I

(Kötelezően közzéteendő jogi aktusok)

A BIZOTTSÁG 2238/2004/EK RENDELETE

(2004. december 29.)

egyes nemzetközi számviteli standardoknak az 1606/2002/EK európai parlamenti és tanácsi rendelettel összhangban történő elfogadásáról szóló 1725/2003/EK rendelet módosításáról az 1. nemzetközi beszámolókészítési standard (IFRS), az 1–10., 12–17., 19–24., 27–38., 40. és 41. nemzetközi számviteli standard (IAS), valamint az 1–7., 11–14., 18–27. és 30–33. standardértelmezési bizottsági értelmezés (SIC) tekintetében

(EGT vonatkozású szöveg)

AZ EURÓPAI KÖZÖSSÉGEK BIZOTTSÁGA,

tekintettel az Európai Közösséget létrehozó szerződésre,

tekintettel a nemzetközi számviteli standardok alkalmazásáról szóló, 2002. július 19-i 1606/2002/EK európai parlamenti és tanácsi rendeletre [1] és különösen annak 3. cikke (1) bekezdésére,

mivel:

(1) Az 1725/2003/EK bizottsági rendelettel [2] egyes, 2002. szeptember 1-jén érvényben lévő nemzetközi standardok és értelmezések elfogadásra kerültek.

(2) 2003. december 18-án a Nemzetközi Számviteli Standardok Testülete (International Accounting Standards Board, IASB) közzétett tizenhárom felülvizsgált nemzetközi számviteli standardot, és bejelentette a 15. IAS („Az árváltozások hatásait tükröző tájékoztatás") visszavonását. A felülvizsgálat célja az volt, hogy tovább javítsa a meglévő Nemzetközi Számviteli Standardok (IAS-ek) összességének minőségét és összhangját.

(3) Általában véve ennek a továbbfejlesztési projektnek a célkitűzéseit a szabványokon belüli párhuzamok, ismétlődések és ellentmondások csökkentése vagy megszüntetése, néhány konvergenciakérdés kezelése és a meglévő IAS-ek szerkezetében elvégzendő javítások alkották. Ezenkívül az IASB úgy határozott, hogy a meglévő értelmezéseket beépíti a továbbfejlesztett standardokba, hogy növelje az átláthatóságot, az összhangot, és a standardokat átfogóbbá tegye.

(4) Az adott terület szakértőivel folytatott konzultáció megerősíti, hogy a felülvizsgált nemzetközi számviteli standardok megfelelnek az 1606/2002/EK rendelet 3. cikkében az elfogadáshoz megállapított szakmai kritériumoknak és különösen az európai közjó elősegítésére vonatkozó követelménynek.

(5) A fejlesztési projektek standardjai elfogadása következésképpen magában hordozza más nemzetközi számviteli standardok és értelmezések abból a célból történő módosítását, hogy ezáltal biztosítsák a nemzetközi számviteli standardok közötti következetességet. Az ebből következően szükséges módosítások érintik az 1. nemzetközi beszámolókészítési standardot (IFRS), a 7., 12., 14., 19., 20., 22., 23., 29., 30., 34., 35., 36., 37., 38. és 41. nemzetközi számviteli standardot (IAS), valamint a 7., 12., 13., 21., 22., 25., 27. és 32. standardértelmezési bizottsági (SIC) értelmezést. E standardok elfogadásával a standardértelmezési bizottság (SIC) 1., 2., 3., 6., 11., 14., 18., 19., 20., 23., 24., 30. és 33. értelmezése hatályát veszti.

(6) Az 1725/2003/EK rendeletet ennek megfelelően módosítani kell.

(7) Az ebben a rendeletben előírt intézkedések összhangban vannak a Számviteli Szabályozási Bizottság véleményével,

ELFOGADTA EZT A RENDELETET:

1. cikk

Az 1725/2003/EK rendelet melléklete a következőképpen módosul:

1. Az 1., 2., 8., 10., 16., 17., 21., 24., 27., 28., 31., 33. és 40. nemzetközi számviteli standard (IAS) helyébe az e rendelet mellékletében megállapított szöveg lép.

[1] HL L 243., 2002.9.11., 1. o.

[2] HL L 261., 2003.10.13., 1. o. A legutóbb a 2237/2004/EK rendelettel (HL L 393., 2004.12.31., 1. o.) módosított rendelet.

2. A 15. IAS és az 1., 2., 3., 6., 11., 14., 18., 19., 20., 23., 24., 30. és 33. SIC törlésre kerül.

3. Az 1. IAS elfogadása következésképpen magában hordozza a 12., 19., 34., 35. és 41. IAS a célból történő módosítását, hogy ezáltal biztosítsák a nemzetközi számviteli standardok közötti következetességet.

4. A 2. IAS elfogadása következésképpen magában hordozza a 14. és 34. IAS a célból történő módosítását, hogy ezáltal biztosítsák a nemzetközi számviteli standardok közötti következetességet.

5. A 8. IAS elfogadása következésképpen magában hordozza az 1. IFRS, a 7., 12., 14., 19., 20., 22., 23., 34., 35., 36., 37. és 38. IAS, valamint a 12., 13., 21., 22., 25., 27. és 31. SIC a célból történő módosítását, hogy ezáltal biztosítsák a nemzetközi számviteli standardok közötti következetességet.

6. A 10. IAS elfogadása következésképpen magában hordozza a 22., 35. és 37. IAS a célból történő módosítását, hogy ezáltal biztosítsák a nemzetközi számviteli standardok közötti következetességet.

7. A 16. IAS elfogadása következésképpen magában hordozza az 1. IFRS, a 14., 34., 36., 37. és 38. IAS, valamint a 13., 21. és 32. SIC a célból történő módosítását, hogy ezáltal biztosítsák a nemzetközi számviteli standardok közötti következetességet.

8. A 21. IAS elfogadása következésképpen magában hordozza az 1. IFRS, a 7., 12., 29., 34., 38. és 41. IAS, valamint a 7. SIC a célból történő módosítását, hogy ezáltal biztosítsák a nemzetközi számviteli standardok közötti következetességet.

9. A 24. IAS elfogadása következésképpen magában hordozza a 30. IAS a célból történő módosítását, hogy ezáltal biztosítsák a nemzetközi számviteli standardok közötti következetességet.

10. A 27. IAS elfogadása következésképpen magában hordozza a 22. IAS és 12. SIC a célból történő módosítását, hogy ezáltal biztosítsák a nemzetközi számviteli standardok közötti következetességet.

11. A 31. IAS elfogadása következésképpen magában hordozza a 13. SIC a célból történő módosítását, hogy ezáltal biztosítsák a nemzetközi számviteli standardok közötti következetességet.

2. cikk

Ez a rendelet az *Európai Unió Hivatalos Lapjában* történő közzététele utáni harmadik napon lép hatályba.

Ezt a rendeletet legkésőbb 2005. január 1-jétől kell alkalmazni.

Ez a rendelet teljes egészében kötelező és közvetlenül alkalmazandó valamennyi tagállamban.

Kelt Brüsszelben, 2004. december 29-én.

a Bizottság részéről
Charlie McCREEVY
a Bizottság tagja

MELLÉKLET

NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARDOK

IAS-szám	**Cím**
IAS 1.	A pénzügyi kimutatások prezentálása
IAS 2.	Készletek
IAS 8.	Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák
IAS 10.	A mérlegfordulónap utáni események
IAS 16.	Ingatlanok, gépek és berendezések
IAS 17.	Lízingek
IAS 21.	Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai
IAS 24.	Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek
IAS 27.	Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások
IAS 28.	Társult vállalkozásokban lévő befektetések
IAS 31.	Közös vállalkozásokban lévő erdekeltségek
IAS 33.	Egy részvényre jutö eredmény
IAS 40.	Befektetési célú ingatlanok

Sokszorosítása az Európai Gazdasági Térségben megengedett. Minden meglévő jog fenntartva az EGT-n kívül, kivéve a sokszorosítás jogát személyes felhasználás vagy más jogszerű eljárás céljából. További információ az IASB-től szerezhető be a www.iasb.org címen.

IAS 1

IAS 1 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

A pénzügyi kimutatások prezentálása

TARTALOM

	Bekezdés
Cél	1
Hatókör	2–6
A pénzügyi kimutatások célja	7
A pénzügyi kimutatások elemei	8–10
Fogalmak	11–12
Átfogó szempontok	13–41
Valós bemutatás és az IFRS-eknek való megfelelés	13–22
A vállalkozás folytatása	23–24
Elhatárolás alapú számvitel	25–26
A bemutatás következetessége	27–28
A lényegesség és az összevonás elve	29–31
Beszámítás	32–35
Összehasonlító adatok	36–41
Szerkezet és tartalom	42–126
Bevezetés	42–43
A pénzügyi kimutatások azonosítása	44–48
A beszámolási időszak	49–50
Mérleg	51–77
A rövid/hosszú lejárat közötti megkülönböztetés	51–56
Forgóeszközök	57–59
Rövid lejáratú kötelezettségek	60–67
A magában a mérlegben bemutatandó információk	68–73
Magában a mérlegben vagy a megjegyzésekben bemutatandó információk	74–77
Eredménykimutatás	78–95
Időszaki nyereség vagy veszteség	78–80
A magában az eredménykimutatásban bemutatandó információk	81–85
A magában az eredménykimutatásban vagy a megjegyzésekben bemutatandó információk	86–95
A saját tőke változások kimutatása	96–101
Cash Flow kimutatás	102

	Bekezdés
Megjegyzések	103–126
Felépítés	103–107
A számviteli politika közzététele	108–115
A becslési bizonytalanságok fő forrásai	116–124
Egyéb közzétételek	125–126
Hatálybalépés napja	127
Az (1997-ben módosított) IAS 1 visszavonása	128

A jelen módosított standard hatályon kívül helyezi az (1997-ben módosított) IAS 1 *Pénzügyi kimutatások prezentálása* standardot, és a módosított standardot a 2005. január 1-jén és azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmazni. A korábbi alkalmazás javasolt.

CÉL

1. Jelen standard célja az általános célú pénzügyi kimutatások prezentálására vonatkozó alapelvek meghatározása annak érdekében, hogy az összehasonlíthatóság biztosítható legyen akár az adott egység előző időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatásaival, akár más egységek pénzügyi kimutatásaival. E cél elérése érdekében a jelen standard a pénzügyi kimutatások prezentálására vonatkozó átfogó előírásokat, az azok szerkezetére vonatkozó iránymutatást, valamint a pénzügyi kimutatások tartalmára vonatkozó minimális követelményeket határoz meg. Az egyes ügyletek és események megjelenítésével, értékelésével és közzétételével más Standardok és Értelmezések foglalkoznak.

HATÓKÖR

2. ***A jelen Standardot kell alkalmazni a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok (IFRS) szerint elkészített és prezentált általános célú pénzügyi kimutatások mindegyikére.***

3. Általános pénzügyi kimutatások az olyan felhasználók igényeinek kielégítésére készült kimutatások, akik nincsenek abban a helyzetben, hogy speciális információ-szükségletükhöz szabott beszámolók készítését kérhessék. Általános pénzügyi kimutatások közé tartoznak az önmagukban vagy valamely más nyilvános kimutatáson belül, mint például az éves jelentésben vagy cégismertetőben közzétett kimutatások. A Standard nem vonatkozik az IAS 34 *Közbenső pénzügyi beszámoló* standard szerint elkészített tömörített évközi pénzügyi kimutatások szerkezetére és tartalmára. Ugyanakkor ezen pénzügyi kimutatásokra vonatkoznak a 13-41. bekezdések rendelkezései. A jelen standard egyformán vonatkozik valamennyi egységre, attól függetlenül, hogy azoknak konszolidált vagy egyedi pénzügyi kimutatásokat kell-e készíteniük az IAS 27 *Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások* standard alapján.

4. Az IAS 30 *Közzétételek a bankok és hasonló pénzügyi intézmények pénzügyi kimutatásaiban* standard további előírásokat határoz meg a bankok és hasonló pénzügyi intézmények számára, melyek konzisztensek a jelen standard előírásaival.

5. A jelen standard által használt terminológia a nyereség-orientált egységekhez alkalmazkodik, beleértve az állami szektorban működő üzleti egységeket is. A jelen standardot alkalmazni kívánó non-profit tevékenységet folytató magán, állami szektorba tartozó vagy kormányzati egységek számára szükséges lehet a pénzügyi kimutatások egyes soraira és magukra az egyes kimutatásokra használt megnevezések módosítása.

6. Hasonlóképpen, azon egységek, akik nem rendelkeznek az IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: Közzététel és bemutatás* standardban foglalt meghatározás szerinti saját tőkével (pl. egyes befektetési alapok), valamint az olyan egységek, amelyek részvénytőkéje nem minősül saját tőkének (pl. egyes szövetkezeti egységek) esetében szükséges lehet a pénzügyi kimutatások formáját a tagok és befektetési jegyek birtokosai igényeinek megfelelően módosítani.

IAS 1

A PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOK CÉLJA

7. A pénzügyi kimutatások az egység pénzügyi helyzetének és pénzügyi teljesítményének strukturált megjelenítésére szolgálnak. Az általános célú pénzügyi kimutatások célja, hogy az egység pénzügyi helyzetéről, pénzügyi teljesítményéről és cash flow-iról olyan információkat adjon, amelyek a felhasználók széles köre számára hasznosak gazdasági döntéseik meghozatala során. A pénzügyi kimutatások annak eredményét is tükrözik, ahogyan a vezetés a rábízott erőforrásokkal gazdálkodott. E cél elérése érdekében a pénzügyi kimutatások információt nyújtanak az egység:

   (a) eszközeiről;

   (b) kötelezettségeiről;

   (c) saját tőkéjéről;

   (d) bevételeiről és ráfordításairól, beleértve a nyereséget és veszteséget;

   (e) a saját tőkében bekövetkező egyéb változásokról;

   valamint

   (f) a cash flow-król.

   Ezek az információk, a megjegyzésekben szereplő egyéb információkkal együtt segítik a pénzügyi kimutatások felhasználóit az egység jövőbeni cash flow-ira, és különösen azok időbeli alakulására és valószínűségére vonatkozó becsléseikben.

A PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOK ELEMEI

8. ***A teljes pénzügyi kimutatások az alábbi elemeket tartalmazzák:***

   (a) mérleg;

   (b) eredménykimutatás;

   (c) a saját tőke változásainak kimutatása, amely bemutatja:

      (i) a saját tőke minden változását,

      vagy

      (ii) a saját tőkében bekövetkezett változásokat a tőketulajdonosokkal e minőségükben folytatott ügyletek által okozott változások kivételével;

   (d) cash flow kimutatás;

   és

   (e) megjegyzések, amelyek a jelentős számviteli politikák összefoglalását és más magyarázó megjegyzéseket tartalmaznak.

9. Számos egység a pénzügyi kimutatásokon túlmenően egy, a vezetés által készített pénzügyi áttekintést is közzétesz, amelyben ismertetésre kerülnek az egység pénzügyi teljesítményének és pénzügyi helyzetének főbb jellegzetességei, valamint azok a főbb bizonytalansági tényezők, amelyekkel az egység szembesül. Ez a jelentés a következőket tartalmazhatja:

   (a) a pénzügyi teljesítményt meghatározó főbb tényezőket és hatásokat, beleértve az egység működési környezetében bekövetkezett változásokat, az egység e változásokra adott válaszait és ezek kihatását, valamint az egységnek a pénzügyi teljesítmény megtartására és növelésére alkalmazott befektetési politikáját, beleértve osztalékpolitikáját is;

   (b) az egység finanszírozási forrásait, valamint a kötelezettségek és saját tőke egymáshoz viszonyított elérendő arányát;

   valamint

   (c) az IFRS-nek megfelelően a mérlegben el nem számolt erőforrásokat.

10. Sok egység tesz közzé a pénzügyi kimutatásokon kívül egyéb jelentéseket és kimutatásokat, mint például környezetvédelmi jelentéseket és hozzáadott érték jelentéseket, különösen olyan iparágak esetén, melyekben a környezetvédelmi tényezők jelentősek, és ahol a dolgozók jelentős felhasználói kört jelentenek. A pénzügyi kimutatásokon kívül prezentált jelentések és kimutatások nem tartoznak az IFRS-ek hatálya alá.

FOGALMAK

11. ***A következő kifejezések a jelen standardban a következőkben meghatározott értelemben használatosak:***

Kivitelezhetetlen. Egy előírás alkalmazása akkor kivitelezhetetlen, ha az egység akkor sem tudja azt alkalmazni, miután minden, tőle ésszerűen elvárhatót megtett az alkalmazás érdekében.

A Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok (IFRS-ek) a Nemzetközi Számviteli Standardok Testület (IASB) által elfogadott standardok és értelmezések. Azok tartalmazzák:

(a) a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokat;

(b) a Nemzetközi Számviteli Standardokat;

valamint

(c) a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Értelmezési Bizottság (IFRIC), vagy a korábbi Értelmezési Állandó Bizottság (SIC) által kiadott értelmezéseket.

Lényeges. A tételek kihagyásai vagy téves bemutatásai akkor lényegesek, ha azok egyenként vagy együttesen képesek a felhasználóknak a pénzügyi kimutatások alapján hozott döntéseit befolyásolni. A lényegesség a kihagyás vagy téves bemutatás mértékének és jellegének adott körülmények közötti megítélésétől függ. A megítélésnél az adott tétel nagysága és jellege, vagy a kettő kombinációja a döntő tényező.

A megjegyzések a mérlegben, az eredmény-kimutatásban, a saját tőke változások kimutatásában, valamint a cash flow kimutatásban bemutatottakon felüli információkat tartalmaznak. A megjegyzések a kimutatásokban közzétett adatok szöveges magyarázatait vagy alábontásait tartalmazzák, továbbá olyan tételekre vonatkozó információkat, amelyek a kimutatásokban való megjelenítés feltételeinek nem felelnek meg.

12. Annak megítéléséhez, hogy egy adott kihagyás vagy téves bemutatás befolyásolhatja-e a felhasználók gazdasági döntéseit, és ezáltal lényeges lehet-e, a felhasználók jellemzőit kell figyelembe venni. A *Pénzügyi kimutatások elkészítésére és bemutatására vonatkozó Keretelvek* 25. bekezdése kimondja, hogy „a felhasználókról vélelmezett az, hogy az üzleti és gazdasági tevékenységekről, valamint a számvitelről ésszerű ismeretekkel rendelkeznek, továbbá hogy az információkat ésszerű alapossággal kívánják tanulmányozni". Ily módon a mérlegeléskor azt kell számításba venni, hogy az ésszerű elvárások alapján az ilyen jellemzőkkel bíró felhasználók hogyan kerülnek befolyásolásra gazdasági döntéseik meghozatalánál.

ÁTFOGÓ SZEMPONTOK

Valós bemutatás és az IFRS-eknek való megfelelés

13. ***A pénzügyi kimutatásoknak valósan kell bemutatniuk az egység pénzügyi helyzetét, pénzügyi teljesítményét és cash flow-it. A valós bemutatás megköveteli az ügyletek, egyéb események és feltételek hatásainak hű, az eszközök, kötelezettségek, bevételek és ráfordítások Keretelvekben meghatározott fogalmaival és megjelenítési kritériumaival összhangban történő bemutatását. Az IFRS-ek alkalmazása, szükség szerint a további közzétételekkel együtt, vélelmezhetően a valós bemutatást megvalósító pénzügyi kimutatásokat eredményez.***

14. ***Az IFRS-ekkel összhangban lévő pénzügyi kimutatásokat készítő egységnek a megfelelésre vonatkozóan kifejezett és korlátozás nélküli kijelentést kell tennie a megjegyzésekben. A pénzügyi kimutatások akkor nevezhetők az IFRS-ekkel összhangban lévőnek, ha azok az IFRS-ek valamennyi előírásával összhangban vannak.***

IAS 1

15. A vonatkozó IFRS-eknek való megfeleléssel lényegileg minden esetben elérhető a valós bemutatás. A valós bemutatás megköveteli továbbá, hogy az egység:

(a) Az IAS 8 *Számviteli politika, számviteli becslések változásai és hibák* standarddal összhangban válassza ki és alkalmazza számviteli politikáját. Az IAS 8 meghatározza azon követendő irányelvek hierarchiáját, amelyeket a vezetésnek mérlegelnie kell olyan esetekben, amikor az adott tételre nincs konkrétan vonatkozó standard vagy értelmezés.

(b) az információkat – beleértve a számviteli politikát – releváns, megbízható, összehasonlítható és érthető módon mutassa be.

(c) további információkat is közzétegyen olyan esetekben, amikor az IFRS-ek konkrét előírásainak való megfelelés nem elegendő ahhoz, hogy a felhasználók megértsék az ügyleteknek, más eseményeknek és feltételeknek az egység pénzügyi helyzetére és pénzügyi teljesítményére gyakorolt hatását.

16. ***A nem megfelelő számviteli politika sem az alkalmazott számviteli politika közzétételével, sem megjegyzésekkel vagy magyarázó anyagokkal nem válik helyessé.***

17. ***Azon rendkívül ritka esetekben, amikor a vezetés arra a következtetésre jut, hogy egy adott standard vagy értelmezés előírásainak való megfelelés annyira félrevezető lenne, hogy az a pénzügyi kimutatások* Keretelvekben *meghatározott céljával ellentétben lenne, az egységnek el kell térnie az adott előírástól a 18. bekezdésben meghatározott módon, amennyiben az irányadó szabályozói környezet előírja, vagy nem tiltja az ilyen eltérést.***

18. ***Azon esetekben, amikor az egység a 17. bekezdés alapján eltér az adott standard vagy értelmezés előírásaitól, közzé kell tennie:***

(a) hogy a vezetés arra a következtetésre jutott, hogy a pénzügyi kimutatások valósan mutatják be az egység pénzügyi helyzetét, pénzügyi teljesítményét és cash flow-it;

(b) hogy az egység megfelelt a vonatkozó standardoknak és értelmezéseknek, azzal a kivétellel, hogy a valós bemutatás biztosítására egy konkrét előírástól eltért;

(c) azon standard vagy értelmezés címét, amelytől az eltérés történt; az eltérés jellegét, bemutatva, hogy az adott standard vagy értelmezés milyen eljárást ír elő; annak megindoklását, hogy az miért lenne annyira félrevezető az adott körülmények között, hogy a pénzügyi kimutatások* Keretelvekben *meghatározott céljával ellentétben állna; valamint az alkalmazott eljárást;

továbbá

(d) valamennyi bemutatott időszakra vonatkozóan az eltérés hatását azoknak a pénzügyi kimutatásoknak minden tételére, amelyeket az eredeti előírásnak való megfelelés alapján mutattak volna be.

19. ***Azokban az esetekben, amikor az egység eltért valamely standard vagy értelmezés előírásaitól az előző időszakban, és az eltérés hatással van a tárgyidőszakban elszámolt összegekre is, az egységnek a 18(c) és (d) bekezdésekben meghatározottakat közzé kell tennie.***

20. A 19. bekezdés például akkor alkalmazandó, amikor az egység az előző időszakban egyes eszközök vagy kötelezettségek értékelésekor tért el valamely standard vagy értelmezés előírásaitól, és az eltérés hatással van az eszközökben és kötelezettségekben bekövetkezett változások tárgyidőszaki pénzügyi kimutatásokban való értékelésére is.

21. ***Azon rendkívül ritka esetekben, amikor a vezetés arra a következtetésre jut, hogy egy standard vagy értelmezés előírásainak való megfelelés annyira félrevezető lenne, hogy az ellentétben állna a pénzügyi kimutatások* Keretelvekben *meghatározott céljával, de a vonatkozó szabályozói környezet tiltja az előírástól való eltérést, az egységnek a lehetséges legnagyobb mértékig csökkentenie kell az előírás betartásából származó vélelmezett félrevezető hatásokat az alábbiak közzétételével:***

(a) a kérdéses standard vagy értelmezés címét, az előírás jellegét, és annak okait, hogy a vezetés miért jutott arra a következtetésre, hogy az előírás betartása az adott körülmények között annyira félrevezető, hogy az ellentétes a pénzügyi kimutatások* Keretelvekben *meghatározott céljával;

valamint

(b) valamennyi bemutatott időszakra vonatkozóan meg kell adni a pénzügyi kimutatások minden egyes tételére vonatkozó azon korrekciókat, amelyek a vezetés megítélése szerint szükségesek lennének a valós bemutatás biztosítására.

22. A 17-21. bekezdések szempontjából egy adott információ akkor áll ellentétben a pénzügyi kimutatások céljával, amikor az nem hűen tükrözi azon ügyleteket, egyéb eseményeket és feltételeket, amelyeket látszólag megjelenít, vagy ésszerűen elvárható, hogy megjelenítsen, és emiatt valószínűsíthető, hogy az befolyásolná a pénzügyi kimutatások felhasználóinak gazdasági döntéseit. Annak megítélésekor, hogy egy adott standard vagy értelmezés konkrét előírásának való megfelelés olyan mértékben félrevezető lenne-e, hogy az ellentétben állna a pénzügyi kimutatások *Keretelvekben* meghatározott céljával, a vezetésnek az alábbiakat kell mérlegelnie:

(a) mi az oka annak, hogy a pénzügyi kimutatások célja nem teljesül az adott körülmények között;

valamint

(b) az egység körülményei mennyiben térnek el más, az előírásnak megfelelő egységek körülményeitől. Amennyiben más egységek hasonló körülmények között betartják az előírást, az a megcáfolható feltételezés, hogy az adott előírás egység általi betartása nem lenne annyira félrevezető, hogy az a pénzügyi kimutatások *Keretelvekben* megállapított céljával ellentétben állna.

A vállalkozás folytatása

23. ***A pénzügyi kimutatások elkészítése során a vezetésnek meg kell ítélnie az egységnek a vállalkozás folytatására vonatkozó képességét. A pénzügyi kimutatásokat a vállalkozás folytatását feltételezve kell elkészíteni, kivéve, ha a vezetésnek szándékában áll megszüntetni a vállalkozást vagy beszüntetni a kereskedést, vagy amikor nem áll előtte ezen kívül más reális lehetőség. Ha a vezetésnek a mérlegelés során olyan, eseményekkel vagy feltételekkel kapcsolatos lényeges bizonytalanságokról van tudomása, amelyek jelentős kétséget támasztanak az egységnek a vállalkozás folytatására vonatkozó képességével kapcsolatban, ezeket a bizonytalanságokat közzé kell tenni. Amennyiben a pénzügyi kimutatásokat nem a vállalkozás folytatását feltételezve készítik, közzé kell tenni ezt a tényt, azzal az alappal együtt, amelyen a pénzügyi kimutatások készültek, és annak okával együtt, ami miatt az egység nem minősül folytatható vállalkozásnak.***

24. Annak megítélésekor, hogy helyénvaló-e a vállalkozás folytatásának feltételezése, a vezetés számba veszi az összes rendelkezésre álló, a belátható jövőre vonatkozó információt, amely belátható jövő legalább a mérleg fordulónapjától számított tizenkét hónapos időtartam kell, hogy legyen, de nem korlátozódik arra. A mérlegelés mértéke minden esetben a körülmények függvénye. Abban az esetben, ha egy egység nyereséges működési múlttal rendelkezik, és megfelelő hozzáférése van pénzügyi forrásokhoz, részletesebb elemzés nélkül lehet arra a következtetésre jutni, hogy a vállalkozás folytatásának feltételezése helytálló. Egyéb esetekben a vezetésnek szükséges lehet mérlegelni a jelenlegi és a várható nyereségességgel kapcsolatos tényezők széles skáláját, az adósság-visszafizetési ütemezést és a potenciális helyettesítő pénzügyi forrásokat ahhoz, hogy meggyőződhessen arról, hogy a vállalkozás folytatásának feltételezése helytálló.

Elhatárolás alapú számvitel

25. ***Az egységnek a pénzügyi kimutatásait – a cash flow kimutatás kivételével – az elhatárolás alapú számvitel alapján kell elkészítenie.***

26. Az elhatárolás alapú számvitel alkalmazásakor az egyes tételek eszközként, kötelezettségként, saját tőkeként, bevételként és ráfordításként kerülnek megjelenítésre (a pénzügyi kimutatások tételei), ha azok megfelelnek a *Keretelvekben* az adott tételekre meghatározott definíciónak és megjelenítési kritériumoknak.

IAS 1

A bemutatás következetessége

27. ***Az egyes tételek bemutatását és besorolását a pénzügyi kimutatásokban meg kell tartani egyik időszakról a következőre, kivéve, ha:***

(a) az egység tevékenységeinek jellegében bekövetkezett jelentős változás vagy pénzügyi kimutatásainak áttekintése alapján úgy tűnik, hogy egy másfajta bemutatás vagy besorolás megfelelőbb lenne az IAS 8-ban foglalt, a számviteli politika kiválasztására és alkalmazására vonatkozó kritériumot figyelembe véve;

vagy

(b) egy standard vagy egy értelmezés írja elő a bemutatás megváltoztatását.

28. Egy jelentős akvizíció vagy értékesítés, vagy a pénzügyi kimutatások bemutatásának áttekintése jelezhetik a pénzügyi kimutatások eltérő bemutatásának szükségességét. Az egység csak akkor változtathatja meg pénzügyi kimutatásainak bemutatását, ha a megváltoztatott bemutatás a pénzügyi kimutatások felhasználóinak megbízhatóbb, és relevánsabb információkat biztosít, valamint, ha a módosított struktúra valószínűleg a jövőben is felhasználható, ily módon nem sérül az összehasonlíthatóság elve. A bemutatás módosításakor az egység az összehasonlító adatokat a 38. és 39. bekezdéseknek megfelelően átsorolja.

A lényegesség és az összevonás elve

29. ***A pénzügyi kimutatásokban minden lényeges tételt elkülönítve kell bemutatni. Az eltérő jellegű vagy funkciójú tételeket elkülönülten kell bemutatni, kivéve ha azok nem lényegesek.***

30. A pénzügyi kimutatások nagy számú ügylet és egyéb esemény feldolgozásából állnak elő úgy, hogy azokat jellegük vagy rendeltetésük alapján csoportokba rendszerezik. Az összevonás és besorolás folyamatának utolsó szakasza az összevont és besorolt adatok bemutatása, amely adatok elkülönült tételsort alkotnak magában a mérlegben, az eredménykimutatásban, a saját tőke változások kimutatásában és a cash flow kimutatásban, vagy a megjegyzésekben. Ha valamely tételsor önmagában nem lényeges, azt ezen kimutatásokban vagy a megjegyzésekben összevonják más tételekkel. Egy tétel, amely nem elég lényeges ahhoz, hogy indokolt legyen az elkülönült bemutatása a kimutatásokban, elég lényeges lehet ahhoz, hogy elkülönülten szerepeltetendő legyen a megjegyzésekben.

31. A lényegesség elvének alkalmazása azt jelenti, hogy az adott standard vagy értelmezés egyes konkrét közzétételre vonatkozó előírását nem kell alkalmazni a nem jelentős információkra.

Beszámítás

32. ***Az eszközök és kötelezettségek, valamint a bevételek és a ráfordítások nem számíthatók be egymással szemben, kivéve, ha azt valamely standard vagy értelmezés előírja, vagy lehetővé teszi.***

33. Fontos, hogy az eszközök és kötelezettségek, valamint a bevételek és ráfordítások elkülönülten legyenek megjelenítve. A nettósítás akár az eredménykimutatásban, akár a mérlegben – kivéve, ha a nettósítás az ügylet vagy esemény lényegét tükrözi – csökkenti a felhasználók azon képességét, hogy a bekövetkezett ügyleteket, eseményeket és feltételeket megérthessék, és az egység jövőbeni cash flow-it megbecsülhessék. Az eszközök értékvesztéssel – pl. a készletekre képzett avulási értékvesztéssel vagy a követelésekre képzett kétes kintlévőség miatti értékvesztéssel – csökkentett értékelése nem jelent nettósítást.

34. Az IAS 18 *Bevételek* standard meghatározza a bevétel fogalmát, és annak értékelését az érte kapott vagy érte járó ellenértéknek a valós értékén írja elő, figyelembe véve az egység által adott kereskedelmi, és mennyiségi kedvezmények összegét. Szokásos üzleti tevékenysége során egy egység olyan egyéb ügyleteket is lebonyolít, amelyek nem termelnek árbevételt, de amelyek együtt járnak a fő bevételtermelő tevékenységekkel. Az ilyen ügyletek eredményeit, amennyiben ez a bemutatás az ügylet vagy esemény lényegét tükrözi, az ugyanazon ügylethez kapcsolódó bármely bevételnek a kapcsolódó ráfordítással történő összevonásával mutatják be. Például:

(a) a befektetett eszközök, beleértve a befektetések és a működési eszközök, elidegenítéséből származó nyereséget és veszteséget az eszköz könyv szerinti értékének és a kapcsolódó értékesítési ráfordításoknak az elidegenítésből befolyt bevételből történő levonásával mutatják be;

valamint

(b) az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standard alapján kimutatott céltartalékhoz kapcsolódó, és harmadik személlyel kötött szerződés alapján megtérített ráfordítást (pl. szállítói garancia) lehet nettósítani a kapcsolódó megtérítéssel szemben.

