

Pavlik Lívía

Átalakítás a hazai felsőoktatásban

Az eredményszemléletű és a pénzforgalmi szemléletű számvitel keretei között

ÖSSZEFOGLALÁS: A „Fokozatváltás a felsőoktatásban” címet viselő stratégiai dokumentumban foglalt célkitűzések alapján 2015-ben az Emberi Erőforrások Minisztériuma több felsőoktatási intézményt érintően szervezeti átalakításokról döntött, amelyek értelmében találkozhatunk kiválással, kiválással együtt járó beolvadással és összeolvadással egyaránt. Jelen tanulmány egyrészt összeveti a gazdasági társaságok átalakulásának, valamint jogutód nélküli megszűnésének eseteit a költségvetési szervek átalakításának főbb eltéréseivel, különösen kiemelve az említett gazdálkodók tulajdonviszonyaiban jelenlévő sajátosságokat. (Xantus, 2010) A szervezeti változásokat az eredményszemlélet és a pénzforgalmi szemléletet ötvöző „kétszer kettős” könyvvizetés keretében tekinti át, miközben kitér a szervezeti átalakítások jogszabályi hátterének változásaira, amelyek az intézményi oldalról folyó előkészületek mellett párhuzamosan formálódtak. A cikk hangsúlyosan kezeli a felsőoktatási tevékenység ciklikusságát, amely az átalakítások fordulónapjának megválasztása szempontjából jelentős tényezőként kezelendő.

KULCSSZAVAK: egyesülés, szétválás, költségvetési szervek, gazdasági társaságok, államháztartási számvitel, eredményszemléletű számvitel, felsőoktatás

JEL-KÓD: M41

A költségvetési szervek számviteli rendszerében 2014. január 1-jétől jelentős változást hozott az üzemgazdasági szemlélet megjelenése a korábbi, kizárólag a költségvetési szempontokat szem előtt tartó pénzforgalmi szemléleten alapuló gazdasági megközelítés mellett. (Pályi, 2015)

VÁLTOZÁSOK „KERESZTTÜZÉBEN”

A „kétszer kettős” könyvvizetés önmagában is komoly kihívást jelent még ma is az államháztartás keretében működő gazdálkodó szerve-

zetek számára. Nem könnyen „lép túl” és változtatja meg az ágazat a sok éves költségvetési szempontokon alapuló megközelítését. (Simon, 2012) Elmondható, hogy a második üzleti év elteltével még mindig ritka, hogy az üzemgazdasági szemléleten alapuló, az összemérés alapelvét érvényre juttató realizált eredmény lenne az ágazaton belül a pénzügyi teljesítménymérés alapja. Még mindig a költségvetés teljesítését nyomon követő és alátámasztó pénzforgalmi alapokon nyugvó kimutatások dominálnak a szervezetek gazdálkodásának értékelésekor. Természetesen némi elmozdulás már érzékelhető, de a szemléletváltáshoz még mindenképpen hosszabb időre van szükség.

Levelezési e-cím: livia.pavlik@uni-corvinus.hu

Amennyiben a számviteli-gazdálkodási területen folyamatban lévő szemléletváltást igénylő változásokhoz további, az intézményi szervezeti keretek átalakításával is együtt járó, a szervezetek operatív működését érintő változások is társulnak, akkor igazi szakmai kihívásról beszélhetünk. Ezt talán már csak megkoronázza, ha mindez az államháztartás körébe tartozó szervezetek azon ágazatában, azaz a felsőoktatásban következik be, ahol a naptári, azaz a költségvetési év – a számviteli törvény (továbbiakban: számviteli törvény) fogalmait használva az üzleti év – eltér a tevékenységet jellemző időbeli ciklikusságtól.

A hazai felsőoktatás területéről elmondható, hogy a fenti kihívások jelenleg egy időben vannak jelen. Az ágazat jövőjét érintő hosszú távú tervek alapvető hiányt pótolnak a hazai felsőoktatási rendszerben. (Drótos, 2010) Mind a versenyképesség, mind a teljesítményelvű felsőoktatási rendszerek alapvetései megfogalmazódnak az elvárások hátterében, amelyek nagyon sok változással együtt járó folyamatok megalapozói. (Barakonyi, 2014) A 2014-ben elfogadott Fokozatváltás a felsőoktatásban elnevezést viselő ágazati stratégiai anyag célkitűzései alapján megindult átalakítások nem egyedülállóak. Európa felsőoktatásában az elmúlt években sok esetben találkozhatunk ezen tendenciával. (Pruvot et al., 2015) Hazai viszonylatban elmondható, hogy a stratégiai célkitűzések jogszabályi keretei nagyrészt kialakultak a 2011. évi CCIV. a nemzeti felsőoktatásról szóló törvény (továbbiakban: Nftv.) és a kapcsolódó kormányrendeletek többszöri módosításainak eredményeképpen. A stratégia az irányítási modell változása mellett – amely 2014-ben a kancellári rendszer kialakításával vette kezdetét, majd 2016. január 1-jétől a konzisztórium felállításával folytatódott – a képzési struktúra újragondolásával és az intézményrendszer átalakításával az ágazat többdimenziós reformját indította el. Eközben az ágazat finanszírozási modellje is formá-

lódik a jogalkotói szándék szerint. (Hrubos, 2015) Az átalakítások hátterében különböző megfontolások húzódnak meg, amelyek részben akadémiai, részben irányítási-vezetési-adminisztrációs vetületet hordoznak, és természetesen a működés hatékonyságának és gazdaságosságának a szempontrendszere is megjelenik. (Skodvin, 1999)

A cikk a „változó világból” a felsőoktatási intézmények szervezeti átalakulásának jogi, pénzügyi és számviteli dimenzióit kívánja kiemelni és megvilágítani. (Ormos, et al., 2012) Emellett további kihívások is megjelennek az átalakítások során, mint a szervezeti ellenállás kezelése vagy a hatékony kommunikáció szükségessége, de ezekkel a „sikerfaktorokkal” jelen tanulmány nem kíván foglalkozni. (Shaw, 2012)

AZ INTÉZMÉNYI-SZERVEZETI ÁTALAKÍTÁS JOGSZABÁLYI KÖRNYEZETE

A felsőoktatás átalakításának ágazati szabályait tartalmazó Nftv. mögöttes jogszabálya a 2011. évi CXCV. az államháztartásról szóló törvény (továbbiakban: Áht.), amelynek a 11.§-a szabályozza az átalakítás különböző formáit.¹ Az átalakítás egyik módja a költségvetési szerv jogutóddal vagy jogutód nélküli megszüntetése. Valamely intézmény jogutódlással történő megszüntetése történhet több költségvetési szerv egyesítésének, szétválásának köszönhetően, de oly módon is, hogy az alapító a költségvetési szervet megszünteti és új költségvetési szervet hoz létre. Az Nftv. ezen Áht. passzus alapján a 20. §-ában kimondja, hogy a felsőoktatási intézményeket a tevékenységük összehangolása céljából át lehet alakítani, aminek tárgyában a szenátus véleményének ismeretében a fenntartó jogosult döntést hozni. Az átalakítás egyesülés (összeolvadás vagy beolvadás) vagy szétválás (különválás vagy kiválás) lehet.

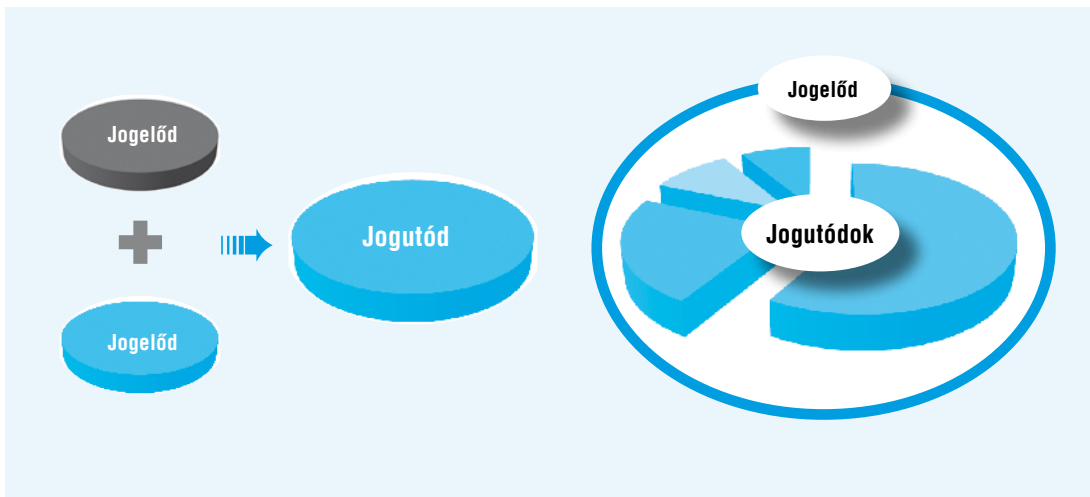
Az összeolvadásnál, illetve a különválásnál a jogelőd intézmények megszűnnek és az új intézmény, illetve intézmények jogutódként jönnek létre. Az első esetben egyetemleges, míg a második esetben különös a jogutódlás. (Dobos, 2012) (Lásd 1. ábra)

A beolvadásnál a beolvadó költségvetési szerv megszűnik, és a magába olvasztó intézmény részeként működik tovább. (Lásd 2. ábra)

