

A kiválás számviteli elszámolásai során a következő teendőket kell ellátni.

- Az a társaság, amelyből kiválnak, a saját tőkével (saját tőke elszámolási számlával) szemben a folyamatos könyvelés során elszámolja csökkenésként a kiválónak a vagyonfelosztási javaslat szerint járó eszközöket, kötelezettségeket könyv szerinti értéken.
- A kiválással létrejött társaság végleges vagyonmérlegének utolsó oszlopa szerinti értékekkel (az ennek megfelelő analitikus adatokkal) nyitja a nyilvántartásait.

TANULÁSIRÁNYÍTÓ

Tanulásiirányító feladatok

1. feladat

Egészítse ki a következő mondatokat!

Adós: az a gazdálkodó szervezet, amely tartozását (tartozásait) az esedékességkor nem tudta kiegyenlíteni.

Felszámolás kezdő időpontja: a felszámolási eljárás során hozott, az adós felszámolását elrendelő bírósági végzés jogerőre emelkedésének napja, de a hitelezői igények bejelentése tekintetében napja minősül a kezdő időpontnak.

Hitelező: a csődeljárásban és a felszámolási eljárásban – a felszámolás kezdő időpontjáig – az, akinek az adóssal szemben jogerős és végrehajtható bírósági, hatósági határozaton (végrehajtható okiraton) alapuló, vagy az adós által nem vitatott, vagy elismert,, továbbá a csődeljárásban az is, akinek a csődeljárás kezdő időpontjában még le nem járt, de az adós által elismert pénz- vagy pénzben kifejezett vagyoni követelése van. A végelszámolási eljárásban hitelező mindenki, akinek a gazdálkodó szervezettel szemben pénz- vagy pénzben kifejezett vagyoni követelése van. A felszámolás kezdő időpontja után hitelező mindenki, akinek az adóssal szemben pénz- vagy pénzben kifejezett vagyoni követelése van, és azt a felszámoló nyilvántartásba vette.

Tevékenységet lezáró beszámoló részei: a mérleg, az, az egyszerűsített beszámoló mérlege és

Beolvadás: a beolvadó társaság (társaságok) és annak vagyona az átvevő társaságra, mint jogutódra száll át, amelynek társasági formája változatlan marad,

Összeolvadás: az egyesülő társaságok megszűnnek, és vagyonuk az átalakulással létrejövő új gazdasági társaságra,

Kiválás: az a gazdasági társaság, amelyből a kiválás történik, a társasági szerződés módosítását követően változatlan társasági formában működik tovább, a kivált tagok részvételével és a társasági vagyon egy részének felhasználásával pedig

Különválás: a különváló (régi) gazdasági társaság megszűnik és vagyona az átalakulással létrejövő (új) társaságokra,

Megoldás

- Adós: az a gazdálkodó szervezet, amely tartozását (tartozásait) az esedékességkor nem tudta **vagy előreláthatóan nem tudja** kiegyenlíteni.

- Felszámolás kezdő időpontja: a felszámolási eljárás során hozott, az adós felszámolását elrendelő bírósági végzés jogerőre emelkedésének napja, de a hitelezői igények bejelentése tekintetében a **felszámolást elrendelő végzés közzétételének** napja minősül a kezdő időpontnak.
- Hitelező: a csődeljárásban és a felszámolási eljárásban – a felszámolás kezdő időpontjáig – az, akinek az adóssal szemben jogerős és végrehajtható bírósági, hatósági határozaton (végrehajtható okiraton) alapuló, vagy az adós által nem vitatott, vagy elismert, **lejárt pénz- vagy pénzben kifejezett vagyoni követelése van**, továbbá a csődeljárásban az is, akinek a csődeljárás kezdő időpontjában még le nem járt, de az adós által elismert pénz- vagy pénzben kifejezett vagyoni követelése van. A végelszámolási eljárásban hitelező mindenki, akinek a gazdálkodó szervezettel szemben pénz- vagy pénzben kifejezett vagyoni követelése van. A felszámolás kezdő időpontja után hitelező mindenki, akinek az adóssal szemben pénz- vagy pénzben kifejezett vagyoni követelése van, és azt a felszámoló nyilvántartásba vette.
- Tevékenységet lezáró beszámoló részei: a mérleg, az **eredménykimutatás**, az egyszerűsített beszámoló mérlege és **eredménylevezetése**.
- Beolvadás: a beolvadó társaság (társaságok) **megszűnik (megszűnnek)** és annak vagyona az átvevő társaságra, mint jogutódra száll át, amelynek társasági formája változatlan marad,
- Összeolvadás: az egyesülő társaságok megszűnnek, és vagyonuk az átalakulással létrejövő új gazdasági társaságra, **mint jogutódra száll át**.
- Kiválás: az a gazdasági társaság, amelyből a kiválás történik, a társasági szerződés módosítását követően változatlan társasági formában működik tovább, a kivált tagok részvételével és a társasági vagyon egy részének felhasználásával pedig **új gazdasági társaság jön létre**,
- Különválás: a különváló (régi) gazdasági társaság megszűnik és vagyona az átalakulással létrejövő (új) társaságokra, **mint jogutódokra száll át**.