35. Ezen túlmenően a hasonló ügyletek egy csoportjából származó nyereség és veszteség is nettó módon kerül bemutatásra, pl. árfolyamnyereség és -veszteség, vagy a kereskedési céllal tartott pénzügyi instrumentumokból származó nyereség és veszteség. Amennyiben azonban e nyereség vagy veszteség jelentős, azokat elkülönítetten kell bemutatni.

Összehasonlító adatok

36. ***Más standard vagy értelmezés eltérő rendelkezése hiányában, a pénzügyi kimutatásokban szereplő valamennyi számadat esetében közzé kell tenni az előző időszakra vonatkozó összehasonlító adatokat. Összehasonlító adatokat kell a magyarázó vagy leíró jellegű információk között szerepeltetni, ha ez fontos a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatások megértése szempontjából.***

37. Egyes esetekben az előző időszak(ok) pénzügyi kimutatásaiban leírt szöveges információ a tárgyidőszak tekintetében is releváns. Például egy olyan jogvita részleteit, melynek kimenetele a legutolsó mérlegfordulónapon még bizonytalan volt, és amely továbbra is eldöntésre vár, közzé kell tenni a tárgyidőszakban. A felhasználók számára hasznos az olyan információ is, hogy a bizonytalanság már a legutolsó mérlegfordulónapon is létezett, és hogy milyen lépéseket tettek a tárgyidőszakban a bizonytalanság megszüntetése érdekében.

38. ***Amikor egyes tételeknek a pénzügyi kimutatásokban történő bemutatását vagy besorolását módosítják, az összehasonlító adatokat is át kell sorolni, kivéve ha az kivitelezhetetlen. Amennyiben az összehasonlító adatokat átsorolják, az egységnek közzé kell tennie:***

(a) az átsorolás jellegét;

(b) az átsorolt tételek vagy csoportok összegét;

valamint

(c) az átsorolás okát.

39. ***Azokban az esetekben, amikor az összehasonlító adatok átsorolása kivitelezhetetlen, az egységnek az alábbiakat kell közzétennie:***

(a) annak okát, hogy az összegek miért nem kerültek átsorolásra;

valamint

(b) azon módosítások jellegét, amelyek elvégzésre kerültek volna, ha az összegek átsorolásra kerülnek.

40. Az időszakok közötti összehasonlíthatóság növelése segíti a felhasználókat a gazdasági döntések meghozatalában, különösen azért, mert lehetővé teszi számukra, hogy a pénzügyi adatok trendjeit értékeljék jövőbeni tervezési célokra. Egyes esetekben nem lehetséges egy adott időszakra vonatkozóan átsorolni az összehasonlító adatokat ahhoz, hogy a tárgyidőszakkal való összehasonlíthatóságot biztosítsák. Például lehetséges, hogy az előző időszak(ok) során az adatok nem kerültek olyan módon gyűjtésre, amely lehetővé tenné az átsorolást, és nem lehet újra előállítani az információkat.

41. Az IAS 8 foglalkozik az összehasonlító adatok azon módosításaival, amelyek akkor szükségesek, ha az egység megváltoztatja számviteli politikáját, vagy kijavít egy hibát.

SZERKEZET ÉS TARTALOM

Bevezetés

42. A jelen standard egyes tételek konkrét közzétételét magában a mérlegben, eredménykimutatásban, és a saját tőke változások kimutatásában írja elő, más tételekre vonatkozóan pedig a magukban a kimutatásokban vagy a megjegyzésekben való közzétételt írja elő. Az IAS 7 tartalmazza a cash flow kimutatás bemutatására vonatkozó előírásokat.

IAS 1

43. A standard a „közzététel" kifejezést időnként tág értelemben használja, beleértve a magában a mérlegben, az eredménykimutatásban, a saját tőke változások kimutatásában és a cash flow kimutatásban, valamint a megjegyzésekben bemutatott tételeket is. Más standardok és értelmezések is előírnak közzétételi kötelezettségeket. A jelen standard más standard vagy értelmezés eltérő rendelkezése hiányában, ezeket a közzétételeket vagy magában a mérlegben, az eredménykimutatásban, a saját tőke változások kimutatásában, vagy a cash flow kimutatásban (amelyik alkalmazandó); vagy a megjegyzésekben szerepeltetik.

A pénzügyi kimutatások azonosítása

44. ***A pénzügyi kimutatásokat egyértelműen azonosítani kell, és az ugyanazon közzétett dokumentum egyéb részeitől egyértelműen el kell különíteni.***

45. Az IFRS-ek kizárólag a pénzügyi kimutatásokra vonatkoznak, és nem vonatkoznak az éves jelentésben, vagy más anyagokban szereplő egyéb információkra. Ezért fontos, hogy a felhasználók képesek legyenek megkülönböztetni a IFRS-ek alapján készített információkat az egyéb információktól, amelyek hasznosak lehetnek a felhasználók számára, de amelyek nem tartoznak ezen előírások hatálya alá.

46. ***A pénzügyi kimutatások minden egyes elemét egyértelműen kell azonosítani. Ezen túlmenően, az alábbi információkat szembetűnően fel kell tüntetni, és meg kell ismételni, amennyiben az a bemutatott információ megfelelő megértéséhez szükséges:***

(a) a beszámolót készítő egység neve, vagy egyéb azonosító adatai, valamint az ezen adatokban a megelőző mérlegfordulónap óta bekövetkezett bármely változás;

(b) annak megjelölése, hogy az adott pénzügyi kimutatások egy különálló egységre, vagy egységek egy csoportjára vonatkoznak-e;

(c) a mérleg fordulónapja vagy a pénzügyi kimutatások által lefedett időszak, attól függően, hogy a pénzügyi kimutatások adott elemére melyik a helyénvaló;

(d) a prezentálás pénzneme, ahogy azt az* IAS 21 Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai *standard meghatározza;

valamint

(e) a pénzügyi kimutatásokban kimutatott összegekre használt kerekítés.

47. A 46. bekezdésben szereplő követelményeknek általában oldalfejléceknek és rövidített oszlopfejléceknek a pénzügyi kimutatások valamennyi oldalán történő feltüntetésével tesznek eleget. Mérlegelés szükséges annak eldöntésére, hogy melyik módszer a legalkalmasabb ezen információk szerepeltetésére. Például, ha a pénzügyi kimutatások elektronikus formában kerülnek bemutatásra, esetleg nem használnak elkülönült oldalakat; a fenti adatokat ilyen esetben olyan gyakorisággal kell szerepeltetni, amely biztosítja a bemutatott információ megfelelő megértését.

48. A pénzügyi kimutatásokban a könnyebb érthetőség érdekében gyakran a prezentálási pénznem ezres vagy milliós egységében szerepeltetik az adatokat. Ez elfogadható, amennyiben a kerekítés mértékét közzéteszik, és ezáltal nem hagynak ki lényeges információt.

A beszámolási időszak

49. ***Az egységnek legalább évente kell prezentálni pénzügyi kimutatásait. Amennyiben az egység mérlegfordulónapja megváltozik, és az éves pénzügyi kimutatások egy évnél hosszabb, vagy rövidebb időszakra vonatkoznak, az egységnek a pénzügyi kimutatások által lefedett időszak megjelölésén túlmenően közzé kell tennie:***

(a) a hosszabb vagy rövidebb időszak alkalmazásának okát;

valamint

(b) a tényt, hogy az eredménykimutatásban, a saját tőke változás kimutatásában, a cash flow kimutatásban és a kapcsolódó megjegyzésekben szereplő összehasonlító adatok nem teljes mértékben összehasonlítóak.

50. A pénzügyi kimutatások általában következetesen egy éves beszámolási időszakokra készülnek. Egyes egységek ugyanakkor gyakorlati okokból szívesebben készítenek beszámolót például 52 hetes beszámolási időszakra. A jelen standard nem zárja ki ennek lehetőségét, mivel az így elkészített pénzügyi kimutatások valószínűleg nem térnek el lényegesen az egy évre vonatkozótól.

Mérleg

A rövid/hosszú lejárat közötti megkülönböztetés

51. ***Az egységnek magában a mérlegben az 57-67. bekezdéseknek megfelelően elkülönítetten kell feltüntetnie a forgóeszközöket és befektetett eszközöket, valamint a rövid és hosszú lejáratú kötelezettségeket, kivéve, amikor a likviditás alapú bemutatás megbízható, és relevánsabb információt nyújt. E kivétel alkalmazásakor az eszközöket és kötelezettségeket likviditásuk sorrendjében kell bemutatni.***

52. ***Bármelyik módszer kerül is alkalmazásra, minden olyan sorra, amely egyaránt tartalmaz olyan összegeket, amelyek megtérülése vagy kiegyenlítése (a) a mérlegfordulónapot követő 12 hónapon belül várható, és (b) a mérlegfordulónapot követő 12 hónapon túl várható, az egységnek közzé kell tennie a 12 hónapon túl megtérülő vagy kiegyenlítendő összeget.***

53. Amikor valamely egység jól azonosítható működési cikluson belül nyújt termékeket vagy szolgáltatásokat, a forgó- és befektetett eszközök, és a rövid és hosszú lejáratú kötelezettségek elkülönített bemutatása magában a mérlegben hasznos információt nyújt a működő tőkeként folyamatosan forgásban lévő nettó eszközöknek az egység hosszú távú tevékenységei során használt nettó eszközöktől való megkülönböztetése által. Ez kiemeli továbbá azokat az eszközöket, amelyeknek megtérülése az adott működési ciklusban várható, valamint azokat a kötelezettségeket, amelyeknek rendezése ugyanabban az időszakban esedékes.

54. Egyes egységeknél, mint pl. pénzintézeteknél, az eszközök és kötelezettségek likviditás szerinti növekvő vagy csökkenő sorrendű bemutatása megbízható és relevánsabb információt nyújt, mint a rövid/hosszú lejáratú elhatárolás, mivel az egység nem egyértelműen meghatározható működési ciklus szerint nyújt termékeket vagy szolgáltatásokat.

55. Az 51. bekezdés alkalmazásakor megengedett, hogy az egység egyes eszközeit és kötelezettségeit a rövid/hosszú lejárat szerinti bontásban, míg másokat a likviditás sorrendjében mutasson be, ha ez megbízhatóbb és relevánsabb információt nyújt. Az ilyen kettős bemutatásra akkor lehet szükség, amikor az egység szerteágazó tevékenységeket folytat.

56. Az eszközök és kötelezettségek realizálásának várható időpontjára vonatkozó információk hasznosak az egység likviditásának és tartós fizetőképességének értékelésekor. Az IAS 32 előírja a pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek lejárati időpontjainak közzétételét. A pénzügyi eszközök közé tartoznak a vevő- és az egyéb követelések, míg a pénzügyi kötelezettségek a szállítói- és az egyéb kötelezettségeket tartalmazzák. A nem monetáris eszközök és kötelezettségek, mint például a készletek és a céltartalékok, megtérülésének és rendezésének várható időpontjára vonatkozó információ szintén hasznos, függetlenül attól, hogy a rövid és hosszú lejáratú eszközöket és kötelezettségeket elkülönítve mutatják-e be vagy sem. Például egy egység közzéteszi a várhatóan a mérleg fordulónapjától számított 12 hónapon túl megtérülő készleteinek összegét.

Forgóeszközök

57. ***Egy eszközt akkor kell a forgóeszközök közé besorolni, ha az megfelel az alábbi kritériumok közül valamelyiknek:***

(a) azt az egység szokásos működési ciklusa alatt várhatóan realizálják, értékesítik, vagy felhasználják;

(b) azt elsősorban kereskedési céllal tartják;

(c) azt várhatóan a mérlegfordulónapot követő 12 hónap során realizálják;

vagy

(d) az pénzeszköz, vagy pénzeszköz-egyenértékes (ahogy azt az* IAS 7 *Cash Flow kimutatások standard meghatározza), kivéve, ha nem cserélhető be vagy nem használható fel valamely kötelezettség kiegyenlítésére a mérlegfordulónapot követő legalább 12 hónapig.

Minden egyéb eszközt a befektetett eszközök között kell kimutatni.

58. A jelen standard a „befektetett eszköz" kifejezést használja a hosszú távú célt szolgáló tárgyi, immateriális és pénzügyi eszközökre. A standard nem tiltja az ettől eltérő elnevezések használatát, amennyiben azok jelentése egyértelmű.

59. Az egység működési ciklusa az eszközök feldolgozásra történő megszerzése, valamint azok készpénzért vagy pénzeszköz-egyenértékesekért való realizálása közötti időszakot jelenti. Azoban az esetekben, amikor az egység szokásos működési ciklusa nem határozható meg egyértelműen, annak hosszát 12 hónapnak kell feltételezni. A forgóeszközök közé tartoznak a szokásos működési cikluson belül értékesítésre, felhasználásra és realizálásra kerülő eszközök (pl. készletek és vevőkövetelések) még akkor is, ha azok a mérleg fordulónapját követő 12 hónapon belül várhatóan nem realizálódnak. A forgóeszközök közé tartoznak továbbá az elsősorban kereskedési céllal tartott eszközök (az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: Megjelenítés és értékelés* standard alapján az e csoportba tartozó pénzügyi eszközöket kereskedési célra tartottnak minősítik), továbbá a befektetett pénzügyi eszközök rövid lejáratú része.

Rövid lejáratú kötelezettségek

60. ***Egy kötelezettséget akkor kell rövid lejáratúként besorolni, ha az megfelel az alábbi kritériumok közül valamelyiknek:***

(a) azt az egység szokásos működési ciklusa alatt várhatóan kiegyenlítik;

(b) azt elsősorban kereskedési céllal tartják;

(c) annak kiegyenlítése a mérlegfordulónapot követő 12 hónapon belül esedékes;

vagy

(d) az egységnek nincs feltétel nélküli jogosultsága a kötelezettség kiegyenlítésének a mérlegfordulónapot követő minimum 12 hónapon túlra történő elhalasztására.

Minden egyéb kötelezettséget hosszú lejáratúként kell kimutatni.

61. Egyes rövid lejáratú kötelezettségek, mint pl. a szállítói kötelezettségek, valamint a személyi jellegű és egyéb működési költségek elhatárolásai, részei az egység szokásos működési ciklusában használt működő tőkének. Ezeket a működéssel kapcsolatos tételeket abban az esetben is a rövid lejáratú kötelezettségek között szerepeltetik, ha pénzügyi rendezésük csak a mérleg fordulónapját követő 12 hónapon túl esedékes. Ugyanaz a szokásos működési ciklus vonatkozik az egység eszközeinek és kötelezettségeinek a besorolására. Azokban az esetekben, amikor az egység szokásos működési ciklusa nem határozható meg egyértelműen, annak hosszát 12 hónapnak kell feltételezni.

62. Vannak olyan egyéb rövid lejáratú kötelezettségek, amelyek nem a szokásos működési ciklus részeként kerülnek kiegyenlítésre, de a mérleg fordulónapját követő 12 hónapon belül esedékes a kiegyenlítésük, vagy azokat elsődlegesen kereskedési célra tartják. Példaként említhetők az IAS 39 alapján kereskedési célra tartott pénzügyi kötelezettségek, a folyószámlahitelek, a hosszú lejáratú pénzügyi kötelezettségek 12 hónapon belül esedékes része, a nyereségadók, valamint az egyéb hosszú lejáratú kötelezettségek. A hosszú lejáratú finanszírozást nyújtó pénzügyi kötelezettségek (azaz, amelyek nem képezik részét az egység szokásos működési ciklusa során felhasznált működő tőkének), továbbá azok a kötelezettségek, amelyek a mérlegfordulónapot követő 12 hónapon belül nem válnak esedékessé, a 65. és 66. bekezdéseket is figyelembe véve hosszú lejáratú kötelezettségnek minősülnek.

63. Az egység akkor is rövid lejáratúként sorolja be a mérlegfordulónapot követő 12 hónapon belül esedékes pénzügyi kötelezettségeit, ha:

(a) azok eredeti futamideje 12 hónapnál hosszabb volt;

és

(b) a mérlegfordulónapot követően, de a pénzügyi kimutatások közzétételre való jóváhagyását megelőzően megállapodás történt a hosszú távú újrafinanszírozásra vagy a fizetés átütemezésére.