A kiválásnál a kiválással érintett költségvetési szerv fennmarad és egy új költségvetési szerv jön létre. Az Áht. ezen esetben – az előző há-

1. ábra

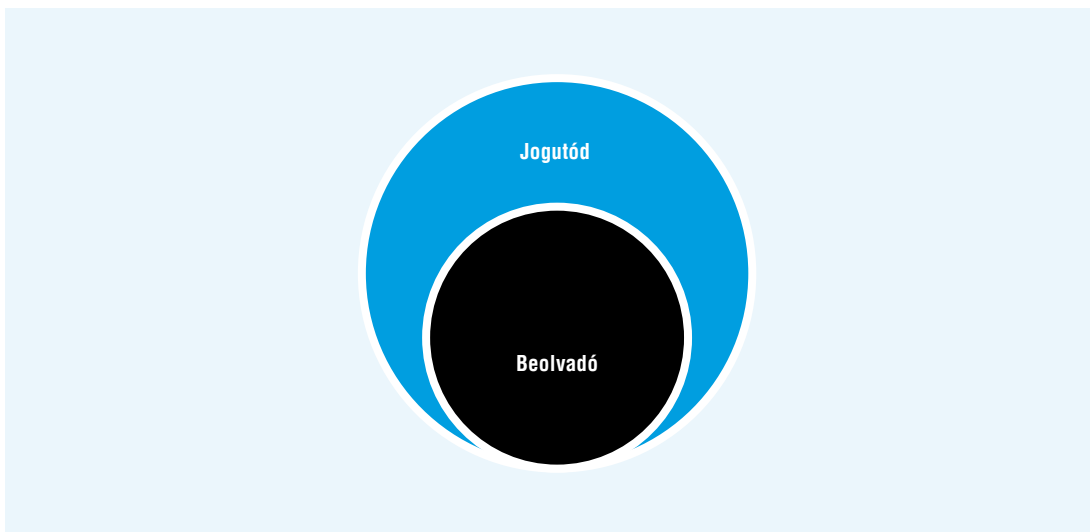
ÖSSZEOLVADÁS ÉS KÜLÖNVÁLÁS



Forrás: saját szerkesztés

2. ábra

BEOLVADÁS



Forrás: saját szerkesztés

rom esettől eltérően – nem szól arról, hogy az új költségvetési szerv a kiváló szervezeti egység tekintetében jogutódként jön-e létre, azonban az Nftv. 20. §-ának (4) bekezdése – amelyet a 2015. évi CCVI. törvény módosított – egyértelművé teszi, hogy a jogutód intézmény a kiválással érintett szervezeti egységek tekintetében az eredeti felsőoktatási intézmény jogutódjaként jön létre. (Lásd 3. ábra)

Az előzőek kombinációja is létrejöhet, amennyiben a szétválásnak értelmezhető az a módja, amikor a különválás beolvadással/beolvadásokkal jár együtt (beolvadásos különválás), amelyet az Áht. is jogutódlásként értelmez. Ebben az esetben is lehetséges, hogy a különválás során új szervezet is létrejön. (Lásd 4. ábra)

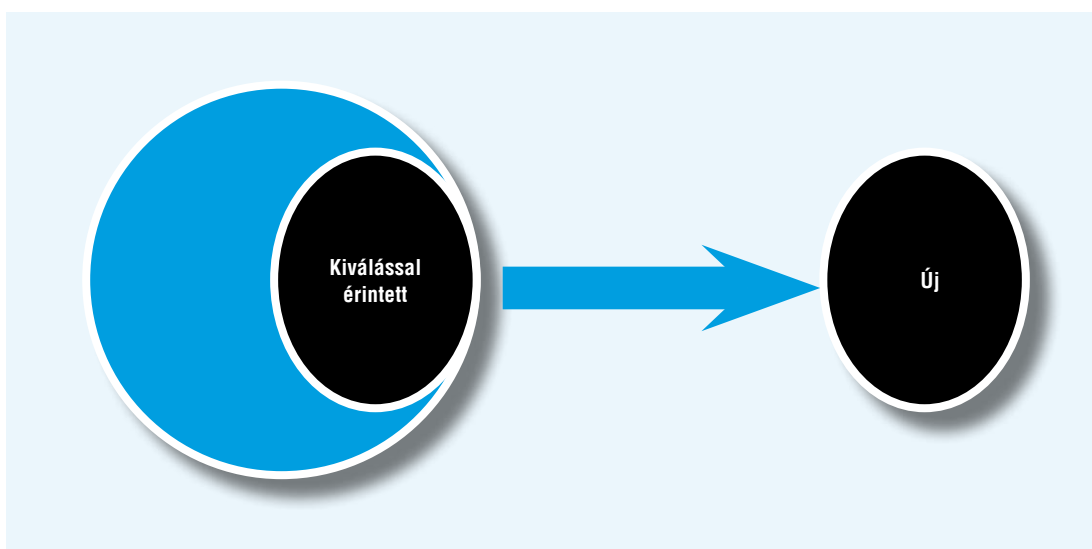
A szétválás megtörténhet szervezeti egység(ek) kiválásával és ezzel egy időben egy másik intézménybe való beolvadásával (beolvadásos kiválás). Az Áht. ezen esetekben sem szól arról, hogy a beolvadással érintett költségvetési szerv a kiváló szervezeti egység tekintetében az eredeti intézmény jogutódjaként folytatja-e a tevékenységét. (Lásd 5. ábra)

Az Áht. azon esetekben hangsúlyozza, hogy jogutódlás történik, amikor a jogelőd az átalakítás következtében megszűnik. Az Nftv. 2016. január 1-jén hatályba lépő, a 20. § (4) bekezdését érintő módosítása azonban egyértelművé teszi, hogy: „(4) Kiválás esetén az eredeti felsőoktatási intézmény tovább folytatja működését, a kiváló szervezeti egységet új intézményként lehet megalapítani vagy másik felsőoktatási intézménybe olvadhat be. Az új felsőoktatási intézmény vagy a másik felsőoktatási intézmény a kiváló szervezeti egység tekintetében az eredeti felsőoktatási intézmény jogutódja.”

Az Nftv. ezen módosítása komoly jelentőséggel bír, sok tekintetben egyértelművé teszi azon intézményi átalakítások megvalósítását, amelyek során a kiválással érintett felsőoktatási intézmény tovább folytatja tevékenységét, miközben egy új intézmény jön létre, vagy egy, már meglévőbe olvadnak be a kiválással érintett felsőoktatási intézmény egyes szervezeti egységei. Mindez igaz az átalakítás fordulónapján fennálló szerződéses és jogszabályon alapuló kötelek rendezése, illetve az