ÖNELLENŐRZŐ FELADATOK

1. feladat

Az ÁTALAKULÓ Kft. átalakul Rt-vé. Az átalakulásnál a befektetett eszközöket 2.000 eFt-tal felértékelik. A kft. 100%-os tulajdonosa a BEFEKTETŐ Rt. A részesedés könyv szerinti értéke 22.000 eFt.

A saját tőke szerkezetén nem kívánnak változtatni a tulajdonosok.

Az ÁTALAKULÓ Kft. végleges mérlegének összevont adatai a következők (eFt-ban):

MEGNEVEZÉS	ÖSSZEG	Nyitó mérleg
Befektetett eszközök	22.000	
Forgóeszközök	6.000	
Eszközök összesen	28.000	
Jegyzett tőke	20.000	
Tőketartalék	1.000	
Eredménytartalék	2.000	
Kötelezettségek	5.000	
Források összesen	28.000	

- Készítse el az ÁTALAKULÓ Rt. nyitómérlegét!
- Könyvelje az átalakulást a BEFEKTETŐ Rt-nél!

2. feladat

A BEOLVADÓ kft beolvad az ÁTVEVŐ Rt-be. A kft. tulajdonosi megoszlása a következő:

- 80% BEFEKTETŐ Holding (a részesedés könyv szerinti értéke 11.000 eFt).
- 20% ÁTVEVŐ Rt. (a részesedés könyv szerinti értéke 2.500 eFt).

BEFEKTETŐ Holdingnak az ÁTVEVŐ Rt-ben a beolvadás előtt nem volt részesedése. Az átalakulással létrejött társaság saját tőke szerkezetén nem kívánnak változtatni a tulajdonosok.

A kft. és az rt. végleges mérlegének összevont adatai a következők (eFt-ban):

MEGNEVEZÉS	Kft.	Rt.	Különbözetek	Beolvadás után
Befektetett eszközök	12.000	22.500		
Tartós részesedések kapcs. váll.	0	2.500		
Forgóeszközök	6.000	5.000		
Eszközök összesen	18.000	30.000		
Jegyzett tőke	10.000	22.000		
Tőketartalék	1.000	2.000		
Eredménytartalék	2.000	3.000		
Mérleg szerinti eredmény	0	0		
Kötelezettségek	5.000	3.000		
Források összesen	18.000	30.000		

- Készítse el a beolvadás utáni nyitómérleget!
- Könyvelje a beolvadást a BEFEKTETŐ Holdingnál!
- Könyvelje a beolvadást az ÁTVEVŐ Rt-nél!
- Mennyivel változna a feladat megoldása, ha a BEOLVADÓ Kft-nél (a beolvadás során) a befektetett eszközöket 2.000 eFt-tal felértékelik?

MEGOLDÁSOK

A címelem tartalma és formátuma nem módosítható.

1. feladat

A fenti feladat fejléc kialakítása az önellenőrző feladatok részben leírtak szerint végezhető. Csak a megoldás feltüntetése szükséges. Kép elhelyezése abban az esetben indokolt, amennyiben a kép a megoldást tartalmazza.

MUNKANYAG

IRODALOMJEGYZÉK

FELHASZNÁLT IRODALOM

Az EVA szabályai (Lex compLex 2003/3) (folyóirat), Kiadja: KJK-KERSZÖV Kft., Budapest, 2003.

Erős József: A felszámolás, a végelszámolás, a csőd számvitele. Verzál-Konzult-Pressz Kft. Budapest, 2001.

Erős József: Ellenőrzés számvitele. Verzál-Konzult-Pressz Kft., Budapest, 2002.

Szám-adó (folyóirat). Kiadja: HVGORAC lap és Könyvkiadó Kft.

Sztanó I.-Vörös M: A konszernszámvitel alapjai 022/2001., Perfekt, Budapest, 2001.

A(z) 1997-06 modul 014-es szakmai tankönyvi tartalomeleme felhasználható az alábbi szakképesítésekhez:

A szakképesítés OKJ azonosító száma:	A szakképesítés megnevezése
55 343 01 0010 55 01	Banki szakügyintéző
55 343 01 0010 55 02	Értékpapíripiaci szakügyintéző
55 343 01 0010 55 03	Gazdálkodási menedzserasszisztens
55 343 01 0010 55 04	Pénzügyi szakügyintéző
55 343 01 0010 55 05	Projektmenedzser-asszisztens
55 343 01 0010 55 06	Számviteli szakügyintéző
55 344 01 0010 55 01	Adóigazgatási szakügyintéző
55 344 01 0010 55 02	Költségvetés-gazdálkodási szakügyintéző

A szakmai tankönyvi tartalomelem feldolgozásához ajánlott óraszám:

20 óra

MUNKANYAG

A kiadvány az Új Magyarország Fejlesztési Terv
TÁMOP 2.2.1 08/1-2008-0002 „A képzés minőségének és tartalmának
fejlesztése” keretében készült.

A projekt az Európai Unió támogatásával, az Európai Szociális Alap
társfinanszírozásával valósul meg.

Kiadja a Nemzeti Szakképzési és Felnőttképzési Intézet
1085 Budapest, Baross u. 52.

Telefon: (1) 210-1065, Fax: (1) 210-1063

Felelős kiadó:
Nagy László főigazgató