64. Amennyiben az egység arra számít, és rendelkezhet arról, hogy egy meglévő hitel-megállapodás alapján fennálló kötelmet a mérlegfordulónapot követő 12 hónapon túli esedékességgel újrafinanszíroz, vagy 'előregörget', a kötelmet hosszú lejáratúként kell besorolnia, még akkor is, ha az egyébként rövidebb időszakon belül válna esedékessé. Ugyanakkor azonban, amikor a kötelezettség újrafinanszírozása vagy 'előregörgetése' nem az egység döntésétől függ (pl. nincs az újrafinanszírozásra megállapodás), az újrafinanszírozás lehetőségét nem veszik figyelembe, és a kötelezettséget rövid lejáratúként sorolják be.

65. Azokban az esetekben, amikor az egység egy meglévő hosszú lejáratú hitelszerződésben vállalt valamely kötelezettségét megszegte a mérlegfordulónapon vagy azt megelőzően, és emiatt a kötelezettség látra fizetendővé válik, a kötelezettséget átsorolják a rövid lejáratú kötelezettségek közé még akkor is, ha a hitelező a mérlegfordulónapot követően, de a pénzügyi kimutatások közzétételre történő jóváhagyását megelőzően hozzájárult, hogy a szerződésszegés alapján ne követelje a megfizetést. A kötelezettség azért kerül rövid lejáratúként besorolásra, mivel a mérlegfordulónapon az egységnek nincs feltétel nélküli jogosultsága a kötelezettség kiegyenlítésének a mérlegfordulónapot követő minimum 12 hónapon túlra történő elhalasztására.

66. Ugyanakkor a kötelezettséget hosszú lejáratúként sorolják be, amennyiben a hitelező a mérlegfordulónapig hozzájárult egy, a mérlegfordulónaptól számítva 12 hónapon túl végződő fizetési haladékhoz, melyen belül az egység kijavíthatja a szerződésszegést, és amelyen belül a hitelező nem igényelheti az azonnali visszafizetést.

67. A rövid lejáratú hitelként besorolt tételekre vonatkozóan, amennyiben az alábbiakban felsorolt események valamelyike a mérlegfordulónap és a pénzügyi kimutatások közzétételre való jóváhagyásának időpontja között bekövetkezik, az adott események az IAS 10 *A mérlegfordulónap utáni események* standarddal összhangban nem módosító eseményként közzéteendőnek minősülnek:

(a) hosszú lejáratú újrafinanszírozás;

(b) egy hosszú lejáratú hitelre vonatkozó szerződésszegés kiigazítása;

valamint

(c) fizetési haladék a hitelezőtől egy hosszú lejáratú hitelre vonatkozó szerződésszegés kiigazítására, amely a mérlegfordulónapot követő 12 hónapnál hosszabb időszakra szól.

A magában a mérlegben bemutatandó információk

68. ***A mérleg maga minimálisan az alábbi összegeket bemutató sorokat kell tartalmazza:***

(a) ingatlanok, gépek és berendezések;

(b) befektetési célú ingatlanok;

(c) immateriális javak;

(d) pénzügyi eszközök (az (e), (h) és (i) pontokban szereplő összegek kivételével);

(e) a tőkemódszerrel elszámolt befektetések;

(f) biológiai eszközök;

(g) készletek;

(h) vevő- és egyéb követelések;

(i) pénzeszközök és pénzeszköz-egyenértékesek;

IAS 1

(j) szállítói és egyéb kötelezettségek;

(k) céltartalékok;

(l) pénzügyi kötelezettségek (a (j) és (k) pontokban szereplő összegek kivételével);

(m) az IAS 12* Nyereségadók *standardban meghatározott tényleges adókötelezettségek és adókövetelések;

(n) az IAS 12-ben meghatározott halasztott adókötelezettségek és halasztott adókövetelések;

(o) a saját tőkében kimutatott kisebbségi részesedések;

továbbá

(p) az anyavállalat tulajdonosai rendelkezésére álló jegyzett tőke, valamint tartalékok.

69. ***További sorokat, összesítő sorokat és részösszegeket kell magában a mérlegben feltüntetni, ha azok kimutatása releváns az egység pénzügyi helyzetének megértéséhez.***

70. ***Ha az egység magában a mérlegben elkülönítve mutatja be a forgóeszközöket és befektetett eszközöket, valamint a rövid- és hosszú lejáratú kötelezettségeket, a halasztott adóköveteléseket (kötelezettségeket) nem mutathatja ki forgóeszközként (rövid lejáratú kötelezettségként).***

71. A jelen standard nem ír elő kötelező sorrendet vagy formátumot a tételek megjelenítésére. A 68. bekezdés pusztán egy felsorolást tartalmaz olyan tételekről, amelyek egymástól jellegükben vagy rendeltetésükben olyan mértékben eltérnek, ami miatt az elkülönített bemutatásuk magában a mérlegben indokolt. Ezen túl:

(a) további sorokat tüntetnek fel, ha egy tételnek vagy a hasonló tételek összesítésének a mértéke, jellege vagy rendeltetése olyan, hogy az elkülönült megjelenítése releváns az egység pénzügyi helyzete megértéséhez; valamint

(b) a használt megnevezések, a tételek sorrendje, valamint a hasonló tételek összevonása módosítható az egység és ügyletei sajátosságainak megfelelően, az egység pénzügyi helyzetének megértéséhez szükséges információk biztosítása érdekében. Például a bankok a fenti megnevezéseket úgy módosítják, hogy az IAS 30-ban foglalt konkrétabb előírásoknak megfeleljenek.

72. A további elkülönített tételek bemutatására vonatkozó döntéshez mérlegelni kell:

(a) az eszközök jellegét és likviditását;

(b) az eszközök adott egységen belüli rendeltetését;

valamint

(c) a kötelezettségek összegét, jellegét és esedékességét.

73. Az eltérő értékmeghatározási módszerek alkalmazása az eltérő eszközcsoportokra azt jelzi, hogy azok jellege vagy rendeltetése eltérő, és emiatt azokat külön sorban kell feltüntetni. Például az ingatlanok, gépek és berendezések alcsoportjai a 16. IAS *Ingatlanok, gépek és berendezések* alapján bekerülési értéken és átértékelt összegen is nyilvántarthatók.

Magában a mérlegben vagy a megjegyzésekben bemutatandó információk

74. ***Az egységnek magában a mérlegben vagy a megjegyzésekben kell közzétennie az egyes sorok további bontását az egység működési körülményeinek megfelelő módon csoportosítva.***

75. Az egyes albesorolások részletezésének mértéke az IFRS-ekben található előírásoktól, valamint a kérdéses összegek nagyságától, jellegétől és rendeltetésétől függ. A 72. bekezdésben leírt tényezőket az albesorolások alapjának meghatározásakor is figyelembeveszik. A közzétételek tételenként eltérőek, például:

(a) az ingatlanok, gépek és berendezések csoportra bontása az IAS 16 alapján történik;

(b) a követelések bontása vevőkövetelésekre, társult vállalkozásokkal szembeni követelésekre, előlegekre és egyéb összegekre történik;

(c) a készleteket az IAS 2 *Készletek* standard szerint csoportosítják, pl. áruk, nyersanyagok, anyagok, befejezetlen termelés és késztermékek;

(d) a céltartalékok munkavállalói juttatásokra képzett céltartalékra és egyéb tételekre bontandók;

továbbá

(e) a saját tőkét és a tartalékokat különböző csoportokba bontják alá, például a befizetett jegyzett tőkére, a részvényázsiókra és a tartalékokra.

76. ***Az egységnek vagy magában a mérlegben vagy a megjegyzésekben kell közzétennie a következőket:***

(a) a részvénytőke valamennyi osztályára vonatkozóan:

(i) a kibocsátásra engedélyezett részvények száma;

(ii) a kibocsátott és teljesen befizetett, valamint a kibocsátott, de még nem teljesen befizetett részvények száma;

(iii) a részvények névértéke, vagy annak leírása, hogy a részvényeknek nincs névértéke;

(iv) az időszak elején és végén forgalomban lévő részvények számának egyeztetése;

(v) az adott részvényosztályhoz kapcsolódó jogok, elsőbbségi jogok és korlátozások, beleértve az osztalékfizetéssel és a tőke-visszatérítéssel kapcsolatos korlátozásokat;

(vi) saját részvények, valamint az egység leányvállalatai vagy társult vállalkozásai által tulajdonolt részvények;

valamint

(vii) az opciók és részvényeladásra vonatkozó szerződések alapján történő kibocsátásra fenntartott részvények, kitérve a feltételekre és az összegekre;

valamint

(b) a saját tőkében kimutatott tartalékok jellegének és céljának bemutatása.

77. ***A részvénytőkével nem rendelkező egységeknek, mint pl. partnerség vagy tröszt, a 76(a) bekezdésben meghatározott követelményekkel egyenértékű információkat kell közzétenniük, bemutatva valamennyi tőkerészesedés kategória mozgását az időszakban, valamint valamennyi tőkerészesedés kategóriára a kapcsolódó jogokat, elsőbbségi jogokat és korlátozásokat.***

Eredménykimutatás

Időszaki nyereség vagy veszteség

78. ***Az adott időszakra vonatkozóan elszámolt bevételek és ráfordítások minden tételét a nyereségnek vagy veszteségnek kell tartalmaznia, kivéve ha valamely standard vagy értelmezés eltérően rendelkezik.***

79. Általános esetben az adott időszakban elszámolt bevételek és ráfordítások minden tételét a nyereség vagy veszteség tartalmazza. Beleértve a számviteli becslések változásainak hatásait is. Léteznek azonban olyan körülmények, amelyek között bizonyos tételek kizárhatók a tárgyidőszak nyereségéből vagy veszteségéből. Az IAS 8 két ilyen körülménnyel foglalkozik: a hibák javításával és a számviteli politika változásainak hatásával.

IAS 1

80. Más standardokban foglalkoznak olyan tételekkel, amelyek megfelelnek a *Keretelvek* bevétel vagy ráfordítás definíciójának, de általában nem szerepelnek a nyereségben vagy veszteségben. Ilyenek például az átértékelési többletek (ld. IAS 16), a külföldi érdekeltség pénzügyi kimutatásainak átszámításakor keletkező egyes nyereségek vagy veszteségek (ld. IAS 21), valamint az értékesíthető pénzügyi eszközök újraértékelésén elért nyereségek vagy veszteségek (ld. IAS 39).

A magában az eredmény-kimutatásban bemutatandó információk

81. ***Magának az eredmény-kimutatásnak minimálisan az alábbi összegeket bemutató sorokat kell tartalmazniaa:***

(a) bevételek;

(b) pénzügyi ráfordítások;

(c) a tőkemódszer alapján elszámolt, társult és közös vállalkozásokból származó arányos nyereség vagy veszteség;

(d) a megszűnő tevékenységekhez kapcsolódóan az eszközök elidegenítéséből, vagy a kötelezettségek rendezéséből származó adózás előtti nyereség vagy veszteség;

(e) adóráfordítások;

valamint

(f) a nyereség vagy veszteség.

82. ***Az alábbi tételeket magában az eredménykimutatásban kell közzétenni, az időszaki nyereség vagy veszteség felosztásaként:***

(a) a kisebbségi részvényekre eső nyereség vagy veszteség;

valamint

(b) az anyavállalat tőketulajdonosai rendelkezésére álló nyereség vagy veszteség.

83. ***További sorokat, összesítő sorokat és részösszegeket kell magában az eredménykimutatásban bemutatni, ha azok kimutatása releváns az egység pénzügyi teljesítményének megértéséhez.***

84. Mivel az egység eltérő tevékenységeinek, ügyleteinek és más eseményeinek hatásai a gyakoriságot, a nyereség vagy veszteség lehetőségét, és a kiszámíthatóságot tekintve eltérőek lehetnek, a pénzügyi teljesítmény egyes elemeinek közzététele segít az elért pénzügyi teljesítmény jobb megértésében, továbbá a jövőbeni eredmények előrejelzésében. További tételsorokat szerepeltetnek magában az eredménykimutatásban, és módosítják a használt megnevezéseket és a tételek sorrendjét, amennyiben ez a pénzügyi teljesítmény elemeinek magyarázatához szükséges. A figyelembe veendő szempontok tartalmazzák a lényegességet, és a bevételek és ráfordítások különböző elemeinek a jellegét és a rendeltetését. Például egy bank úgy módosítja a megnevezéseket, hogy az IAS 30 konkrétabb előírásait alkalmazza. A bevétel és ráfordítás tételei nem számíthatók be egymással szemben, kivéve, ha a 32. bekezdésben foglalt kritériumok teljesülnek.

85. ***Az egység a bevétel és ráfordítás tételeit nem mutathatja be rendkívüli tételként sem magában az eredménykimutatásban, sem pedig a megjegyzésekben.***

A magában az eredménykimutatásban vagy a megjegyzésekben bemutatandó információk

86. ***Amikor a bevétel és ráfordítás tételei lényegesek, azok jellegét és összegét elkülönülten kell közzétenni.***

87. A bevétel és ráfordítás tételek elkülönült közzététele az alábbi körülmények esetén lehet szükséges:

(a) a készletek értékének leírása a nettó realizálható értékre, vagy az ingatlanok, gépek és berendezések leírása a megtérülő értékre, valamint az ilyen leírások visszaírása;

(b) az egység tevékenységeinek átszervezése, valamint az átszervezési költségekre képzett bármely céltartalék feloldása;

(c) az ingatlanok, gépek és berendezések elidegenítései;

(d) befektetések elidegenítései;

(e) megszűnő tevékenységek;

(f) peres ügyekkel kapcsolatos megállapodások;

és

(g) céltartalékok egyéb feloldásai.

88. ***Az egységnek be kell mutatnia a ráfordítások elemzését, az egyes költségek jellegének, vagy egységen belüli rendeltetésének figyelembevételével kialakított csoportosítás alapján, azt a csoportosítást alkalmazva, amelyik megbízhatóbb és relevánsabb információt biztosít.***

89. Az egységek számára javasolt, hogy magában az eredménykimutatásban tüntessék fel a 88. bekezdés szerinti elemzést.

90. A ráfordítások csoportosítása a pénzügyi teljesítmény összetevői szerint történik, amelyek eltérhetnek egymástól a gyakoriság, nyereség vagy veszteség lehetősége vagy a kiszámíthatóság tekintetében. Az elemzést két módszer valamelyike alapján kell elvégezni.

91. Az első módszer a költségnem szerinti csoportosítás. Ilyenkor a ráfordítások az eredménykimutatásban jellegük szerint kerülnek csoportosításra (pl. értékcsökkenési leírás, anyagköltség, szállítási költségek, munkavállalói juttatások, reklám költségek), és nem kerülnek felosztásra az egység különböző funkciói szerint. A módszer alkalmazása egyszerű, mivel nincs szükség a funkciók szerinti felosztásra: A költségnem szerinti csoportosításra példa a következő:

Árbevétel		X
Egyéb bevételek		X
A késztermékek és a befejezetlen termelés készleteinek változása	X	
Felhasznált alapanyagok és fogyóeszközök	X	
Munkavállalói juttatások költségei	X	
Értékcsökkenési és amortizációs költség	X	
Egyéb ráfordítások	X	
Ráfordítások összesen		(X)
Nyereség		X

92. A második módszer a funkcionális csoportosítás vagy „értékesítési költség" módszer, amely a költségeket rendeltetésük szerint, - az értesítési, forgalmazási vagy igazgatási tevékenységek költségei részeként csoportosítja. E módszer szerint az egység legalább értékesítési költségeit elkülöníti az egyéb ráfordításoktól. Ez a bemutatás gyakran relevánsabb információkat nyújt a felhasználók számára, mint a költségnem szerinti csoportosítás, de a funkcionális csoportosítás önkényes is lehet, és jelentős mérlegelést igényel. A funkcionális csoportosításra példa a következő:

Árbevétel	X
Értékesítés közvetlen költségei	(X)
Bruttó nyereség	X
Egyéb bevételek	X
Forgalmazási költségek	(X)
Igazgatási ráfordítások	(X)
Egyéb ráfordítások	(X)
Nyereség	X

IAS 1

93. ***A funkcionális csoportosítást alkalmazó egységeknek további információkat kell közzétenniük a költségnemekre vonatkozóan, beleértve az értékcsökkenési és amortizációs leírást, és a munkavállalói juttatások költségeit.***

94. A funkcionális és költségnem szerinti csoportosítás közötti választás a múltbéli gyakorlattól, iparági tényezőktől, valamint az egység jellegétől függ. Mindkét módszer alkalmas azon költségek bemutatására, amelyek az egység értékesítési vagy termelési szintjének változásával együtt közvetlenül vagy közvetve változnak. Mivel az eltérő módszerek eltérő típusú egységek számára előnyösek, a jelen standard csak azt írja elő, hogy a vezetés a legrelevánsabb és legmegbízhatóbb bemutatási formát válassza ki. Ugyanakkor azonban, mivel a költségnemekre vonatkozó információ hasznos a jövőbeni cash flow-k előrejelzéséhez, a funkcionális csoportosítás alkalmazásakor többletinformációkat kell közzétenni. A 93. bekezdésben szereplő „munkavállalói juttatások" az IAS 19 *Munkavállalói juttatások* standardban meghatározott jelentéssel bír.