3. ábra

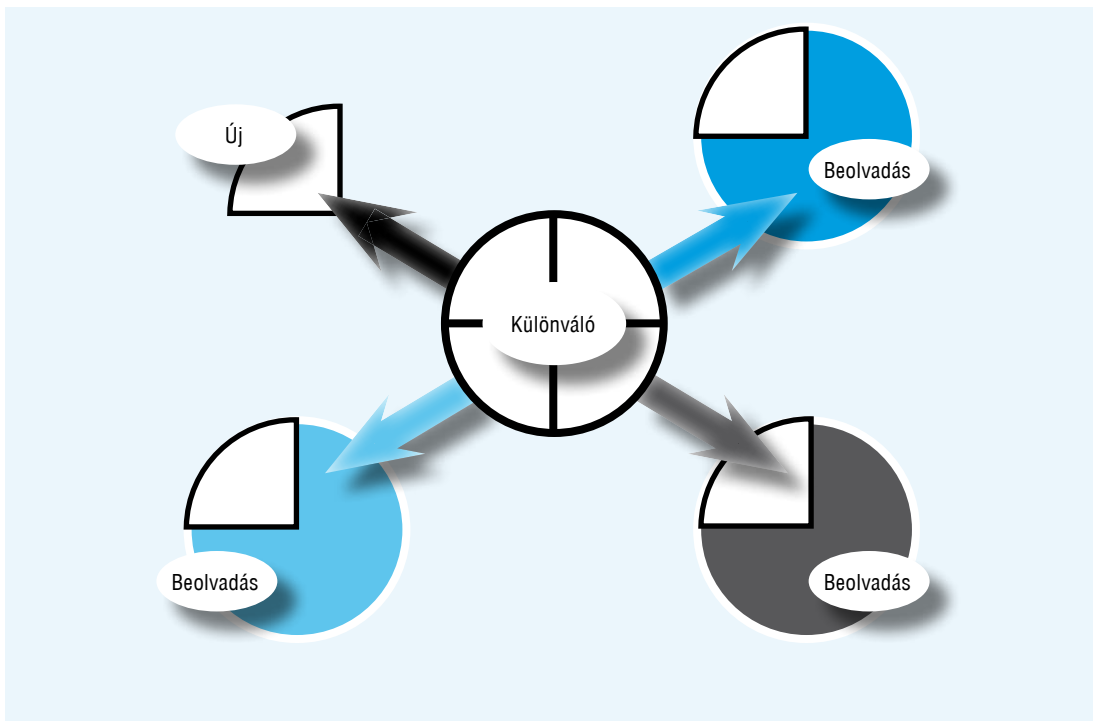
KIVÁLÁS



Forrás: saját szerkesztés

4. ábra

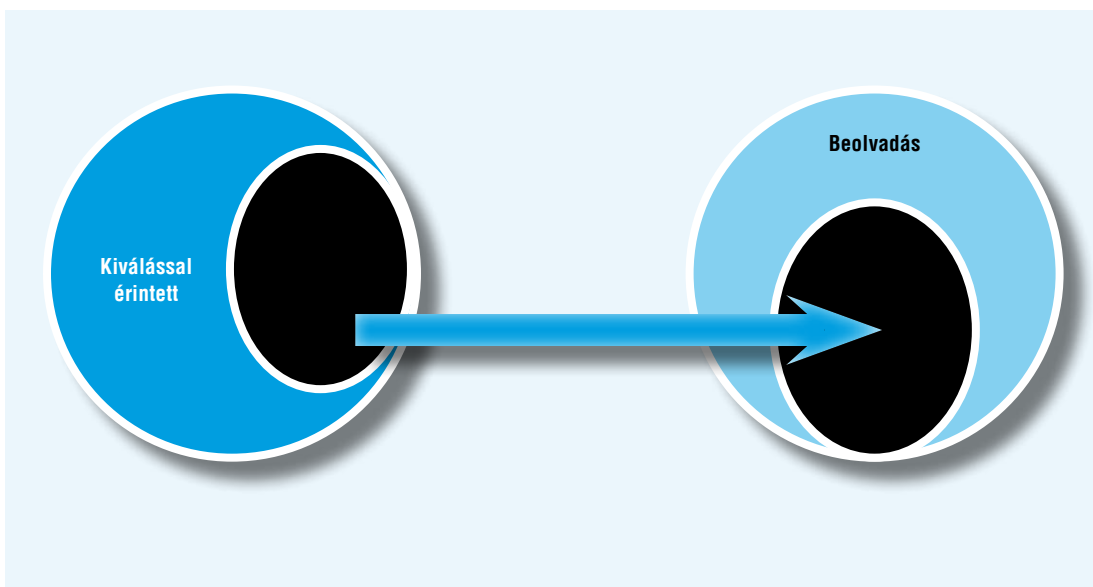
KÜLÖNVÁLÁS



Forrás: saját szerkesztés

5. ábra

BEOLVADÁSOS KIVÁLÁS



Forrás: saját szerkesztés

intézmények későbbi működése során követhető eljárások tekintetében, amelyek közül mindenképpen kiemelésre érdemes a hallgatói jogviszonyok kezelése. A módosítás a gyakorlatban különösen azon eseteknél bír nagy jelentőséggel, amikor egy felsőoktatási intézményből olyan szervezeti egységek válnak ki, amelyek képzéseket folytatnak és hallgatói állománnyal rendelkeznek, amely hallgatói jogviszonyok hosszú éveken át feladatellátást igényelnek. Az Nftv. módosítás alapján így már egyértelműen elmondható, hogy nemcsak azon hallgatói jogviszonyok tekintetében minősül jogutódnak a kiváló szervezeti egységeket befogadó intézmény, amelyek a kiválás fordulónapján fennállnak, hanem a kiváló szervezeti egységben korábban létező és a fordulónapon már lezárt hallgatói jogviszonyok esetében is.

AZ ÁTALAKÍTÁS FORDULÓNAPJÁNAK MEGHATÁROZÁSA

Az átalakítás fordulónapja több szempontból kardinális kérdés. Természetesen az átalakítások során gazdasági értelemben ez az a nap, amelyre vonatkozóan el kell készíteni az átalakítás végleges vagyonszerűségeit és el kell végezni a vagyonszerűséggel együtt járó feladatokat, beleértve a mérlegen belüli és a mérlegen kívüli tételeket egyaránt.

A gazdasági folyamatok „elvághása” önmagában sem egyszerű feladat, azonban a felsőoktatásban mindehhez társul, hogy a képzések tanévekre és azon belül is félévekre tagolódnak. Sem a tanév, sem a képzés valós egysége, a tanulmányi félév nem esik egybe a naptári év fordulónapjával, azaz december 31-ével, amely gazdasági értelemben az átalakítások egyik legoptimálisabb időpontja lehet.

Gazdasági szakembereket megkérdezve nem meglepő, ha az átalakítás időpontjának – amennyiben ennek megválasztására szabad

döntési lehetőség áll rendelkezésre – a gazdálkodó szervezet üzleti évének fordulónapját jelölik meg. Ez a költségvetési szervek esetében még inkább alátámasztható, ha figyelembe vesszük, hogy az állami támogatás meghatározása az éves költségvetési törvényhez igazodva naptári évekhez kötődik. Egy évközi átalakítás esetén a költségvetési támogatás éven belüli megosztása olyan többletfeladatot jelent, amely mindenképpen megtakarítható, de legalábbis minimalizálható, ha december 31 az átalakítás fordulónapja.

Azonban a gazdasági értelemben vett fordulónap mellett célszerű figyelemmel lenni a felsőoktatási tevékenység már említett ciklikuságára, amely szerint az őszi szemeszter szeptembertől jellemzően január végéig, a tavaszi félév pedig februártól jellemzően júniusig tart.

Mindezek alapján az évnek két olyan időpontja van, amelyet célszerű a felsőoktatásban az átalakítások fordulónapjaként megválasztani:

- gazdasági értelemben a legkevesebb többletfeladattal járó fordulónap a december 31. Ebben az esetben „csupán” az őszi tanulmányi félév januárra áthúzódó időszakát és annak a hallgatói jogviszonyokra, valamint az ennek következményeként fennálló finanszírozási folyamatokra gyakorolt hatását szükséges sajátosan kezelni annak érdekében, hogy a pénzügyi mozgások összhangban legyenek a számviteli előírásokkal (valódiság elve, összemérés elve, időbeli elhatárolás elve stb.), és legkevésbé sérüljön a folytonosság az oktatási folyamatban.
- a felsőoktatási tevékenység ciklikus jellege alapján a hallgatói ügyintézés tekintetében a június 30 adódik ésszerűen megválasztandó fordulónapnak, mivel így van két „szabad” hónap, amely hasznos lehet az átalakításhoz kapcsolódó teendők kevésbé feszített tempójú lebonyolítására. Ebben az esetben viszont jelentős mértékű többletfeladatok keletkeznek a gazdasági

pénzügyi-költségvetési folyamatok terén, amelyek során az intézmények finanszírozásának a költségvetési évhez igazodó sajátosságát szükséges kezelni a költségvetések tervezése és a költségvetési évet követően elkészítendő fordulónapi beszámolók és a beszámolókon alapuló utólagos elszámolások során egyaránt.

Az előző két időpontot a szervezeti változások bemutatott formáival kombinálva, levonhatjuk azt a következtetést, hogy a különböző típusú átalakítások során – azok sajátosságaitól függően – az egyik vagy a másik időpont lehet az optimálishoz közelebbi választás. Mindenek során a számviteli törvény egyik legfontosabb alapelvét, a vállalkozás folytatásának elvét célszerű szem előtt tartani. Azon átalakításoknál, ahol az átalakítással érintett intézmények az átalakítást követően tovább működnek – ilyen a kiválásos beolvadások esete, ahol az átalakítással érintett minden intézménynél az átalakítást követően is érvényesül a vállalkozás folytatásának elve –, a december 31 a „kevesebb feladattal” együtt járó fordulónap. Leginkább így biztosítható, hogy az átalakítással érintett minimum két intézmény mindegyikénél pénzügyi-számviteli értelemben teljes üzleti/költségvetési évekről beszélhessünk az átalakítás fordulónapját megelőzően és követően is. Ekkor nincs szükség a kiválással/beolvadással együtt járó évközi események sajátos kezelésére, amelyek már a költségvetés tervezése során is komoly nehézségeket jelentenének. Természetesen ezen átalakításoknál kezelendő az a tény, hogy a megkezdett tanulmányi félév egy hónappal „továbbnyúlik” a kiválás/beolvadás fordulónapján. Vagyis, ha az átalakítás fordulónapjaként a december 31-et választjuk, akkor egy „kettős” fordulónappal állunk szemben, hiszen a hallgatói jogviszonyok tekintetében a „fordulónap” december 31-től elszakad, azaz február 1-jére tevődik.

Összeolvadásoknál és különválásoknál célszerűbbnek tűnik a június 30-at választani,

azaz a hallgatói jogviszonyok szempontjából fontos dátumnak adni a prioritást és kihasználni a nyári, „szabadabb” időszakot. Mindezt arra alapozva mondhatjuk, hogy az átalakítások ezen formáinál egy vagy több új intézmény jön létre, miközben a jogelődök megszűnnek, azaz költségvetési értelemben lezárható az intézmény(ek) addigi működése. Ebben a situációban egyik szereplőnél sem érvényesül a vállalkozás folytatásának az elve, azaz nem kell kezelni azt a helyzetet, hogy az átalakítás után az érintett intézmények valamelyike tovább működik, és a költségvetési évet kettészeli az átalakítás.

Az átalakítás előző két bekezdésben nem említett formáinál vegyes kép rajzolódik, mert a vállalkozás folytatásának elve valamely, az átalakításban érintett szereplőnél érvényesül, míg egy másik szereplőnél nem. Ilyen például a kiválás, ahol ez az alapelv a továbbműködő szervezetnél érvényesül, míg a kiválással létrehozott új szervezetnél nem. Ezen esetekben egyéb szempontok dominálhatnak a fordulónap megválasztása során, amelyek közül mindenképpen kiemelendő a tevékenység ciklusából adódó sajátosság, amely alapján a leginkább célszerű választás a tavaszi félév vége lehet.

AZ ÁTALAKULÁS SZÁMVITELI MEGKÖZELÍTÉSE

Gazdasági társaságok átalakulása, egyesülése és szétválása – főbb gondolatok a számviteli törvény értelmében

Az átalakulás,² egyesülés és szétválás során követendő számviteli eljárások szabályait a számviteli törvény tartalmazza. Az átalakulásnak, egyesülésnek, szétválásnak sokféle formája létezik, ami nemcsak a költségvetési szervek esetében igaz, hanem a gazdasági társaságoknál is. (Bakos – Kovács, 2015) Az át-

alakulások során az egyik legnagyobb – számveteli értelemben is megjelenő – különbség, hogy amíg a gazdasági társaságok esetében foglalkozni kell azzal, hogy az érintett társaságok tulajdonosainál, azaz a befektetőknél mi történik a befektetés értékével, addig ez a költségvetési szervek esetében nem jelent számveteli értelemben megoldandó feladatot. A költségvetési szervek esetében a tulajdonosi jogokat az állam gyakorolja, akinél az intézményekben megjelenő tulajdonosi érdekeltesség nem befektetésként van jelen. Nem beszélhetünk a szó klasszikus értelmében azon befektetőről, akinek a könyveiben (mérlegében) az átalakulással, egyesüléssel, szétválással érintett szervezetben lévő befektetésnek – lévén ez nem értelmezhető – az értékeléséről gondoskodni kellene.

Célszerű röviden áttekinteni a gazdasági társaságok ezen speciális céghelyzetét és a kapcsolódó számveteli teendőket, hogy mindezek ismeretében megfogalmazzuk a költségvetési szerveknél megjelenő sajátosságokat.³

Gazdasági társaság jogutód nélküli megszűnése esetén a tulajdonos társaságnál a befektetés megszűnik és a könyvekből kivezetendő. Ekkor a befektetőnél a megszűnő társaságban korábban fennálló részesedés helyébe nem lép másik részesedés, amelyet értékelni kellene, hiszen nem jön létre az átalakulás következtében jogutód. A befektető társaság a befektetésének névértéke fejében a megszűnő társaság vagyonából különböző vagyoni elemeket (eszközöket) vesz át, amelyeket a vagyonfelosztási javaslat szerinti bekerülési értéken köteles felvenni a könyveibe. (Adorján, 2015)

Amennyiben jogutódlással történő megszűnés (átalakulás, egyesülés, szétválás) következik be, akkor az érintett gazdasági társaságban lévő megszűnő részesedés a tulajdonosnál részben vagy egészben kivezetésre kerül,⁴ és az új befektetés bekerülési értékét meg kell határozni. Az új részesedés bekerülési értékét a megszűnt részesedésre a tulajdoni hányad ará-

nyában jutó – a jogelőd piaci értékelés szerinti, kiválás esetén a kiválással létrejött jogutód gazdasági társaság végleges vagyonmérlege szerinti – saját tőke értéke adja. A részesedés kivezetéséből és az új részesedés felvételéből adódó eredményhatást nettó módon a pénzügyi eredményen belül kell elszámolni, figyelembe véve a részesedés befektetési vagy forgatási célú tartását és az eredmény nyereség vagy veszteség jellegét.

Költségvetési szerveknél az előző két bekezdésben foglaltakat sem közgazdasági, sem számveteli értelemben nem tudjuk értelmezni.

További komoly eltérés a gazdasági társaságok átalakulása és a költségvetési szervek átalakítása során, hogy a gazdasági társaságok esetében az átalakulás egy olyan speciális céghelyzet, amely az átalakuláshoz kapcsolódó fordulónapok tekintetében vagyonleltárral alátámasztandó vagyonmérleg összeállítását kívánja meg, amelyben a vagyoni elemek megfelelő értékeléséből adódó sajáttőkeérték kardinális szerepet játszik. A cégbírószági bejegyzésre kötelezett gazdasági társaságoknak a folyamat során két alkalommal is szükséges vagyonmérleget és vagyonleltárt készíteni, annak érdekében, hogy a cégbírószági eljárás a jogszabályoknak megfelelően lefolytatható legyen. Az átalakulásról szóló tulajdonosi döntés alátámasztására vagyonmérleg-tervezetet és vagyonleltár-tervezet is össze kell állítani az átalakulás fordulónapját és az arra elkészítendő végleges vagyonmérleget és vagyonleltárt megelőzően.

A költségvetési szervek nem kötelezettek vagyonmérleg-tervezetet összeállítani. Az átalakítás fenntartó által meghatározott fordulónapjára kell a vagyonleltárral alátámasztott (végleges) vagyonmérleget elkészíteni, amely nap az átalakítással érintett felsőoktatási intézmény alapító okirat módosításának a fordulónapja is egyben. Ennek egyik fő oka lehet, hogy mindazon lépésekre, amelyeket a vagyonmérleg-tervezetben, illetve a végleges

vagyonmérlegben kell bemutatni, a költségvetési szerveknél nem kerülhet sor.

A vagyonmérleg-tervezetek és a végleges vagyonmérlegek felépítésükben eltérőek attól függően, hogy az átalakulás, egyesülés, szétválás melyik formája zajlik. A jogelőd vagyonmérlegei egy vagy három oszlopból állnak attól függően, hogy a vagyon piaci értékre való átértékelését a jogszabály megengedi-e.

(Lásd 1. táblázat)

Kiválás esetén a kiváló és a megmaradó, különválás esetén a különváló egységek vagyoni elemeit a megfelelő értékükön szét kell választani a jogelőd vagyonmérlegében. Kiválás esetén ez a vagyon könyv szerinti értéken, különválás esetén a vagyon piaci értéken meghatározott szétválasztását jelenti, amely különbség az átértékelés jogi lehetőségével áll összhangban. (Lásd 2. táblázat)

A vagyon átértékelésére akkor kerülhet sor, amikor nem érvényesül a vállalkozás folytatásának elve.

Nagyon fontos sajátosság, hogy költségvetési szervek átalakítása során nincs mód a vagyoni elemek átértékelésére, tehát azok mozgása könyv szerinti értéken valósul meg az átalakítás minden formájánál.

Az átalakulással létrejövő társaságok vagyonmérlege több oszlopos lehet a speciális céghelyzetektől függően. Az alapfelépítést a következők szemléltetik. (Nagy, 2014) (Lásd 3. táblázat)

A Vagyon megfelelő értéken való bemutatása alatt értendő, hogy az átalakulásban érintett gazdasági társaságok vagyona könyv szerinti vagy átértékelt értéken jelenik meg

a jogutód vagyonmérlegében attól függően, hogy a jogelőd átértékelte-e a vagyont a saját vagyonmérlegében. Mindezen értékeket az átalakulásban érintett gazdasági társaságokra külön-külön oszlopban, egymás mellett kell bemutatni. Kiválásnál, illetve kiválós beolvadásnál a jogelődnél nem, de a kiválással létrejövő, illetve a beolvasztó gazdasági társaságnál átértékelhető a vagyon, amely átértékelési különbözetet is itt, önálló oszlopban szükséges elhelyezni.

Az Eltérések oszlopban szükséges bemutatni:

- az új tulajdonosok pénzbeli és nem pénzbeli (apport) hozzájárulását,
- a meglévő tagokat terhelő, (átalakulás feltételeként meghatározott) pótlólagosan teljesítendő pénzbeli és nem pénzbeli hozzájárulások értékeit,
- a tőke kivonással kilépő tagok részére kiadásra kerülő vagyont,
- az egyesülések esetén a kölcsönös részesedések kiszűrését, valamint a kölcsönös követelések és kötelezettségek kiszűrését.⁵

Látható, hogy a költségvetési szervek esetében ezek relevanciája minimális. Sem a tőkebevonás, sem a tőke kivonás, valamint a kölcsönös részesedések kiszűrése sem értelmezhető. A kölcsönös követelések és kötelezettségek fennállása az átalakítás fordulónapján viszont fennállhat, amelyet az érintett intézmények átalakításáról szóló megállapodásban rögzíteni szükséges és az átalakítás következményeként ezeknek a kiszűrését meg kell valósítani. Erre a javasolt megoldás, hogy a követelések és a kötelezettségek kerüljenek

1. táblázat

A JOGELŐD VAGYONMÉRLEGÉNEK ÁLTALÁNOS FELÉPÍTÉSE

Megnevezés	Értékelés: könyv szerinti értéken (A)	Átértékelési különbözet (B)	Vagyonértékelés szerinti érték (A + B = C)
------------	---------------------------------------	-----------------------------	--

Forrás: saját szerkesztés

A VÁLLALKOZÁS FOLYTATÁSA ELVÉNEK ÉS A VAGYON ÁTÉRTÉKELÉSÉNEK KAPCSOLATA

	Megnevezés	Vállalkozás folytatásának elve	A vagyon átértékelhető?
Átalakulás	Szervezeti forma váltás		
	Jogelőd	Nem érvényesül	Igen
	Jogutód	Nem érvényesül	Igen
Egyesülés	Beolvadás		
	Beolvadó (megszűnik)	Nem érvényesül	Igen
	Átvevő (tovább működik)	Érvényesül	Nem
	Összeolvadás		
	Összeolvadók (megszűnnek) Összeolvadással létrejövő	Nem érvényesül Nem érvényesül	Igen Igen
Szétválás	Kiválás		
	Kiváló (újként létrejön)	Nem érvényesül	Igen
	Átadó (tovább működik)	Érvényesül	Nem
	Különválás		
	Különváló (megszűnik) Különválással létrejövő	Nem érvényesül Nem érvényesül	Igen Igen
Kombinált megoldások	Beolvadásos kiválás		
	Átadó	Érvényesül	Nem
	Átvevő	Érvényesül	Nem
	Beolvadásos különválás		
	Különváló (megszűnő) Különválással létrejövő	Nem érvényesül Nem érvényesül	Igen Igen
	Átvevő (tovább működik)	Érvényesül	Nem

Forrás: saját szerkesztés

A JOGUTÓD VAGYONMÉRLEGÉNEK ÁLTALÁNOS FELÉPÍTÉSE

Megnevezés	Vagyon megfelelő értéken	Eltérések (különbözetek) (D)	Rendezés (E)	Jogutód gazdasági társaság vagyona (C + D + E = F)
------------	--------------------------	------------------------------	--------------	--

Forrás: saját szerkesztés

át a jogutód könyveibe, és ezt követően a jogutódnál történjen meg a követelések és a kötelezettségek egymással szemben történő kivezetése.