95. ***Az egységnek magában az eredménykimutatásban, a saját tőke változások kimutatásában vagy a megjegyzésekben közzé kell tennie az adott időszak alatt a tulajdonosoknak történt kifizetésként elszámolt osztalék összegét, valamint annak egy részvényre jutó értékét.***

A saját tőke változások kimutatása

96. ***Az egységnek el kell készítenie a saját tőkében bekövetkezett változások kimutatását, magában a kimutatásban feltüntetve:***

(a) az időszak nyereségét vagy veszteségét;

(b) az időszaki bevételek és ráfordítások minden tételét, amelyek más standardok vagy értelmezések előírásai szerint közvetlenül a saját tőkében kerültek megjelenítésre, és ezen tételek összesített értékét;

(c) az időszaki bevételek és kiadások összevont értékét (ami az (a) és (b) összege), külön bemutatva az anyavállalat tőketulajdonosaira, valamint a kisebbségi részesedésekre eső összegeket;

továbbá

(d) a saját tőke valamennyi összetevőjére vonatkozóan az IAS 8 alapján a számviteli politikában bekövetkezett változások és hibák korrekciója miatt elszámolt hatásokat.

97. ***Az egységnek magában a sajáttőke-változás kimutatásában vagy a megjegyzésekben közzé kell tennie továbbá:***

(a) a tőketulajdonosokkal e minőségükben folytatott ügyletek értékét, külön bemutatva a tulajdonosoknak történő kifizetéseket;

(b) a felhalmozott eredmény (a halmozott nyereség vagy veszteség) összegét az időszak kezdetén és a mérlegfordulónapon, valamint az időszak alatt bekövetkezett változásokat;

valamint

(c) a tőke hozzájárulások és a tartalékok valamennyi csoportjának időszak eleji és végi könyv szerinti értékének egyeztetését, külön bemutatva minden egyes változást.

98. Az egység saját tőkéjében két mérlegfordulónap között bekövetkező változások az egység nettó eszközeiben az adott időszak alatt bekövetkező növekedést vagy csökkenést tükrözik. A tőketulajdonosokkal e minőségükben folytatott ügyletek miatti változások (pl. tőke-hozzájárulások, saját részvények visszavásárlása, és osztalék), valamint az ezen ügyletekhez közvetlenül kapcsolódó költségek kivételével, az adott időszak alatt a saját tőkében bekövetkezett változás az egység adott időszak alatt végzett tevékenységeiből származó bevételek és ráfordítások – beleértve a nyereségek és veszteségek összegét is - összességét testesítik meg (akár az eredménykimutatásban, akár a közvetlenül a saját tőke változásaként kerültek elszámolásra ezek a bevétel és ráfordítás tételek).

99. A jelen standard előírja, hogy az adott időszakban megjelenített bevételek és ráfordítások mindegyikét a nyereségben vagy veszteségben vegyék figyelembe, kivéve, ha valamely standard vagy értelmezés eltérően rendelkezik. Más standardok előírják, hogy egyes nyereségek és veszteségek (pl. átértékelési növekedések vagy csökkenések, egyes árfolyam különbözet tételek, az értékesíthető pénzügyi eszközök újraértékelésén elért nyereségek vagy veszteségek, és a kapcsolódó tényleges és halasztott adó összegek) közvetlenül a saját tőke változásaként kerüljenek megjelenítésre. Mivel az egység pénzügyi helyzetében két mérlegfordulónap között bekövetkező változások megítéléséhez fontos, hogy valamennyi bevételi és ráfordítási tétel figyelembe vételre kerüljön, a jelen standard előírja egy külön kimutatás elkészítését a saját tőkében bekövetkezett változásokról, amely bemutatja az egység bevételeinek és ráfordításainak az összesített értékét, beleértve azokat is, amelyek közvetlenül a saját tőkében kerültek megjelenítésre.

100. Az IAS 8 előírja a számviteli politikában bekövetkező változások hatásait tükröző visszamenőleges módosításokat, amilyen mértékig az kivitelezhető, kivéve azokat az eseteket, amikor valamely más standard vagy értelmezés átmeneti rendelkezése ettől eltérően rendelkezik. Az IAS 8 előír továbbá újra-megállapításokat is a hibák visszamenőleges javítására, amilyen mértékig az kivitelezhető. A visszamenőleges korrekciókat, és a visszamenőleges újra-megállapításokat a felhalmozott eredmény egyenlegével szemben végzik el, kivéve, amikor valamely standard vagy értékelés egy másik saját tőke elem visszamenőleges korrekcióját írja elő. A 96(d) bekezdés előírja, hogy a sajáttőke-változások kimutatásában az egység elkülönülten tegye közzé a saját tőke egyes elemeire a számviteli politika változása, és a feltárt hibák kijavítása miatt elszámolt teljes módosítás összegét. A korrekciókat valamennyi előző időszakra és az időszak elejére vonatkozóan bemutatják.

101. A 96. és 97. bekezdésekben foglalt előírásokat többféle módon is teljesíteni lehet. Erre példa az oszlopos forma, amely a saját tőke minden egyes elemének nyitó és záró egyenlegét bemutatja. Egy alternatív módszer, amikor az egység csak a 96. bekezdésben felsorolt tételeket mutatja be a saját tőke változások kimutatásában. E módszer alkalmazásakor a 97. bekezdésben felsorolt tételek a megjegyzésekben vannak bemutatva.

Cash Flow kimutatás

102. A cash flow információk alapot szolgáltatnak a felhasználók számára ahhoz, hogy felmérjék az egység pénzeszköz és pénzeszköz-egyenértékes termelésre való képességét, valamint azt, hogy az egységnek ezen cash flow-kat mire kell felhasználnia. Az IAS 7 *Cash Flow kimutatások* standard tartalmazza a cash flow kimutatás bemutatására és a kapcsolódó közzétételekre vonatkozó előírásokat.

Megjegyzések

Felépítés

103. ***A megjegyzések:***

(a) információt kell bemutassanak a pénzügyi kimutatások elkészítésének alapjáról, valamint az alkalmazott számviteli politikáról a 108-115. bekezdések alapján;

(b) közzé kell tegyék az IFRS-ek által előírt, a magában a mérlegben, az eredménykimutatásban, a sajáttőke-változás kimutatásában és a cash flow kimutatásban be nem mutatott információkat;

(c) további olyan információkat kell adjanak, amelyek magában a mérlegben, az eredmény-kimutatásban, a sajáttőke-változás kimutatásában vagy a cash flow kimutatásban nincsenek bemutatva, de amelyek relevánsak ezek bármelyikének a megértéséhez.

104. ***A megjegyzéseket, amennyire lehetséges, rendszerezett módon kell összeállítani. A magában a mérlegben, az eredménykimutatásban, a sajáttőke-változás kimutatásában és a cash flow kimutatásban szereplő minden egyes tételnél kereszthivatkozással meg kell adni a megjegyzésekben megtalálható kapcsolódó információkat.***

105. A megjegyzéseket általában az alábbi sorrendben mutatják be, amely segíti a felhasználókat a pénzügyi kimutatások megértésében, és más egységek pénzügyi kimutatásaival való összehasonlításban:

(a) kijelentés az IFRS-eknek való megfelelésről (ld. 14. bekezdés);

(b) a jelentős alkalmazott számviteli politikák összefoglalása (ld. 108. bekezdés);

(c) a magában a mérlegben, eredménykimutatásban, a sajáttőke-változás kimutatásában és a cash flow kimutatásban szerepeltetett tételekre vonatkozó kiegészítő információk, az egyes kimutatások, és azon belül, az egyes sorok bemutatásának sorrendjével megegyezően;

továbbá

(d) egyéb közzétételek, beleértve:

(i) függő kötelezettségek (ld. IAS 37), valamint ki nem mutatott szerződéses elkötelezettségek;

továbbá

(ii) nem pénzügyi jellegű közzétételek, pl. az egység pénzügyi kockázat-kezelési céljai és politikái (ld. IAS 32).

106. Néhány esetben szükséges vagy kívánatos lehet megváltoztatni az egyes elemek sorrendjét. Például az eredményben kimutatott valósérték-változásra vonatkozó információkat össze lehet vonni a pénzügyi instrumentumok lejáratára vonatkozó információkkal, bár az első az eredmény-kimutatásra, az utóbbi pedig a mérlegre vonatkozik. Mindenesetre, a megjegyzések szisztematikus felépítését a lehetőségekhez mérten meg kell tartani.

107. A pénzügyi kimutatások elkészítésének alapjára és a konkrét számviteli politikára vonatkozó információ a pénzügyi kimutatásokon belül külön elemként is bemutatható.

A számviteli politika közzététele

108. ***Az egységnek a jelentős számviteli politikák összefoglalójában közzé kell tennie:***

(a) a pénzügyi kimutatások elkészítésénél alkalmazott értékelési alapot (vagy alapokat);

valamint

(b) az egyéb olyan számviteli politikákat, amelyek relevánsak a pénzügyi kimutatások megértéséhez.

109. A felhasználók számára fontos, hogy tájékoztatást kapjanak a pénzügyi kimutatásokban alkalmazott értékelési alapról vagy alapokról (pl. eredeti bekerülési érték, jelenlegi érték, nettó realizálható érték, valós érték, megtérülő érték), mivel a pénzügyi kimutatások elkészítésének alapjául szolgáló módszer jelentős mértékben befolyásolja elemzésüket. Azokban az esetekben, ha több értékelési alap is alkalmazásra kerül a pénzügyi kimutatásokban, pl. amikor konkrét eszközcsoportok átértékelésre kerülnek, elegendő az egyes eszköz- és kötelezettség-csoportokat jelezni, amelyre az egyes értékelési alapokat alkalmazták.

110. Annak eldöntéséhez, hogy egy adott számviteli eljárás bemutatása szükséges-e, a vezetésnek azt kell mérlegelni, hogy a közzététel segítené-e a felhasználókat annak megértésében, hogy az ügyletek, más események, és feltételek hogyan tükröződnek a közzétett pénzügyi teljesítményben és pénzügyi helyzetben. Egyes számviteli eljárások közzététele különösen hasznos a felhasználók számára, amikor a politikákat a standardokban vagy értelmezésekben adott alternatívák közül választják ki. Példa erre annak közzététele, hogy egy közös vezetésű vállalkozás tulajdonosa a közös vezetésű vállalkozásban lévő érdekeltségét a részarányos konszolidáció, vagy a tőkemódszer alapján mutatja-e ki (ld. IAS 31 *Közös vezetésű vállalkozásban lévő érdekeltségek*). Egyes standardok konkrétan előírják egyes számviteli eljárások közzétételét, beleértve a vezetés választásait a megengedett módszerek között. Például, az IAS 16 előírja a tárgyi eszközök egyes csoportjainál alkalmazott értékelési alapok közzétételét. Az IAS 23 *Hitelfelvételi költségek* standard előírja annak közzétételét, hogy a hitelköltségek azonnal ráfordításként kerülnek-e elszámolásra, vagy a minősített eszközök bekerülési értéke részeként.

111. Minden egységnek mérlegelnie kell tevékenységei jellegét és azokat a politikákat, amelyeknek közzétételét az adott típusú egység esetében a felhasználó elvárná. Például a nyereségadó megfizetésére kötelezett egységtől elvárt, hogy közzétegye a nyereségadókra vonatkozó számviteli eljárásait, beleértve a halasztott adókötelezettségekre és követelésekre vonatkozókat. Amennyiben az egységnek jelentős külföldi érdekeltségei, vagy külföldi pénznemben folytatott ügyletei vannak, az árfolyamnyereségekre és -veszteségekre alkalmazott számviteli politika közzététele elvárható. Ha üzleti kombinációk történtek, a goodwill és a kisebbségi részesedések értékének meghatározására vonatkozó politikákat is közzéteszik.

112. Egy adott számviteli politika az egység tevékenységeinek jellege miatt is fontos lehet, még akkor is, ha a tárgyidőszaki és korábbi időszaki adatok nem lényegesek. Szintén helyénvaló közzétenni minden olyan jelentős számviteli politikát, amelyet nem az IFRS-ek írnak elő, hanem amelyet az IAS 8 szerint választottak ki és alkalmaznak.

113. ***Az egységnek a jelentős számviteli eljárások összefoglalójában, vagy az egyéb megjegyzésekben közzé kell tennie a számviteli politika azon egyes elemeinek alkalmazásakor a vezetés által mérlegelt szempontokat – a becsléseket tartalmazók kivételével (ld. 116. bekezdés) –, amelyek a legjelentősebb hatással voltak a pénzügyi kimutatásokban megjelenített összegekre.***

114. Az egység számviteli politikájának alkalmazásakor a vezetés számos szempontot mérlegel a becsléseken kívül, amely mérlegelt szempontok jelentős hatással lehetnek a pénzügyi kimutatásokban megjelenített összegekre. Például, a vezetés az alábbiakra vonatkozóan hoz döntéseket:

(a) hogy a pénzügyi eszközök lejáratig tartott befektetések-e;

(b) hogy a pénzügyi eszközök és lízingbeadott eszközök tulajdonlásával járó lényegileg összes kockázat és haszon mikor kerül átadásra más egységeknek;

(c) arról, hogy lényegét tekintve, meghatározott áruértékesítés finanszírozási megállapodás-e, s mint ilyen, nem keletkeztet bevételt;

továbbá

(d) hogy az egység és valamely speciális célú szervezet közötti kapcsolat lényege arra utal-e, hogy az adott speciális célú szervezet az egység ellenőrzése alatt áll.

115. A 113. bekezdésben előírt közzétételeket más standardok is előírják. Például az IAS 27 előírja az egység számára, hogy közzétegye, az egység tulajdoni részesedése miért nem testesít meg ellenőrzést az olyan befektetést befogadó egység felett, ami nem leányvállalat, annak ellenére, hogy a szavazati jogok vagy potenciális szavazati jogok több, mint felét tulajdonolja az egység közvetlenül, vagy leányvállalatokon keresztül közvetve. Az IAS 40 előírja az egység által meghatározott azon kritériumok közzétételét, amelyek alapján az egység a befektetési célú ingatlanokat megkülönbözteti a saját használatú, valamint a szokásos üzletmenet során történő értékesítésre tartott ingatlanoktól, amikor az adott ingatlan besorolása nehéz.

A becslési bizonytalanságok fő forrásai

116. ***Az egységnek a megjegyzésekben közzé kell tennie azon jövőre vonatkozó fő feltételezésekre, és a mérlegfordulónapon fennálló egyéb becslési bizonytalanságokra vonatkozó információkat, amelyek esetében jelentős a kockázata annak, hogy lényeges módosítást idéznek elő az eszközök és kötelezettségek könyv szerint értékében a következő pénzügyi év során. Ezen eszközökre és kötelezettségekre vonatkozóan a megjegyzésekben az alábbi részleteket kell szerepeltetni:***

(a) azok jellegét;

valamint

(b) mérlegfordulónapi könyv szerinti értéküket.

117. Egyes eszközök és kötelezettségek könyv szerinti értékének meghatározása azt igényli, hogy megbecsüljék egyes bizonytalan jövőbeni események adott eszközökre és kötelezettségekre vonatkozó hatását a mérleg fordulónapján. Például ha nem áll rendelkezésre közelmúltbeli megfigyelhető piaci ár a következő eszközök és kötelezettségek értékének a meghatározásához, jövőre irányuló becslések szükségesek az ingatlanok, gépek és berendezések egyes csoportjai megtérülő értékének, a technológiai avulás készletekre való hatásának, a folyamatban lévő pereknek a megképzett céltartalékokra való hatásának, valamint a hosszú lejáratú munkavállalói juttatásokra vonatkozó kötelezettségeknek, pl. nyugdíjazási kötelmeknek a meghatározására. E becslések olyan feltételezéseken alapulnak, mint pl. a cash flow-k kockázat mértékével való korrekciója, vagy a használt diszkont ráták, a fizetések jövőbeni változásai, valamint jövőbeni árváltozások, amelyek hatással vannak az egyéb költségekre.