A Rendezés oszlopban a saját tőkét érintő módosításokat szerepeltetjük, mivel a jogutód

saját tőkéjében csak pozitív tőkeelemek lehetnek, valamint meg kell felelni a saját tőke szerkezetével szemben támasztott jogi követelményeknek is, miszerint a Lekötött tartalékkal csökkentett saját tőke összege nem lehet kisebb, mint a Jegyzett tőke.

A költségvetési szervek saját tőke szerkezetének tartalma, valamint a vele szembeni elvárások egészen más alapokon nyugszanak, így a Rendezés oszlopban megvalósítandó feladatokkal a költségvetési szervek átalakítása során nem találkozunk.

Az átalakulások egy része a jogelőd megszűnésével ér véget. Ennek során a megszűnő gazdasági társaság az átalakulás fordulónapjával lezárja a könyveit és elkészíti a számviteli törvény szerinti beszámolóját, amelyet közlést és letétbe helyez. Az átalakulás során azok a gazdasági társaságok, amelyek tovább működnek, oly módon készítik el a végleges vagyonszármeghatározást, hogy közben a könyveiket nem zárják le. Az átalakuláshoz kapcsolódó, szükséges könyvvizelési teendőket a folyamatos könyvvizelés keretében az átalakulás fordulónapjával rögzítik a könyvekben.

Az előzőekben összefoglalt főbb gondolatok előrevetítik, hogy a költségvetési szervek átalakítását a „tulajdonlásuk”, az irányításuk és a gazdálkodásuk sajátosságai mentén szükséges kezelni, amelynek alapjait sajátos jogszabályok fogalmazzák meg. A számviteli törvény is erre utal, amikor a 144. §-ában azt mondja, hogy „a gazdasági társaságon kívüli, egyéb gazdálkodó átalakulása során – ha az átalakulást törvényi előírás lehetővé teszi – a 136–143. § előírásait kell értelemszerűen alkalmazni, az alapul szolgáló külön törvény előírásai figyelembevételével.” A költségvetési szervek, mint a számviteli törvény szerinti egyéb gazdálkodók körébe tartozó szervezetek esetében az átalakulást lehetővé tevő törvény az Áht., vagyis ennek előírásait, illetve a költségvetési szervek számvitelét szabályozó Áhsz. passzusait szükséges követni az átalakulás során. Megjegyzendő, hogy míg a számviteli törvény a gazdasági társaságok átalakulása, egyesülése és szétválása során kötelező jelleggel előírja a könyvvizelési kötelezettséget, addig a költségvetési szervek átalakítása során erre irányuló kötelező jogi elvárás nincs.

A költségvetési szervek átalakításának sajátosságai

Mérlegen belüli tételek

A felsőoktatási intézmények számviteli rendjére vonatkozó sajátos szabályokat az Áhsz. tartalmazza, amelyet a 38/2013. (IX. 19.) NGM-rendelet az államháztartásban felmerülő egyes gyakoribb gazdasági események kötelező elszámolási módjáról (továbbiakban: NGM-rendelet) egészít ki. (Lilliné, 2015)

A sajátosságok egy része már a gazdasági társaságoknál leírtak alapján előrevetíthető, hiszen magának a saját tőkének a tartalma, valamint a tagolása is eltérő:

D. Saját tőke (számviteli törvény 1. sz. melléklet)	G. Saját tőke (Áhsz. 5. melléklet)
I. Jegyzett tőke	I. Nemzeti vagyon induláskori értéke
II. <i>Jegyzett, de még be nem fizetett tőke(-)</i>	II. Nemzeti vagyon változásai
III. Tőketartalék	III. Egyéb eszközök induláskori értéke és változásai
IV. Eredménytartalék	IV. Felhalmozott eredmény
V. Lekötött tartalék	V. Eszközök érték helyesbítésének forrása
VI. <i>Értékelési tartalék</i>	VI. Mérleg szerinti eredmény ⁷
1. <i>Értékhelyesbítés értékelési tartaléka</i>	
2. <i>Valós értékelés értékelési tartaléka</i>	
VII. <i>Adózott eredmény⁶</i>	

Anélkül, hogy belemennénk a saját tőke egyes elemeinek tartalmába, az átalakuló, egyesülő, szétváló gazdasági társaságok vagyonszármeghatározás szerinti saját tőkével szembeni elvárásokat emeljük ki elsőként. Ezen cég-helyzetekben nem lehet Jegyzett, de be nem fizetett tőke és Értékelési tartalék a saját tőkén belül, valamint az Adózott eredmény az Eredménytartalékban jelenik meg. A tulajdonosok

a tulajdoni hányaduknak megfelelő arányban részesednek a saját tőkét megtestesítő vagyoni elemekben. A tulajdoni hányad mögött meghúzódó vagyoni elemek egyedi piaci értéken való értékelése mellett nagyon fontos, hogy a tulajdonosok figyelembe veszik azok jövőbeni várható, az átalakulásoknak köszönhető szinergiahatásokat is magában foglaló jövedelemtermelő képességét. Mindezek alapján kerül sor az egyesülések és szétválások során a jogelődben és a jogutódban lévő részvények/üzletrészek cserearányainak meghatározására, ami egyben megadja a jogelőd tulajdonosok részesedési arányát a jogutód saját tőkéjében. Az átalakulással érintett vagyoni kör meghatározására a tulajdonosok oldaláról, azaz a saját tőke irányából kerül sor, leginkább az eszközök jövőbeni jövedelemtermelő képességét is figyelembe vevő tulajdonosi megfontolások alapján.

A költségvetési szervek és így az állami fenntartású felsőoktatási intézmények saját tőkéje mögött nem húzódik meg a gazdasági társaságokra jellemző, tulajdoni hányadokon alapuló „közvetlen” tulajdonlás, amely az átalakítások során a vagyon megosztásának arányait meghatározná. A saját tőke felépítése is tükrözi ezt az alapvető eltérést. A költségvetési szervek esetében tehát a fenti megközelítés nem állja meg a helyét, hiszen az átalakítással érintett szervezeti egységeknél nem határozható meg „elkülöníthető” tulajdonosi kör, amelyhez a tulajdoni hányadnak megfelelő sajáttőkeérték kapcsolódhatna, így a költségvetési szervek esetében más megközelítés érvényesül az átalakítással együtt járó vagyon-mozgások tekintetében.

Az egyik legfontosabb sajátosság, hogy a vagyoni elemek átértékelésére nem kerülhet sor, azok a folyamatos könyvvizetés keretében az átadó könyveiben szereplő értéküknek megfelelően kerülnek kivezetésre, illetve felvételre az átalakítással létrejövő vagy a beolvasztó szervezet könyveibe. Az Áhsz. a 49/A. §-ában

foglalkozik a költségvetési szerv alapításával és ennek (1) bekezdésében tér ki a kiválás útján létrejövő alapítás esetére, vagyis itt találjuk a kiválással létrejövő, megalapítandó szervezet felé történő vagyonátadás számviteli elszámolásának szabályait. A 49/B. § a költségvetési szervek megszűnésével foglalkozik, és ennek során utal a beolvadásra. A beolvadás során a jogutód részéről történő vagyonátvétel szabályait olvashatjuk ki a 49/B. § (2) bekezdéséből. Vagyis, ha a 49/A. és a 49/B. §-okat megfelelően „összeolvassuk”, akkor megtaláljuk azon számviteli szabályokat is, amelyeket egy kiválással beolvadásnál alkalmazni kell, ahol tulajdonképpen nem beszélhetünk sem alapításról, sem megszűnésről, ahogy a 49/A. és a 49/B. §-okat összefogó 19/A. alcím a címében megfogalmaz.⁸

Mindez a számviteli törvény általános előírásaival is összecseng, miszerint a kiválás során továbbműködő gazdasági társaság is a folyamatos könyvvizetés keretein belül köteles kivezetni a kiválással érintett vagyoni elemeket a könyveiből.