IAS 1

118. A 116. bekezdés alapján közzétett főbb feltételezések és egyéb becslés-bizonytalansági források olyan becslésekre vonatkoznak, amelyek a vezetés legnehezebb, legszubjektívebb vagy legösszetettebb döntéseit igénylik. Ahogy a bizonytalanságok jövőbeli megoldására hatással lévő változók és feltételezések száma növekszik, az erre vonatkozó döntések egyre szubjektívebbek és összetettebbek lesznek, és általában ennek megfelelően növekszik az eszközök és kötelezettségek könyv szerinti értékének jelentős korrekciójára való esély.

119. A 116. bekezdésben előírt közzététel nem kötelező olyan eszközökre és kötelezettségekre vonatkozóan, melyeknél jelentős a kockázata annak, hogy könyv szerinti értékük a következő pénzügyi év során jelentősen megváltozhat, amennyiben azok a mérlegfordulónapon közelmúltbeli piaci árakon alapuló valós értéken kerültek kimutatásra (valós értékük jelentősen megváltozhat a következő pénzügyi év során, de e változások nem a mérlegfordulónapi feltételezések, vagy más bizonytalansági források miatt következnek be).

120. A 116. bekezdésben előírt közzétételeket olyan módon kell bemutatni, amely segíti a felhasználókat abban, hogy megértsék, hogy a vezetés milyen döntéseket hozott a jövőre nézve, valamint egyéb fontos becslési bizonytalanságra nézve. A közzétett információk jellege és mértéke az adott feltételezés jellegétől és más körülményektől függ. Példák az egyes közzétételi típusokra:

(a) a feltételezés, valamint az egyéb becslési bizonytalanság jellege;

(b) a könyv szerinti érték érzékenysége a számítások alapjául szolgáló módszerekre, feltételezésekre és becslésekre, beleértve az érzékenység okait is;

(c) az adott bizonytalanság várható megoldódását, valamint az ésszerűen várható eredmények a következő pénzügyi évre nézve, az érintett eszközök és kötelezettségek könyv szerinti értékére nézve;

valamint

(d) a múltbeli feltételezések módosításának bemutatása az adott eszközökre és kötelezettségekre vonatkozóan, amennyiben a bizonytalanság továbbra is fennáll.

121. A 116. bekezdésben előírt közzétételeknél nem szükséges terv információkat vagy előrejelzéseket megadni.

122. Azokban az esetekben, amikor egy mérlegfordulónapi fő feltételezés vagy más becslési bizonytalansági forrás lehetséges hatásai mértékének közzététele kivitelezhetetlen, az egység azt teszi közzé, hogy meglévő ismeretei alapján ésszerűen lehetséges, hogy a feltételezésektől eltérő eredmények miatt a következő pénzügyi év során szükséges lesz jelentős korrekciót végrehajtani az érintett eszköz vagy kötelezettség könyv szerinti értékén. Az egység minden esetben közzéteszi az adott feltételezéssel érintett konkrét eszköz vagy kötelezettség (illetve eszközök vagy kötelezettségek csoportja) jellegét és könyv szerinti értékét.

123. A 113. bekezdésben előírt, a vezetés egyes, az egység számviteli politikájának alkalmazása során meghozott döntéseire vonatkozó közzétételek nincsenek kapcsolatban a 116. bekezdésben meghatározott, a fő becslési bizonytalanságok forrására vonatkozó közzétételekkel.

124. A 116. bekezdés alapján közzétételi kötelezettség alá eső egyes fő feltételezések közzétételét más standardok is előírják. Például az IAS 37 egyes esetekre nézve előírja a céltartalékok egyes csoportjaira hatással lévő jövőbeni eseményekre vonatkozó főbb feltételezések közzétételét. Az IAS 32 előírja a valós értéken nyilvántartott pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek valós értékére vonatkozó becslés felállításakor alkalmazott jelentős feltételezések közzétételét. Az IAS 16 előírja az átértékelt tárgyi eszközök valós értékének megbecslésekor alkalmazott jelentős feltételezések közzétételét.

Egyéb közzétételek

125. ***Az egységnek a megjegyzésekben közzé kell tennie:***

(a) a pénzügyi kimutatások közzétételre való jóváhagyásáig javasolt vagy jóváhagyott osztalék összegét, amely nem került a tulajdonosok részére történő kifizetésként megjelenítésre az időszak alatt, valamint a kapcsolódó egy részvényre eső összeget;

valamint

(b) a halmozódó elsőbbségi osztalék ki nem mutatott összegét.

126. ***Az egységnek közzé kell tennie az alábbiakat, ha azok a pénzügyi kimutatásokkal együtt közzétett információkban máshol nincsenek közzétéve:***

(a) az egység címét és jogi formáját, bejegyzésének országát, és bejegyzett székhelyének (vagy ha ez a székhelytől eltérő, tevékenysége elsődleges helyének) címét;

(b) az egység működése jellegének és fő tevékenységeinek leírását;

valamint

(c) az anyavállalat és a csoport legfőbb anyavállalatának megnevezését.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

127. ***Az egységnek a jelen standardot a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő egyéves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha egy egység a jelen standardot egy 2005. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie.***

AZ (1997-BEN MÓDOSÍTOTT) IAS 1 VISSZAVONÁSA

128. A jelen standard hatályon kívül helyezi az 1997-ben módosított IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása* standardot.

IAS 1

FÜGGELÉK

Egyéb kiadványok módosításai

A jelen függelékben szereplő módosítások a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra alkalmazandók. Ha az egység egy korábbi időszakra alkalmazza a jelen standardot, ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

A1. A 2003. decemberében hatályos IFRS-ekben, beleértve az IAS-eket és értelmezéseket is:

(a) a „nettó nyereség vagy veszteség"-re történő hivatkozások „nyereség vagy veszteség"-re módosulnak;

(b) a „pénzügyi kimutatások kiegészítő megjegyzései"-re történő hivatkozások „megjegyzések"-re módosulnak;

valamint

(c) a „jegyzett tőké"-re történő hivatkozások „tőkehozzájárulás"-ra módosulnak.

A2. [A módosítás nem vonatkozik a standardok szövegére]

A3. Az IAS 12 *Nyereségadók* standard 69. és 70. bekezdései törlésre kerülnek.

A4. Az IAS 19 *Munkavállalói juttatások* standard 23. bekezdése a következőre módosul:

23. Bár ez a standard a rövid távú munkavállalói juttatásokra vonatkozóan nem követel meg külön közzétételeket, más Standardok előírhatnak közzétételeket. Például az IAS 24 *Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek* standard előírja a főbb vezetők munkavállalói juttatásainak közzétételét. Az IAS 1 *Pénzügyi kimutatások prezentálása* standard előírja a munkavállalói juttatási költségek közzétételét.

A5. [A módosítás nem vonatkozik a standardok szövegére]

A6. Az IAS 34 *Közbenső pénzügyi beszámoló* standard szövege az alábbiak szerint módosul.

Az 5. bekezdés módosított szövege a következő:

5. Az IAS 1 meghatározása szerint a teljes körű pénzügyi kimutatások a következő elemeket tartalmazzák:

(a) mérleg;

(b) eredménykimutatás;

(c) a saját tőke változásainak kimutatása, amely bemutatja:

(i) a saját tőke minden változását, vagy

(ii) a saját tőkében bekövetkezett változásokat a tőketulajdonosokkal e minőségükben folytatott ügyletek által okozott változások kivételével;

(d) cash flow kimutatás;

és

(e) megjegyzések, amelyek a jelentős számviteli politikák összefoglalását és más magyarázó megjegyzéseket tartalmaznak.

Az 12. bekezdés módosított szövege a következő:

12. Az IAS 1 útmutatást ad a pénzügyi kimutatások szerkezetére vonatkozóan. Az IAS 1 Bevezetési Útmutatója különböző módokat mutat be, ahogyan a mérleg, az eredménykimutatás, és a sajáttőke-változások kimutatása bemutatható.

Az 13. bekezdés módosított szövege a következő:

13. Az IAS 1 megköveteli, hogy a sajáttőke-változások kimutatását a pénzügyi kimutatások különálló elemeként prezentálják, továbbá lehetővé teszi, hogy tőketulajdonosokkal e minőségükben folytatott tranzakciókból származó sajáttőke-változásokat (beleértve a kifizetéseket a tőketulajdonosoknak) az egység magában a kimutatásban vagy a megjegyzésekben mutassa be. Az egység ugyanazt a formát használja a közbenső sajáttőke-változás kimutatásában, mint amit a legutolsó éves kimutatásában használt.

A7. A IAS 35 *Megszűnő tevékenységek* standard 39. és 40. bekezdései az alábbiak szerint módosulnak:

39. A 27-37. bekezdésekben előírt közzétételeket, kivéve a 31(a) bekezdés szerint a megszűnő tevékenységekhez kapcsolódó eszközök elidegenítéséből, vagy kötelezettségek kiegyenlítéséből származó adózás előtti nyereséget vagy veszteséget, vagy a megjegyzésekben, vagy magában a mérlegben, az eredménykimutatásban, vagy a sajáttőke-változás kimutatásban kell közzétenni.

40. Az IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása* standard a megszűnő tevékenységekhez kapcsolódó eszközök elidegenítéseiből és kötelezettségek kiegyenlítéséből származó adózás előtti nyereség vagy veszteség bemutatását magában az eredménykimutatásban írja elő. A 27. bekezdés (f), és (g) pontjaiban előírt közzétételeket javasolt magában az eredménykimutatásban és cash-flow kimutatásban szerepeltetni.

A8. [A módosítás nem vonatkozik a standardok szövegére]

A9. Az IAS 41 *Mezőgazdaság* standard az alábbiak szerint módosul:

A 39. bekezdés törlésre kerül.

Az 53. bekezdés módosított szövege a következő:

53. A mezőgazdasági tevékenység gyakran ki van téve az időjárásból, betegségekből és az egyéb természeti jelenségekből származó kockázatoknak. Amennyiben olyan esemény következik be, ami jelentős bevétel vagy ráfordítás tételt eredményez, az adott tétel jellegét és összegét az IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása* standard alapján kell közzétenni. Ilyen például a vírusos betegség kitörése, az árvíz, a súlyos aszály vagy fagy, valamint a rovarkár.

A10. [A módosítás nem vonatkozik a standardok szövegére]

A11. SIC-32 *Immateriális javak - Weboldal költségei* értelmezés 5. bekezdése az alábbiak szerint módosul:

5. A jelen értelmezés nem vonatkozik a weboldal hardverének (pl. webszerverek, staging szerverek, termelő szerverek és az internetkapcsolat) beszerzési, kifejlesztési és működtetési költségeire. Az ilyen ráfordításokat az IAS 16 alapján kell elszámolni. Ezen túlmenően, az egység weboldalának helyet biztosító internetszolgáltatónál felmerült ráfordításait az IAS 1 78. bekezdése, valamint a *Keretelvek* alapján akkor számolják el költségként, amikor a szolgáltatást igénybe veszik.

IAS 2

IAS 2 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Készletek

TARTALOM

	Bekezdés
Cél	1
Hatókör	2–5
Fogalmak	6–8
A készletek értékelése	9–33
A készletek bekerülési értéke	10–22
A beszerzés költségei	11
Az átalakítás költségei	12–14
Egyéb költségek	15–18
Készletek bekerülési értéke egy szolgáltató esetében	19
A biológiai eszközökből betakarított mezőgazdasági termények bekerülési értéke	20
A bekerülési érték meghatározásának módszerei	21–22
Bekerülési érték formulák	23–27
Nettó realizálható érték	28–33
Ráfordításként történő elszámolás	34–35
Közzététel	36–39
Hatálybalépés napja	40
Egyéb kiadványok visszavonása	41–42

A jelen módosított standard hatályon kívül helyezi az (1993-ben módosított) IAS 2 *Készletek* standardot, és a jelen módosított standardot a 2005. január 1-jén és azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmazni. A korábbi alkalmazás javasolt.

CÉL

1. A jelen standard célja a készletek számviteli kezelésének bemutatása. A készletek elszámolásának elsődleges kérdése az eszközként kimutatandó és a kapcsolódó bevétel elszámolásáig továbbvezetett bekerülési érték összege. A jelen standard gyakorlati útmutatást ad a bekerülési érték meghatározásához és a későbbi ráfordításként való elszámolásához, beleértve a nettó realizálható értékre történő bármely leírást. Egyben útmutatást ad a bekerülési értéknek a készletekhez történő hozzárendelésére használt bekerülési érték formulákról is.

HATÓKÖR

2. ***A jelen standard alkalmazandó a készletekre, kivéve:***

   (a) a beruházási szerződésekből, beleértve a közvetlenül kapcsolódó szolgáltatási szerződéseket is, származó befejezetlen termékeket (ld. IAS 11* Beruházási szerződések*);

(b) a pénzügyi instrumentumokat;

valamint

(c) a mezőgazdasági tevékenységhez kapcsolódó biológiai eszközöket, valamint a mezőgazdasági termékeket a betakarítás időpontjában (ld. IAS 41 Mezőgazdaság).

3. ***A jelen standard nem vonatkozik az alábbi egységek készleteinek értékelésére:***

(a) mezőgazdasági és erdészeti termények, mezőgazdasági termékek (a betakarítást követően), valamint ásványok és ásványi termékek termelői, amennyiben ezeket nettó realizálható értékükön értékelik, az ezen ágazatok bevált gyakorlatának megfelelően. Amennyiben ezeket a készleteket nettó realizálható értéken értékelik, az ezen értékben bekövetkező változásokat a változás időszakának nyereségében vagy veszteségében számolják el.

(b) az árutőzsdei termékek bróker-kereskedői, akik készleteiket az értékesítési költségekkel csökkentett valós értéken értékelik. Amennyiben ezeket a készleteket az értékesítési költségekkel csökkentett valós értéken értékelik, az ezen értékben bekövetkező változásokat a változás időszakának nyereségében vagy veszteségében számolják el.

4. A 3(a) bekezdésben hivatkozott készleteket nettó realizálható értékükön értékelik a termelés egyes fázisaiban. Erre például akkor kerül sor, amikor a mezőgazdasági termést betakarították, vagy az érceket kitermelték, és értékesítésük határidős szerződés, vagy állami garanciavállalás alapján biztosított, vagy amikor aktív piac létezik, és az értékesítés meghiúsulásának kockázata elhanyagolható. E készletek kizárólag a jelen standard értékelésre vonatkozó előírásainak hatálya alól vannak kizárva.

5. Bróker-kereskedők azok, akik mások számlájára vagy saját számlájukra vesznek, vagy adnak el árutőzsdei árukat. A 3(b) bekezdésben hivatkozott készletek alapvetően azzal a céllal kerülnek megszerzésre, hogy azokat a közeljövőben továbbértékesítsék, és hogy egy árváltozásból fakadó nyereséget vagy egy bróker-kereskedői árrést generáljanak. Amikor ezeket a készleteket az értékesítési költségekkel csökkentett valós értéken értékelik, azok kizárólag a jelen standard értékelésre vonatkozó előírásainak hatálya alól vannak kizárva.

FOGALMAK

6. ***A következő kifejezések a jelen standardban a következőkben meghatározott értelemben használatosak:***

A készletek olyan eszközök:

(a) amelyeket a szokásos üzletmenet keretében történő értékesítés céljaira tartanak;

(b) amelyek a termelés folyamatában vannak az ilyen jellegű értékesítésre;

vagy

(c) amelyek olyan anyagok vagy termékek formájában vannak, amelyeket a gyártási folyamatban vagy a szolgáltatásnyújtásban használnak fel.

A nettó realizálható érték a szokásos üzletmenet során a becsült eladási ár, csökkentve a befejezés becsült költségeivel és az értékesítéshez szükséges költségekkel.

A valós érték az az összeg, amelyért jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkező felek között szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet keretében egy eszközt el lehet cserélni, vagy egy kötelezettséget rendezni lehet.

7. A nettó realizálható érték az a nettó érték, amennyit az egység várhatóan realizál a készletek szokásos üzletmenet során történő értékesítéséből. A valós érték azt az összeget mutatja, amennyiért ugyanezt a készletet jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkező eladók és vevők között a piacon fel lehetne cserélni. Az első egy egységre jellemző érték; a második nem. A készletek nettó realizálható értéke nem feltétlenül egyezik meg az értékesítési költségekkel csökkentett valós értékkel.