Az alapítással létrejövő szerv az alapítás napjával veszi fel a könyveibe a vagyoni elemeket, és hasonló módon jár el beolvadás során a magába olvasztó, azaz már korábban is működő költségvetési szerv is. Mindezen elszámolások pro és kontra a II. Nemzeti vagyon változásai, vagy a III. Egyéb eszközök induláskori értéke és változásai elnevezésű sajáttőkeelemekkel szemben történnek meg, ha a jogelőd tovább folytatja a tevékenységét.⁹

Ha a beolvadás, összeolvadás, különválás során megszűnik az „eredeti” költségvetési szerv, akkor a jogutód(ok) a megszűnő szerv eszközeit, és a forrásoknál a nemzeti vagyon induláskori értékét, a nemzeti vagyon változását, az egyéb eszközök induláskori értéke és változását, valamint a kötelezettségeket a megszűnő költségvetési szerv záró beszámolójában kimutatottakkal azonos besorolással veszik fel a könyveikbe. A Mérleg szerinti eredményt¹⁰

és a Felhalmozott eredményt az Egyéb eszközök induláskori értéke és változásaként kell a könyvekbe felvenni. Beolvadás esetén mindez a megszűnés napját követő nappal, összeolvadás, különválás esetén az alapítás napjával kerül be a könyvekbe.

Jelen fejezetpontban – ha eddig nem is hangsúlyoztuk – az átalakítás fordulónapján fennálló, mérlegen belüli vagyoni elemek (eszközök, kötelezettségek és ezek különbségeként adódó saját tőke értékének) számviteli elszámolásával foglalkoztunk, azonban arra a kérdésre, hogy tulajdonképpen milyen módon kerülhet meghatározásra az átalakítással érintett vagyoni elemek köre, még nem tértünk ki. Ez a kérdés természetesen az átalakítások azon eseteiben bír jelentőséggel, ahol kiválás, illetve szétválás történik, hiszen a teljes körű beolvadásnál és az összeolvadásnál a jogelőd intézmény(ek) megszűnnek és az átalakítás a teljes vagyoni körüket azonos módon érinti, azaz a jogutód részéről teljes körűen átvételre kerül a mérlegbeli besorolásoknak megfelelően.¹¹

A kiválás és a szétválás során azonban azonosítani szükséges, hogy a vagyoni elemek mely körét érinti a kiválás, és mely vagyoni elemek maradnak a tovább működő költségvetési szervnél, illetve szétválás esetén a jogelőd vagyoni elemei milyen módon kerülnek megosztásra a jogutódok között. Ennek alapját egy jól felépített, az intézmény szervezeti felépítését visszatükröző kontrollingszisztem tudja megteremteni. (Szekeres, 2014)

A kérdést a nem monetáris eszközök (például immateriális javak, tárgyi eszközök, készletek) és a monetáris eszközök (például pénzeszközök), illetve a kötelezettségek körében eltérő módon tudjuk megközelíteni.

A nem monetáris eszközök esetében a leltárral alátámasztott analitikus nyilvántartások szolgálhatnak az átalakítással érintett szervezeti egységek eszközeinek különválás-tása alapjául, akkor, ha az eszközöket a szer-

vezeti felépítésnek megfelelően kialakított kontrollingszisztemben elkülönítetten tartották nyilván. Amennyiben erre nem került sor, akkor bonyolítja és esetleges konfliktusokkal terheli a kiválásról/szétválásról szóló megállapodást az érintett szervezeti egységek működését szolgáló eszközök körének a meghatározása, amely megállapodás minden esetben a fenntartó, mint „tulajdonosi joggyakorló” jóváhagyásával jöhet létre.

A monetáris eszközök, azaz a fordulónapon fennálló pénzállomány tekintetében a költségvetési szervek „kétszer kettős” könyvvezetése megfelelő nyilvántartási alapot nyújt, mivel a költségvetési számvitel keretében folyamatosan nyomon kell követni a pénzmozgással járó tételek, azaz a kiadások és a bevételek teljesüléseit. Ezen nyilvántartások – ha a kontrollingszisztemben szervezeti egységekhez rendelt pénzügyi keretek kerültek kialakításra – megfelelő alapul szolgálhatnak a pénzeszközök fordulónapi megosztása során.

A fordulónapon fennálló követelések és (végleges) kötelezettségek esetében is szükséges az elhatárolást megtenni, amelynek alapját szintén a jól felépített kontrollingszisztem tudja megteremteni. Ennek hiányában szintén az átalakítás során szükséges a megosztásról döntést hozni.

Mérlegen kívüli tételek

A mérlegen belüli tételek megosztása mellett hasonló súllyal bír a „mérlegen kívüli tételek” kezelésének kérdésköre. A fennálló szerződéses követelések és kötelezettségek, azaz az előzetes kötelezettségvállalások a költségvetési szervek esetében különös hangsúlyt kapnak a szigorú keretgazdálkodásnak köszönhetően. Természetesen a gazdasági társaságok esetében is elengedhetetlen a szerződéses állományról való döntés, azonban a költségvetési szerveknél mindezt a szigorú keretgazdálkodásból adódó elvárásoknak megfelelően a költségvetési számvitel zárt rendszerén belül kell le-

bonyolítani. A közbeszerzési szerződések és a PPP- (*Public-Private Partnership*) konstrukciók a költségvetési szervek további sajátosságait jelentik, és az átalakítások során a gazdasági társaságok mérlegen kívüli tételeihez képest bonyolítják az átalakítások jogi kérdéseit. Ezek a jelenlegi hazai felsőoktatási intézmények széles körében jelenlévő szerződésállományt jelentenek.

A szétválás során alapvető elvárás – ami a szigorú keretgazdálkodás velejárója kell, hogy legyen –, hogy a kiválás, különválás során átadásra, szétválasztásra kerülő pénzállományoknak – maradványnak – fedezetet kell nyújtania az adott pénzügyi keretet terhelő végleges és előzetes kötelezettségvállalásokra egyaránt. Ismert azonban, hogy több felsőoktatási intézmény esetében az intézményen belüli, szervezeti egységek közötti keresztfinanszírozás valósult meg, így az átalakítások során akár az is előállhat, hogy a kiválással/különválással érintett szervezeti egységeknél – vagy azok egy részénél – nem áll rendelkezésre a saját működésükhöz kapcsolódó kötelezettségvállalásokhoz szükséges fedezet. Ilyenkor az átalakítással érintett intézményeknek a konkrét esetet elemezve, a fenntartó bevonásával szükséges a megállapodásban erre a körülményre tekintettel a döntéseket meghozni.

AZ ÁTALAKÍTÁS HATÁSA A TEVÉKENYSÉG FOLYTONOSSÁGÁRA – A „DUÁLIS” FORDULÓNAP KEZELÉSE

Állami támogatások számviteli elszámolásának sajátosságai

A korábbiakban kifejtettekre visszautalva, az átalakítás azon eseteiben, ahol a jogelőd és a jogutód intézmények is tovább folytatják a tevékenységüket az átalakítást követően, célszerű az átalakítás fordulónapjaként a költségvetési év fordulónapját megválasztani. Ekkor a hall-

gatói érdeksérelmeket azzal lehet minimalizálni, ha a folyamatban lévő tanulmányi félévet nem szakítja meg az átalakítás fordulónapja, azaz a jogelőd intézménytől a hallgatói jogviszony a jogutód intézményre február 1-jével száll át. Ennek köszönhetően a tanulmányi rendszerek informatikai üzemeltetése, a hallgatói jogviszonyokhoz kapcsolódó adatkörök migrációja optimálisan végrehajtható. Azon hallgatók, akik aktuálisan a képzésük utolsó félévét teljesítik és megszerzik az oklevelüket, mindezt még azon intézmény keretein belül tudják megvalósítani, ahová felvételt nyertek és ahol saját elhatározásukból hallgatói jogviszonyt keletkeztettek.

Annak a ténynek, hogy a hallgatói jogviszonyok „túlnyúlhatnak” a kiválás gazdasági-jogi-számviteli értelemben vett fordulónapján, költségvetési következményei is vannak az állami támogatás, azon belül a Hallgatói előirányzatok és a Képzési támogatás jogosultságát illetően, amelyeket a „helyükre kell tenni”. Ezt oly módon szükséges kezelni, hogy a kiválás „eredendő” fordulónapja – december 31¹² – ne sérüljön számviteli értelemben. Tekintettel arra, hogy az Nftv. 85/A. §-a szerint a január havi Hallgatói előirányzatra és a Képzési támogatásra a jogelőd intézmény jogosult, így a fenntartó a jogelőd intézmény átalakítást követő (továbbiakban: tárgyévi) költségvetésében tervezi meg ezt az összeget. Ennek megfelelően a tárgyévi első hónapjára jutó Hallgatói előirányzatot és Képzési támogatást a jogelőd intézménynek folyósítja. A számviteli elszámolásokban a támogatásokat a jogcímüknek megfelelő bevételeként (hallgatói előirányzat, képzési támogatás) szükséges a jogelőd intézmény pénzügyi és a költségvetési számvitelében elszámolni. Az így megkapott összeget – miután az oktatáshoz szükséges személyi és tárgyi feltételek január 1-jével a jogutódhoz kerülnek át és ennek következtében a támogatások terhére viselendő mindennemű költségek és kiadások már a jogutódnál merülnek

fel – át kell adni a jogutód intézmény számára. Az átadást az államháztartáson belüli pénzeszköz átadásként/átvételnél kell a jogelőd és a jogutód könyveiben rögzíteni.¹³ Ezzel a számviteli elszámolással érvényesül az Nftv. 85/A. §-a, valamint a számviteli törvényben és az Áhsz.-ben is rögzített összemérés elve a bevételek, költségek és ráfordítások tekintetében és egyben a pénzforgalom terén is.