8. A készletek magukban foglalják a vásárolt és továbbértékesítésre tartott árukat, ideértve például a kiskereskedő által megvásárolt és továbbértékesítésre tartott árukat vagy a továbbértékesítésre tartott földet vagy más ingatlant. Szintén a készletek közé tartoznak az egység által legyártott késztermékek és a gyártásban lévő befejezetlen termelés, továbbá a termelési folyamatban felhasználásra váró anyagok és termékek is. Egy szolgáltató esetében a 19. bekezdésben leírt módon a készletek közé tartoznak a szolgáltatás azon költségei, amelyekkel kapcsolatban az egység még nem számolta el a kapcsolódó árbevételeket (ld. IAS 18 *Bevételek*).

A KÉSZLETEK ÉRTÉKELÉSE

9. ***A készleteket a bekerülési érték és a nettó realizálható érték közül az alacsonyabbon kell értékelni.***

A készletek bekerülési értéke

10. ***A készletek bekerülési értékének tartalmaznia kell az összes beszerzési költséget, átalakítási költséget és minden más költséget, amely annak érdekében merült fel, hogy a készletek jelenlegi helyükre és állapotukba kerüljenek.***

A beszerzés költségei

11. A készletek beszerzési költségei tartalmazzák a beszerzési árat, az importvámokat és egyéb adókat (az egység által az adóhatóságtól a későbbiekben visszaigényelhető tételeken kívül), valamint a késztermékek, anyagok és szolgáltatások megszerzéséhez közvetlenül kapcsolódó szállítási, anyagmozgatási és egyéb költségeket. A kereskedelmi engedményeket, árengedményeket és más hasonló tételeket a beszerzési költségek meghatározása során levonják.

Az átalakítás költségei

12. A készletek átalakítási költségei magukba foglalják a termelési egységekkel közvetlenül összefüggő olyan költségeket, mint például a közvetlen bérköltségek. Szintén tartalmazzák az anyagok késztermékekké történő átalakításával összefüggően felmerülő állandó és változó üzemi általános költségek szisztematikus felosztásából adódó tételeket. Az állandó üzemi általános költségek a termeléssel kapcsolatos olyan közvetett költségek, amelyek a termelés mennyiségétől függetlenül viszonylag állandóak, mint például a gyárépületek és berendezések értékcsökkenése és karbantartása, és az üzem vezetésének és igazgatásának költségei. A változó üzemi általános költségek a termeléssel kapcsolatos olyan közvetett költségek, amelyek közvetlenül vagy lényegében közvetlenül a termelés mennyiségével együtt változnak, mint például a közvetett anyagok és a közvetett bér.

13. Az állandó üzemi általános költségeknek az átalakítási költségekhez való hozzárendelése a termelő létesítmények szokásos kapacitása alapján történik. A szokásos kapacitás a szokásos körülmények között, számos időszak vagy évszak átlagában várható termelés, figyelembe véve a tervezett karbantartásból származó kapacitáskiesést. A termelés tényleges szintje alkalmazható, ha az megközelíti a szokásos kapacitást. Az állandó üzemi általános költségeknek az egyes termelési egységekre ráosztott összege az alacsony termelési szint vagy az üzem leállása miatt nem növekszik. A fel nem osztott általános költségeket felmerülésük időszakában ráfordításként számolják el. Azokban az időszakokban, amikor a termelés szokatlanul nagy, az állandó üzemi általános költségeknek az egyes termelési egységekre felosztott összegét úgy csökkentik, hogy a készletek ne legyenek a bekerülési költséget meghaladó értéken értékelve. A változó üzemi általános költségeket az egyes termelési egységekre a termelő létesítmények tényleges használata alapján osztják fel.

14. Bizonyos termelési folyamatokban egyszerre egynél több terméket is előállíthatnak. Ez történik például az ikertermékek gyártása esetén, vagy amikor fő- és melléktermék képződik. Ha az egyes termékek átalakítási költségei nem azonosíthatók elkülönülten, akkor ezeket ésszerű és következetes alapon osztják fel a termékek között. A felosztás alapulhat például az egyes termékek relatív értékesítési értékén akár a termelési folyamat azon szakaszában, amikor a termékek elkülönülten azonosíthatóvá válnak, akár a termelés befejezésekor. A legtöbb melléktermék jellegénél fogva jelentéktelen. Ilyen esetben ezeket gyakran nettó realizálható értékükön értékelik és ezt az értéket levonják a főtermék bekerülési értékéből. Ennek eredményeként a főtermék könyv szerinti értéke nem tér el lényegesen annak bekerülési értékétől.

Egyéb költségek

15. Az egyéb költségek olyan mértékig képezik a készletek bekerülési értékének részét, amilyen mértékben a készleteknek a jelenlegi helyükre és állapotukba kerüléséhez merültek fel. Megfelelő lehet például figyelembe venni a készletek bekerülési értékében a nem üzemi általános költségeket, vagy termékek bizonyos vevők részére történő kialakításának a költségeit.

16. Példák a készletek bekerülési értékének köréből kizárt és a felmerülésük időszakában ráfordításként elszámolt költségekre:

(a) az anyagok, a munkaerő, vagy más üzemi költségek nem szokásos mértékű veszteségei;

(b) tárolási költségek, kivéve, ha ezek a költségek szükségesek a gyártási folyamat során, a következő gyártási fázist megelőzően;

(c) igazgatási jellegű általános költségek, amelyek nem járultak hozzá a készletek jelenlegi helyre és állapotba hozásához;

és

(d) értékesítési költségek.

17. Az IAS 23 *Hitelfelvételi költségek* standard meghatároz bizonyos korlátozott körülményeket, amikor a hitelfelvételi költségeket figyelembe veszik a készletek bekerülési értékében.

18. Az egység halasztott fizetéssel is vásárolhat készleteket. Ha a megállapodás ténylegesen tartalmaz egy finanszírozási elemet is, az adott elemet – pl. a szokásos fizetési határidők melletti vételár és a megfizetett összeg közötti különbözetet -– kamatköltségként számolják el a finanszírozási időszak alatt.

Készletek bekerülési értéke egy szolgáltató esetében

19. Amennyiben a szolgáltató rendelkezik készletekkel, azokat az előállítási költségükön értékeli. A bekerülési érték elsősorban a szolgáltatás nyújtásában közvetlenül résztvevő alkalmazottak, beleértve az irányítást végző alkalmazottakat is, bér- és egyéb költségeit, valamint a hozzárendelhető általános költségeket tartalmazza. Az értékesítésben dolgozó és az általános igazgatási alkalmazottak bérköltsége és egyéb költségei nem sorolhatók ide, hanem ráfordításként kerülnek megjelenítésre felmerülésük időszakában. A szolgáltató készleteinek bekerülési értéke nem tartalmaz árréseket vagy fel nem osztható általános költségeket, amelyeket a szolgáltató gyakran beépít az áraiba.

A biológiai eszközökből betakarított mezőgazdasági termények bekerülési értéke

20. Az IAS 41 *Mezőgazdaság* standard értelmében az egység által a biológiai eszközökből betakarított mezőgazdasági termékeket magában foglaló készleteket a kezdeti megjelenítéskor azoknak a betakarítás időpontjában érvényes, az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értékén értékelik. A jelen standard alkalmazásában ebben az időpontban ez a készletek bekerülési értéke.

A bekerülési érték meghatározásának módszerei

21. Kényelmi okokból a készletek bekerülési értékének meghatározására olyan technikákat-mérési módszereket", mint például az elszámolóáras módszert, vagy a kiskereskedelmi áras módszert, lehet alkalmazni, ha az eredmények közelítik a bekerülési értéket. Az elszámoló árak az anyagok és termékek, a bérköltség, a hatékonyság és a kapacitáskihasználás szokásos szintjét veszik figyelembe. Ezeket rendszeresen felülvizsgálják, és szükség esetén módosítják az aktuális feltételeknek megfelelően.

22. A kiskereskedelmi módszert gyakran használják a kiskereskedelmi ágazatban a nagy számú, gyorsan változó állományú és hasonló haszonkulcsú olyan tételek értékelésére, melyekre másfajta bekerülési érték módszerek gyakorlatilag nem alkalmazhatók. A készletek bekerülési értékének meghatározásához a készlet eladási értékét csökkentik a megfelelő bruttó haszonkulcs százalékkal. Az alkalmazott százalék figyelembe veszi, ha a készletet eredeti eladási árához képest leárazták. Gyakran használnak átlagos százalékos értéket az egyes kiskereskedelmi egységekre nézve.

Bekerülési érték formulák

23. ***A készletek egymással szokásosan fel nem cserélhető tételeihez és a meghatározott projektek céljaira gyártott és elkülönített árukhoz vagy szolgáltatásokhoz a bekerülési értéket egyedi költségeik specifikus azonosítása révén kell hozzárendelni.***

IAS 2

24. A költségek specifikus azonosítása azt jelenti, hogy specifikus költségeket rendelnek a készletek meghatározott tételeihez. Ez a megfelelő eljárás az olyan tételeknél, amelyeket valamely specifikus projekt céljaira különítettek el, függetlenül attól, hogy vásárolt, vagy saját előállítású készletekről van-e szó. A költségek egyedi azonosítása azonban nem megfelelő olyankor, amikor a készlet nagy számú, egymással szokásosan felcserélhető tételből áll. Ilyen esetekben a készleten maradó tételek kiválasztásának módszere használható fel a nyereségre vagy veszteségre gyakorolt előre meghatározott hatás meghatározására.

25. ***A készletek bekerülési értékét, kivéve azokét, amelyekkel a 23. bekezdés foglalkozik, az először bevételezve, először kiadva (FIFO) vagy a súlyozott átlagos bekerülési érték formulákkal kell meghatározni Az egységnek azonos bekerülési érték formulát kell alkalmaznia a hasonló jellegű és rendeltetésű összes készletre. Az eltérő jellegű és rendeltetésű készletekre indokolt lehet eltérő bekerülési érték formulák alkalmazása.***

26. Például az ugyanazon üzleti szegmensben felhasznált készletek rendeltetése eltérhet a más üzleti szegmensben felhasznált ugyanilyen típusú készletek rendeltetésétől. Ugyanakkor a készletek különböző földrajzi elhelyezkedése (és a vonatkozó adószabályok eltérése) önmagában nem ad kellő indokot az eltérő bekerülési értékformulák alkalmazására.

27. A FIFO formula azt feltételezi, hogy az elsőként megvásárolt vagy előállított készlettételeket értékesítik először, így az időszak végén készleten maradó tételek azok, amelyeket legutoljára szereztek be, vagy állítottak elő. A súlyozott átlagos bekerülési érték formula alapján az egyes tételek bekerülési értékét a hasonló tételeknek az időszak elején érvényes bekerülési értékének, valamint az időszak során vásárolt vagy előállított hasonló tételek bekerülési értékének súlyozott átlagából határozzák meg. Az átlag időszakonként vagy beszerzésenként is meghatározható, az egység körülményeitől függően.

Nettó realizálható érték

28. A készletek bekerülési értéke meg nem térülő lehet, ha a készlet megrongálódik, ha teljesen, vagy részlegesen elavul, vagy ha értékesítési ára lecsökken. A készletek bekerülési értéke akkor sem térül meg, ha a befejezés becsült költségei vagy az értékesítéshez felmerülő becsült költségek megnövekednek. A készletek bekerülési érték alá, a nettó realizálható értékre történő leírásának gyakorlata összhangban van azzal a nézettel, hogy az eszközöket nem szabad az értékesítésük vagy használatuk révén várhatóan realizálható összeget meghaladó értéken kimutatni.

29. A készleteket rendszerint egyedi értékelés alapján írják le a nettó realizálható érték szintjére. Egyes esetekben azonban helyénvaló lehet az egymáshoz hasonló, vagy egymással kapcsolatban lévő tételeket csoportokba rendezni. Ez előfordulhat pl. az azonos termékcsoporthoz tartozó készlettételeknél, amelyek hasonló célokat szolgálnak vagy hasonló rendeltetésűek, amelyeket ugyanazon földrajzi térségben állítanak elő és értékesítenek, és amelyeket gyakorlatilag nem lehet az adott termékcsoport más tételeitől elkülönítetten értékelni. Nem helyénvaló a készleteket készletkategóriák - például késztermékek vagy egy iparág vagy földrajzi szegmens összes készlete - alapján leírni. A szolgáltatók általában az elkülönült eladási áron kiszámlázandó szolgáltatásonként gyűjtik a költségeket. Így minden ilyen szolgáltatást elkülönült tételként kezelnek.

30. A nettó realizálható érték becslései a becslés elkészítésének idején, a készletből realizálható összegre vonatkozóan rendelkezésre álló legmegbízhatóbb bizonyítékon alapulnak. Ezek a becslések az időszak végét követően bekövetkező eseményekkel közvetlenül kapcsolatos ár-, vagy költségingadozásokat akkor veszik figyelembe, ha ezen események az időszak végén meglévő körülményeket erősítenek meg.

31. A nettó realizálható értékre vonatkozó becslések a készletezés célját is figyelembe veszik. Így például a biztos adásvételi, vagy szolgáltatási szerződések teljesítése céljából tartott készletmennyiség nettó realizálható értéke a szerződéses áron alapul. Ha az adásvételi szerződések a készleten lévőnél kisebb mennyiségekre vonatkoznak, akkor a többlet nettó realizálható értékének meghatározása az általános értékesítési árakon alapul. Céltartalékok keletkezhetnek a készleten lévő mennyiségeket meghaladó biztos eladási szerződésekből vagy a biztos vételi szerződésekből. Az ilyen céltartalékokkal az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standard foglalkozik.

32. A készletek előállításának céljából tartott anyagokat és egyéb termékeket nem írják le a bekerülési érték alá, ha a felhasználásukkal készülő késztermékeket várhatóan bekerülési értéken vagy annál magasabb áron lehet értékesíteni. Ha azonban az anyagok árának csökkenése azt jelzi, hogy a késztermékek bekerülési értéke meghaladja a nettó realizálható értéket, az anyagok értékét a nettó realizálható érték szintjére le kell írni. Ilyen esetekben az anyagok pótlási értéke lehet azok nettó realizálható értékének a legjobb elérhető mérőeszköze.

33. Minden későbbi időszakban újra el kell készíteni a nettó realizálható érték becslését. Ha azon körülmények, amelyek miatt a készletek korábban bekerülési értékük alá leírásra kerültek, már nem állnak fenn, vagy amikor egyértelmű bizonyíték van a nettó realizálható értéknek a megváltozott gazdasági körülmények miatti növekedésére, akkor a korábban elszámolt veszteséget visszaírják úgy, hogy az új könyv szerinti érték a bekerülési érték és a módosított nettó realizálható érték közül az alacsonyabb lesz (azaz a visszaírás az eredeti leírás mértékére korlátozódik). Ez történik például akkor, ha az értékesítési ár csökkenése miatt a könyvekben nettó realizálható értéken nyilvántartott készlettétel egy későbbi időszakban még készleten van, és annak értékesítési ára megnőtt.

RÁFORDÍTÁSKÉNT TÖRTÉNŐ ELSZÁMOLÁS

34. ***A készletek értékesítése esetén azok könyv szerinti értékét abban az időszakban kell ráfordításként elszámolni, amikor a kapcsolódó árbevétel elszámolásra kerül. A készletek nettó realizálható értékre történő bármely leírásának az összegét és a készletek összes veszteségeit abban az időszakban kell ráfordításként elszámolni, amelyikben a leírás vagy a veszteség felmerül. A nettó realizálható érték növekedéséből származó, a készletek bármely korábbi leírásának visszaírt összegét a készletek ráfordításként elszámolt összegének csökkeneséként kell elszámolni abban az időszakban, amelyben a visszaírás felmerül.***

35. Egyes készleteket más eszközszámlákra lehet ráosztani, például a saját előállítású ingatlanok, gépek és berendezések alkotórészeként felhasznált készlet esetében. Az ilyen módon más eszközökre ráosztott készletek az adott eszköz hasznos élettartama során kerülnek ráfordításként elszámolásra.