További fontos szempont, hogy a Hallgatói előirányzatok elszámolása a tárgyév márciusi és októberi hallgatói statisztikai adatok alapján történik, vagyis a jogelőd tárgyévre vonatkozó és a következő évben elkészítendő elszámolásában már nem jelennek meg a kiválással érintett szervezeti egységek (karok) hallgatói, így a tényleges jogosultság nem fog fennállni ezen hallgatók után. Ugyanakkor a jogutód tárgyévre vonatkozó, következő évben elkészítendő elszámolásában az érintett hallgatókat már a márciusi és az októberi statisztikájában egyaránt szerepeltetni fogja, így a tényleges jogosultság a jogutód részéről fog fennállni. Mindezek következtében a jogelőd költségvetésébe betervezett és a tárgyév során a fenntartó részéről folyósított Hallgatói előirányzat a következő évben elvégzendő tárgyévi tényleges elszámolás során a jogelőd esetében visszafizetendő támogatásként, míg a jogutódnál többlettámogatási igényként fog megjelenni és érvényesülni. Mivel a jogelőd a teljes január havi Hallgatói előirányzatot pénzeszköz átadásként „megelőlegezte” a jogutód számára, így a jogelődnél a tárgyévet követő évben a fenntartó felé szükségszerűen lejátszódó pénzmozgást a jogutódnak rendeznie kell felé. Ez azt jelenti, hogy a jogelőd a saját elszámolása alapján visszafizetendő támogatást pénzeszközátvételnél a jogelődtől jogosult átvenni, azt a jogutód köteles pénzeszközátadásként részére átutalni.

Az előzőekhez kapcsolódik, hogy a jogelőd intézmény köteles a január havi ösztöndíjakat a hallgatók számára kifizetni, amelyet a saját költségvetési keretein belül az őszi tanulmá-

nyi félév 5 hónapjára, azaz januárt is beleértve hagyott jóvá a hallgatók számára az őszi félév kezdetén. További tény, hogy a fenntartó a jogelőd költségvetésébe tervezi be a január havi ösztöndíjak fedezetéről szolgáló összeget is a Hallgatói előirányzatok részeként. Ezt az előirányzatot azonban – ahogy az előzőekben utaltunk rá – pénzeszközátadásként át kell adni a jogutódnak, vagyis az ösztöndíjfizetésnek a pénzügyi fedezete már a jogutódnál van. Ennek megfelelően a jogelőd által január hóra kifizetett ösztöndíj összegét a jogutód pénzeszköz átadás címén köteles a jogelődnek megtéríteni. A jogelőd a januári ösztöndíj-folyósítást ösztöndíj címén felmerülő kiadásként rögzíti, mert az előirányzatot is a jogelőd intézmény kapta a január 31-ig fennálló hallgatói jogviszonyok miatt.¹⁴

A Képzési támogatás esetében kissé eltér a tárgyévet követő évi elszámolás az előzőektől. A Képzési támogatás tárgyévi összegéről a következő évben készítendő elszámolásban a fenntartó a tárgyévet megelőző év októberi hallgatói statisztikai létszámot 1/10-ben figyelembe veszi, ezáltal a jogelőd elszámolásában szerepelni fognak a kiválással érintett karok hallgatói január hónapra, amiből következően többlettámogatási igény és visszafizetési kötelezettség is megjelenhet a tervezett egy havi jogosultságot és a tényleges jogosultságot illetően. Amennyiben a jogelődnek visszafizetési kötelezettsége keletkezik, akkor a visszafizetendő összeget a jogutód a jogelőd részére pénzeszköz átadással köteles megtéríteni. Amennyiben a jogelődnek az érintett időszak vonatkozásában többlettámogatási jogosultsága keletkezik, akkor a többlettámogatást a jogelőd pénzeszköz átadásként köteles a jogutód számára megtéríteni.

Az állami támogatások egyéb jogcímeinél nincsenek sajátos pénzügyi-számviteli elszámolások a „duális” fordulónapból adódóan, így például a Speciális programok támogatása és az egyéb támogatások, mint például a PPP-

támogatás tervezése az érintett intézmények költségvetésében nem jár az átalakításból adódó sajátosságokkal.

A működési és felhalmozási bevételek, a költségek, ráfordítások számviteli elszámolásának sajátosságai

Az állami támogatások a pénzforgalmi és az eredményszemléletű megközelítésben azonos időszakban jelennek meg, tehát az időbeli elhatárolás ezen a területen nem szükséges a realizált eredmény meghatározása érdekében. A működési bevételek, költségek és ráfordítások elszámolása során azonban az időbeli elhatárolások elengedhetetlenek. A működési bevételek a mögöttük meghúzódó teljesítmény alapján kerülnek a megfelelő időszakhoz elszámolásra, és attól függően kapcsolódik ezen eredményt érintő tételekhez időbeli elhatárolás, hogy ez az időszak az átalakítás fordulónapjához képest lezártnak vagy továbbnyúlónak tekinthető. Ennek tipikus esete az oktatási célú saját bevétel az önköltséges hallgatók körében, akik az őszi féléves befizetésüket a január 31-ig terjedő időszakra pénzügyileg teljesítették még a fordulónapot megelőzően, az őszi szemeszter elején. Ezen bevétel elszámolása a pénzügyi és a költségvetési számvitelben is megtörtént, azonban a bevétel időarányos, január hóra áthúzódó összegére Passzív időbeli elhatárolást kell képezni a december 31-i mérlegben, ezáltal csökkentve a realizált eredményt. Ez a Passzív időbeli elhatárolás, a kiválással/szétválással a megfelelő jogutódnak kerül, ahol azt fel kell oldani, és a jogutód realizált eredményét fogja növelni. Hasonló módon kell eljárni a költségek és ráfordítások körében is a fordulónapon áthúzódó tételek esetében. Az Aktív és Passzív időbeli elhatárolások képzése, majd a jogutódnak való átadása,

és a jogutódnál való feloldása teszi a realizált eredmény oldaláról az eredményhatásokat a „helyére”.

Ezekről az eredményhatásokról természetesen függetlenül kezelendő a fordulónapi pénzállomány megosztása. Egy példát kiemelve megvilágítható, hogy például a beszedett önköltség összegének eredményhatását, azaz a január havi bevételt az összemérés elvének következtében a jogutódnál kell megjeleníteni, hiszen a január havi költségek és ráfordítások is a jogutód eredményében kerülnek elszámolásra, azonban abban az esetben, ha a jogelőd ezen beszedett bevételeket már ténylegesen felhasználta a fordulónapig bezárólag különböző kiadások rendezésére, akkor pénzeszköz ebből adódóan a fordulónapon már nem áll rendelkezésre. Nagyon fontos, hogy különbséget tudjunk tenni az üzemgazdasági értelemben vett eredmény és a pénzmozgásokból adódó és levezethető pénzmaradvány között. Számos további példát lehet felvetni, amely az üzemgazdasági és a pénzforgalmi alapokon nyugvó számvitel egy időben való jelenléte alapján részben könnyíti, részben bonyolítja a költségvetési szervek átalakítási folyamatában ellátandó számviteli feladatokat.

Jelen tanulmánynak az volt a célja, hogy felvillantsa azokat a legfontosabb gondolatokat, amelyeket célszerű szem előtt tartani a költségvetési szervek, azon belül is az állami felsőoktatási intézmények átalakításának irányítása és lebonyolítása során. Kiemeltük a költségvetési szervek sajátos „tulajdonviszonyából”, számviteli rendszerének sajátosságából adódó jellemzőit, valamint a felsőoktatási tevékenység költségvetési évtől eltérő ciklikuságát. Mindezek figyelembevétele nem csupán gazdasági-jogi-pénzügyi értelemben fontos, hanem a társadalmi igényeket szem előtt tartva, a hallgatói érdekek minél teljesebb körű védelmét is szolgálja.

JEGYZETEK

- ¹ A 2013. évi V. törvény a Polgári Törvénykönyv, valamint a 2013. évi CLIIVI. törvény a jogi személy átalakulásáról, egyesüléséről és szétválásáról beszél. Az átalakulás ezen jogszabályok értelmében a társasági forma váltását jelenti, amelyet egy költségvetési szerv esetében nem lehet értelmezni, így a költségvetési szervek esetében a Ptk. fogalmai szerinti átalakulás nem lehetséges. Ennek megfelelően csak a Ptk. szerinti egyesülésről és szétválásról beszélhetünk, vagyis amikor az átalakítás szót használom, akkor azt nem az átalakulás szinonimájaként teszem, hanem a költségvetési szervek egyesülésének és szétválásának a gyűjtőfogalmaként.
- ² A cikk korábban már utalt rá, hogy az új Ptk. bevezetésével az átalakulás önálló fogalomként jelenik meg a szabályozásban és tartalmilag a társasági forma változását jelenti. Az egyesülés a több jogelődből egy jogelőddé való változást, míg a szétválás az egy jogelőd több jogutóddá való változását jelenti. Jelen tanulmány – a fogalmazásbeli egyszerűsítés érdekében, ahol ez tartalmi zavart nem okoz – az átalakulást az előzőek gyűjtőfogalmaként használja. Ahol a cikk kimondottan a társasági forma változását szeretné hangsúlyozni, ott ezt a kifejezést használja.
- ³ Adorján – Lukács – Róth – Veit [2015]: Számvitel speciális kérdései. Magyar Könyvvizsgálói Kamara Oktatási Központ Kft., Budapest
- ⁴ Előfordulhat az is, hogy nem kerül kivezetésre a korábbi részesedés, mert például a kiválás során nem kerül sor Jegyzett tőke átadásra a kiválással létrejött jogutód részére. A létrejött új társaságban keletkező részesedést a korábbi részesedés mellett kell felvenni a befektető könyveibe.
- ⁵ A gazdasági társaságok esetében a kölcsönös részesedések kiszűrése a saját részvény üzletrész bevonás számviteli elszámolását követi, azaz eredménytartalékokat érint. A kölcsönös követelések és kötelezettségek esetleges eltérő értékéből adódó különbözetet is az Eredménytartalékkal szemben szükséges elszámolni.
- ⁶ A 2015. évi CI. törvény által módosított számviteli törvény 1. számú melléklete és a 2. számú melléklete a korábbi Mérleg szerinti eredmény helyett a Mérleg Saját tőke elemei között, valamint az Eredménykimutatás utolsó kategóriájaként is az Adózott eredményt határozza meg. Mindez azzal összefüggésben, hogy az osztalék elszámolása nem jelenik meg az üzleti évet lezáró mérlegben és Eredménykimutatásban, hanem így az Adózott eredmény kerül meghatározásra, amely a nyitást követően az Eredménytartalékba átvételre kerül, és az osztalékról szóló határozat keltével az Eredménytartalékokat terhelő tételként kell az osztalékokat a könyvekbe felvenni.
- ⁷ Az Áhsz. módosítása ezen a ponton nem követte le a számviteli törvény fogalmait, az 5. és 6. mellékletben a Mérleg és az Eredménykimutatás sémáinak bemutatásánál a Mérleg szerinti eredmény elnevezéssel találkozhatunk. Véleményem szerint szerencsésebb lett volna a számviteli törvénnyel való fogalmi harmonizáció megteremtése, azonban nem ez a jelen tanulmány fókuszpontja, így ezt a kritikai észrevételemet nem fejtem ki részleteiben.
- ⁸ 19/A. Az alapítás, megszűnés sajátos feladatai
- ⁹ Vegyük észre, hogy ebben az esetben az átalakítással létrejövő új költségvetési szerv saját tőkéjében az I. Nemzeti vagyoni induláskori értéke elnevezésű sajáttőkeelem értéke nulla lesz.
- ¹⁰ Az Áhsz. 49/B. §-a (4) bekezdése értelmében a Mérleg szerinti eredményt is fel kell venni a könyvekbe annak ellenére, hogy az mindössze „egy pillanatig” él, és ezt követően a Felhalmozott eredménybe át kell az értékét vezetni.
- ¹¹ Az összeolvadás, teljes körű beolvadás esetén természetesen foglalkozni kell az egymással szemben

fennálló követelések és kötelezettségek kiszűrésével.

¹² Megoszlanak a vélemények, hogy a fordulónap december 31. vagy január 1. Véleményem szerint az átalakítás fordulónapja a december 31., amire a vagyonmérleget is el kell készíteni, és a január 1. az átalakulás során előálló szervezeti változások „induló napja”.

¹³ Az intézmények közti megállapodásban rendezendő, hogy a jogelőd ezt a támogatási összeget 12 részletben – a fenntartói folyósításnak megfelelően – vagy ettől eltérően, esetleg egy összegben megelőlegezve teljesíti a jogutód felé. Erre vonatkozóan nincs jogszabályi előírás.

¹⁴ Azért szükséges a január hónapban kifizetett ösztöndíjakat, valamint a január havi Hallgatói előirányzatot egyaránt oda-vissza pénzeszközátadás/átvétel címén elszámolni és a nyilvántartásokban a megfelelő jogcímek szerint megjeleníteni, mert ezen összegek, azaz a hallgatók számára januárra jóváhagyott és folyósított ösztöndíjak, valamint a fenntartó által meghatározott január havi Hallgatói előirányzat összege értelemszerűen eltér egymástól. Ezen különbözetnek pénzügyi értelemben már a jogutódnál szükséges lecsapódnia, hiszen gazdasági-pénzügyi-számviteli értelemben a kiválás fordulónapja január 1, vagyis sem eredmény a pénzügyi számvitelben, sem maradvány a költségvetési számvitelben a jogelőd intézménynél nem keletkezhet a kiválás fordulónapját követően.

IRODALOM

ADORJÁN – LUKÁCS – RÓTH – VEIT (2015): Számvitel speciális kérdései. *Magyar Könyvvizsgálói Kamara Oktatási Központ Kft.*, Budapest

ADORJÁN Cs. (2015): A jogutódlással történő megszűnések nyitott kérdései. – In: Számvitel, adó, könyvvizsgálat, ISSN 1419–6956, (57. évf.), 2. sz. 68–70. oldal

BAKOS-KOVÁCS K. (2015): Jogutódlással járó szervezeti változások a jogi személyek általános szabályai alapján <http://jogaszvilag.hu/rovatok/cegvilag/jogutodlassal-jaro-szervezeti-valtozasok-a-jogi-szemelyek-altalanos-szabalyai-alapjan>

BARAKONYI K. (2014): Felsőoktatási versenyképesség és stratégia In: *Educatio*, 1216–3384. 23. évf. 4. szám, pp. 555–566. http://www.hier.iif.hu/hu/educatio_reszletes.php?id=101

DOBOS I. (2012): Jogutódlás a gazdasági társaságok átalakulása során – egy dogmatikai kérdés gyakorlati következményekkel. In: *Diskurzus* (2011-), ISSN 2062–5715, (2. évf.), 1. sz. pp. 40–48. http://epa.oszk.hu/02200/02234/00003/pdf/EPA02234_Diskurzus_2012_01_40-48.pdf

oszk.hu/02200/02234/00003/pdf/EPA02234_Diskurzus_2012_01_40-48.pdf

DRÓTOS Gy. (2010): Felsőoktatási intézmények stratégiaalkotása és teljesítménymenedzsmentje: Hazai helyzetkép és a külföldi példák tanulságai In: *Felsőoktatási műhely*, 1789–1922. 2. szám, 13–24. oldal http://www.felvi.hu/pub_bin/dload/FeMu/2010_2/Femu_2010_2_13-24.pdf

HRUBOS I. (2015): A gazdálkodó egyetem karrierje. *Magyar Tudomány*. 176: (7) 776–780. oldal

LILLINÉ FECZ I. (2015) : Államháztartási számvitel a gyakorlatban, 1–2. kötet, Budapest, Saldo

NAGY G. (2014): *Gazdasági társaságok alapításának, átalakulásának számvitele*. Budapest, Saldo, 112. oldal

ORMOS – VERES (2012): A felsőoktatás számviteli beszámolásának átfogó vizsgálata és egy javaslat. *Pénzügyi Szemle*. 2012/2 246–266. oldal

PÁLYI K. Á. (2015): A Számvevőszék hozzájárulása a

jó kormányzáshoz és a számvitel megújításához. *Pénzügyi Szemle*. 2015/4., 536–556. oldal

PRUVOT, E. B. – ESTERMANN, T. – MASON, P. (2015): University mergers in Europe. European University Association http://www.eua.be/Libraries/publications-homepage-list/DEFINE_Thematic_Report_2_University_Mergers_in_Europe_final

SHAW, J. (2012): What is the best way to communicate mergers and change in HE? The Guardian. Higher Education Network <http://www.theguardian.com/higher-education-network/blog/2012/may/04/communicating-mergers-change-higher-education>

SIMON J. (2012): *Az államháztartási számvitel alapjai és a közpénzügyi információs rendszer*. Complex Kiadó. 2012

SKODVIN, O.-J. (1999): Mergers in Higher Education – Success or Failure? Tertiary Education and Management, Volume 5, Issue 1, pp. 63–78 <http://link.springer.com/article/10.1023/A%3A1018749021147>

SZEKERES B. (2014): A költségvetési kontrollig szükségessége és jövője. *Számviteli Tanácsadó*. 2014/11, 35–40. oldal

XANTUS (2010): Public Sector M&A? Source Information Services Ltd, London <http://www.sourceforconsulting.com/files/file/Source%20Xantus%20Public%20Sector%20M&A%20%28Apr%2010%29.pdf>

EMMI (2014): Fokozatváltás a felsőoktatásban – a teljesítményelvű felsőoktatás fejlesztésének irányai <http://www.kormany.hu/download/d/90/30000/fels%C5%91oktat%C3%A1si%20koncept%C3%B3.pdf>

JOGSZABÁLYOK:

2013. évi V. törvény a Polgári Törvénykönyvről – Harmadik könyv: A jogi személy (ezen belül az átalakulások: 3.39–47., 3.133–136., 3.318–321., 3.336. §)

2013. évi CLXXVI. törvény az egyes jogi személyek átalakulásáról, egyesüléséről, szétválásáról

2011. évi CXCV. az államháztartásról szóló törvény

2011. évi CCIV. a nemzeti felsőoktatásról szóló törvény

2000. évi C. törvény a számvitelről

4/2013. (I. 11.) kormányrendelet az államháztartás számviteléről