KÖZZÉTÉTEL

36. ***A pénzügyi kimutatásokban közzé kell tenni az alábbiakat:***

(a) a készletek értékelésére alkalmazott számviteli politikát, beleértve az alkalmazott értékelési módszereket;

(b) a készletek teljes könyv szerinti értékét és a könyv szerinti értéket az egység szempontjából megfelelő csoportokba sorolva;

(c) az értékesítési költségekkel csökkentett valós értéken nyilvántartott készletek könyv szerinti értékét;

(d) az időszak során a készletek ráfordításként elszámolt összegét;

(e) a készletek bármely leírásának olyan összegét, amelyet az adott időszakban számoltak el ráfordításként a 34. bekezdés szerint;

(f) bármely leírás bármely visszaírásának az összegét, amelyet az adott időszakban számoltak el a készletek ráfordításként elszámolt összegének csökkeneséként a 34. bekezdés szerint;

(g) azon körülményeket vagy eseményeket, amelyek a 34. bekezdésben foglaltaknak megfelelően a készletek leírásának visszaírásához vezettek;

valamint

(h) a kötelezettségek biztosítékaként elzálogosított készletek könyv szerinti értékét.

37. A pénzügyi kimutatások felhasználói számára hasznos információt jelent a különböző készletcsoportokba tartozó készletek könyv szerinti értékének, és az ilyen eszközökben bekövetkezett változások mértékének az ismerete. A legáltalánosabb készletcsoportok: áruk, termelést szolgáló készletek, anyagok, befejezetlen termelés és késztermékek. A szolgáltató készletei egyszerűen befejezetlen termelésként nevezhetők meg.

38. Az időszak során a készletek ráfordításként elszámolt költsége, melyet gyakran az értékesítés költségének is neveznek, tartalmazza az eladott készletek bekerülési értékében korábban figyelembevett költségeket, a fel nem osztott üzemi általános költségeket és a készletek nem szokásos mértékű előállítási költségeit. Az egység körülményei indokolhatják más, további költségek – például a disztribúciós költségek – bevonását is.

39. Egyes egységek olyan eredménykimutatási formát használnak, amely a készletek ráfordításként elszámolt bekerülési értékétől különböző összegek közzétételét eredményezi. Ebben a formában az egység költség-nemenkénti csoportosításban elemzi a ráfordításokat. Ebben az esetben az egység a ráfordításként elszámolt nyersanyagokra és egyéb fogyóeszközökre vonatkozó költségeket, bérköltségeket és egyéb működési költségeket teszi közzé, a készleteknek az időszaki nettó változásának összegével együtt.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

40. ***Az egységnek a jelen standardot a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha az egység egy 2005. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza a jelen standardot, közzé kell tennie ezt a tényt.***

EGYÉB KIADVÁNYOK VISSZAVONÁSA

41. A jelen standard hatályon kívül helyezi (az 1993-ban módosított) IAS 2 *Készletek* standardot.

42. A jelen standard hatályon kívül helyezi az SIC–1 *Következetesség – A készletek különböző bekerülési érték formulái* értelmezést.

FÜGGELÉK

Egyéb kiadványok módosításai

A jelen függelékben szereplő módosításokat a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmazni. Ha az egység egy korábbi időszakra alkalmazza a jelen standardot, ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

A1. Az IAS 14 *Szegmensek szerinti jelentés* standard 22. bekezdése az alábbiak szerint módosul:

22. A többi standardban is található néhány útmutatás a költségfelosztásra. Például a (2003-ban módosított) IAS 2 *Készletek* standard 11–20. bekezdései útmutatást nyújtanak költségeknek a készletekhez történő hozzákapcsolásához és hozzárendeléséhez; az IAS 11 *Beruházási szerződések* standard 16–21. bekezdései pedig útmutatóval szolgálnak a költségeknek a szerződésekhez történő hozzákapcsolásához és hozzárendeléséhez. Ez az útmutatás hasznos lehet a költségeknek a szegmensekhez történő hozzákapcsolásához és hozzárendeléséhez.

A2. [A módosítás nem vonatkozik a standardok szövegére]

A3. [A módosítás nem vonatkozik a standardok szövegére]

IAS 8

IAS 8 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák

TARTALOM

	Bekezdés
Cél	1–2
Hatókör	3–4
Fogalmak	5–6
Számviteli politika	7–31
A számviteli politikák kiválasztása és alkalmazása	7–12
A számviteli politika következetessége	13
Változások a számviteli politikában	14–31
A számviteli politika változások alkalmazása	19–27
Visszamenőleges alkalmazás	22
A visszamenőleges alkalmazás korlátai	23–27
Közzétételek	28–31
Számviteli becslések változásai	32–40
Közzététel	39–40
Hibák	41–49
A visszamenőleges újramegállapítás korlátai	43–48
Korábbi időszaki hibák közzététele	49
Amikor a visszamenőleges alkalmazás és a visszamenőleges újramegállapítás lehetetlen	50–53
Hatálybalépés napja	54
Egyéb kiadványok visszavonása	55–56

A jelen módosított standard hatályon kívül helyezi az IAS 8 *Az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika változásai* standardot és a módosított standardot a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmazni. A korábbi alkalmazás javasolt.

CÉL

1. A jelen standard célja a számviteli politika kiválasztására és megváltoztatására vonatkozó kritériumok meghatározása, továbbá a számviteli politikában és a számviteli becslésekben bekövetkező változásokkal, valamint a hibák kijavításával kapcsolatos számviteli eljárások és közzétételi kötelezettségek meghatározása. A jelen standard célja az egység pénzügyi kimutatásai relevanciájának és megbízhatóságának, valamint a pénzügyi kimutatásoknak a különböző időszakokra vonatkozó, és a más egységek által készített pénzügyi kimutatásokkal való összehasonlíthatóságának növelése.

2. A számviteli politikára vonatkozó közzétételi követelményeket, a számviteli politika megváltozására vonatkozók kivételével, az IAS 1 *Pénzügyi kimutatások prezentálása* standard határozza meg.

HATÓKÖR

3. ***A jelen standardot kell alkalmazni a számviteli politikák megválasztására és alkalmazására, valamint a számviteli politikákban bekövetkező változásoknak, a számviteli becslésekben bekövetkező változásoknak, továbbá a korábbi időszaki hibák kijavításának az elszámolására.***

4. A korábbi időszaki hibák javításai, valamint a számviteli politika változásainak megfelelő visszamenőleges módosítások adóhatásainak elszámolása és közzététele az IAS 12 *Nyereségadók* standarddal összhangban történik.

FOGALMAK

5. ***A következő kifejezések a jelen standardban a következőkben meghatározott értelemben használatosak:***

A számviteli politika az egység által a pénzügyi kimutatások elkészítésére és bemutatására alkalmazott sajátos elvek, alapelvek, konvenciók, szabályok és gyakorlat.

A számviteli becslések változása valamely eszköz vagy kötelezettség könyv szerinti értékének, vagy az eszköz időszaki felhasználása összegének módosítása, mely az eszközök és kötelezettségek jelenlegi helyzetének értékelése, valamint a kapcsolódó várható jövőbeni előnyök és kötelezettségek mérlegelése alapján történik. A számviteli becslések változásait valamely új információ vagy új fejlemény okozza, így ennek megfelelően azok nem minősülnek hibajavításnak.

A Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok (IFRS-ek) a Nemzetközi Számviteli Standard Testület (IASB) által elfogadott standardok és értelmezések. Azok tartalmazzák:

(a) a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokat;

(b) a Nemzetközi Számviteli Standardokat;

valamint

(c) a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Értelmezési Bizottság (IFRIC), vagy a korábbi Értelmezési Állandó Bizottság* (SIC) *által kiadott értelmezéseket.

Lényeges. A tételek kihagyásai vagy téves bemutatásai akkor lényegesek, ha azok egyenként vagy együttesen képesek a felhasználóknak a pénzügyi kimutatások alapján hozott döntéseit befolyásolni. A lényegesség a kihagyás vagy téves bemutatás mértékének és jellegének adott körülmények közötti megítélésétől függ. A megítélésnél az adott tétel nagysága és jellege, vagy a kettő kombinációja a döntő tényező.

A korábbi időszaki hibák kihagyások vagy téves bemutatások az egység egy vagy több korábbi időszakra vonatkozó pénzügyi kimutatásaiban, amelyek olyan megbízható információk fel nem használásából, vagy helytelen felhasználásából származtak, amelyek:

(a) már rendelkezésre álltak, amikor az adott időszakra vonatkozó pénzügyi kimutatásokat közzétételre jóváhagyták;

valamint

(b) ésszerűen elvárható volt azok beszerzése, és az érintett pénzügyi kimutatások elkészítése és bemutatása során való figyelembe vétele.

Ilyen hibák lehetnek a matematikai hibák, a számviteli politika alkalmazásában elkövetett hibák, tények figyelmen kívül hagyása vagy helytelen értelmezése, valamint a csalás hatásai.

IAS 8

A visszamenőleges alkalmazás valamely új számviteli politika ügyletekre, egyéb eseményekre és feltételekre olyan módon történő alkalmazása, mintha mindig is ezt a politikát alkalmazták volna.

A visszamenőleges újra-megállapítás a pénzügyi kimutatások egyes elemei összegeinek megjelenítése, értékelése és közzététele kijavítása oly módon, mintha a korábbi időszaki hiba sohasem következett volna be.

Kivitelezhetetlen. Egy előírás alkalmazása akkor kivitelezhetetlen, ha az egység akkor sem tudja azt alkalmazni, miután minden tőle ésszerűen elvárhatót megtett az alkalmazás érdekében. Egy adott korábbi időszakra vonatkozóan a számviteli politika változás visszamenőleges alkalmazása, vagy egy hiba kijavítására a visszamenőleges újra-megállapítás akkor kivitelezhetetlen, ha:

(a) a visszamenőleges alkalmazás vagy visszamenőleges újra-megállapítás hatásai nem határozhatók meg;

(b) a visszamenőleges alkalmazás vagy visszamenőleges újra-megállapítás feltételezéseket igényel arra nézve, hogy mi lett volna a vezetés szándéka az adott időszakban;

vagy

(c) a visszamenőleges alkalmazás vagy visszamenőleges újra-megállapítás jelentős becsléseket igényel, és nem lehetséges objektíven megkülönböztetni az e becslésekre vonatkozó azon információkat, amelyek:

(i) az abban (azokban) az időpont(ok)ban fennálló körülményeket igazolnak, amikor az adott összegeket meg kellene jeleníteni, értékelni kellene, vagy közzé kellene tenni;

és

(ii) amelyek rendelkezésre álltak volna abban az időpontban, amikor a kérdéses korábbi időszakra vonatkozó pénzügyi kimutatások közzétételre, jóváhagyásra kerültek

az egyéb információktól.

Egy számviteli politika változás vagy egy számviteli becslés változás hatása megjelenítésének a jövőre néző alkalmazása jelenti:

(a) az új számviteli politika alkalmazását a politika módosítását követően bekövetkező ügyletekre, egyéb eseményekre és feltételekre;

és

(b) a számviteli becslések módosítása hatásának megjelenítését a módosítás által érintett a tárgy- és jövőbeni időszakokban.

6. A felhasználók jellemzőit kell figyelembe venni annak megítéléséhez, hogy egy adott kihagyás vagy téves bemutatás befolyásolhatja-e a felhasználók gazdasági döntéseit, és ezáltal lényeges lehet-e. A *Pénzügyi kimutatások elkészítésére és bemutatására vonatkozó Keretelvek* 25. bekezdése kimondja, hogy „a felhasználókról vélelmezett az, hogy az üzleti és gazdasági tevékenységekről, valamint a számvitelről ésszerű ismeretekkel rendelkeznek, továbbá hogy az információkat ésszerű alapossággal kívánják tanulmányozni.” Ily módon a mérlegeléskor azt kell számításba venni, hogy az ésszerű elvárások alapján az ilyen jellemzőkkel bíró felhasználók hogyan kerülnek befolyásolásra gazdasági döntéseik meghozatalánál.

SZÁMVITELI POLITIKA

A számviteli politikák kiválasztása és alkalmazása

7. ***Azokban az esetekben, amikor egy standard vagy értelmezés konkrétan vonatkozik egy adott ügyletre, egyéb eseményre vagy feltételre, az adott tételre alkalmazandó politikát vagy politikákat az adott standard vagy értelmezés alapján kell meghatározni, figyelembe véve az IASB által az adott standardhoz vagy értelmezéshez kibocsátott Bevezetési Útmutatót is***.

8. Az IFRS-ek olyan számviteli elveket határoznak meg, melyek alkalmazásával az IASB megítélése szerint a pénzügyi kimutatások releváns és megbízható információt tartalmaznak azon ügyletekről, más eseményekről és feltételekről, melyekre vonatkoznak. Ezeket a politikákat nem kell alkalmazni, amikor az alkalmazás hatása nem lényeges. Ugyanakkor helytelen az IFRS-ektől való nem lényeges eltéréseket létrehozni, vagy azokat kijavítatlanul hagyni annak céljából, hogy az egység pénzügyi helyzetének, pénzügyi teljesítményének vagy cash flow-inak egy bizonyos bemutatását elérjék.

9. Az IASB által kibocsátott Bevezetési Útmutató nem képezi a standard részét, így nem tartalmaz előírásokat a pénzügyi kimutatásokra nézve.

10. ***Amennyiben nincs az adott ügyletre, más eseményre, vagy feltételre konkrétan vonatkozó standard vagy értelmezés, a vezetésnek saját megítélése alapján kell olyan számviteli politikát kidolgoznia és alkalmaznia, amely olyan információt eredményez, amely:***

(a) releváns a felhasználók döntéshozatali igényeinek szempontjából;

és

(b) megbízható abban az értelemben, hogy a pénzügyi kimutatások:

(i) hűen tükrözik az egység pénzügyi helyzetét, pénzügyi teljesítményét és cash flow-it;

(ii) az ügyletek, más események és feltételek gazdasági tartalmát tükrözik, nem pusztán jogi formájukat;

(iii) semlegesek, azaz elfogulatlanok;

(iv) óvatosak;

és

(v) minden lényeges vonatkozásban teljesek.

11. ***A 10. bekezdésben leírt megítélés során a vezetésnek az alábbi forrásokat kell használnia, és azok alkalmazhatóságát kell mérlegelnie, csökkenő fontossági sorrendben:***

(a) a hasonló és kapcsolódó esetekre vonatkozó standardok és értelmezések előírásait és útmutatásait;

valamint

(b) a* Keretelvekben *az eszközökre, kötelezettségekre, bevételekre és ráfordításokra vonatkozóan megadott fogalmakat, megjelenítési kritériumokat és értékelési módszereket.

12. ***A 10. bekezdésben leírt megítélés során a vezetés figyelembe veheti az olyan egyéb standard-alkotó szervezetek legfrissebb kiadványait, amelyek hasonló koncepcionális keretek között határoznak meg számviteli standardokat, az egyéb számviteli szakirodalmat, valamint az elfogadott iparági gyakorlatot, feltéve, hogy ezek nem állnak ellentétben a 11. bekezdésben meghatározott forrásokkal.***

A számviteli politika következetessége

13. ***Az egységnek a hasonló ügyletekre, más eseményekre és feltételekre vonatkozóan következetesen kell a számviteli politikát kiválasztania és alkalmaznia, kivéve, ha egy standard vagy értelmezés kifejezetten előírja, vagy megengedi a tételek olyan csoportosítását, amelyekre az eltérő politikák alkalmazása helyénvaló lehet. Amennyiben egy standard vagy értelmezés lehetővé teszi az ilyen csoportosítást, egy megfelelő számviteli politikát kell kiválasztani, és következetes módon alkalmazni minden egyes csoportra.***

IAS 8

Változások a számviteli politikában

14. ***Az egységnek akkor és csak akkor kell a számviteli politikát megváltoztatnia, ha:***

(a) a változást valamely standard vagy értelmezés előírja;

vagy

(b) a változás az egység pénzügyi kimutatásaiban az ügyleteknek, más eseményeknek és feltételeknek az egység pénzügyi helyzetére, pénzügyi teljesítményére, valamint cash flow-ira gyakorolt hatásainak megbízhatóbb és relevánsabb bemutatását eredményezi.

15. A felhasználóknak az egység pénzügyi helyzete, pénzügyi teljesítménye és cash flow tendenciáinak megállapítása érdekében össze kell tudniuk hasonlítani az egység egy bizonyos időtávra vonatkozó pénzügyi kimutatásait. Emiatt az adott időszakon belül, valamint az egyes időszakok között ugyanazt a számviteli politikát alkalmazzák, kivéve, ha a számviteli politika változás megfelel a 14. bekezdésben meghatározott feltételek valamelyikének.

16. ***Nem minősülnek a számviteli politika megváltoztatásának az alábbiak:***

(a) egy számviteli politika alkalmazása olyan ügyletek, más események vagy feltételek esetében, amelyek lényegüket tekintve eltérnek a korábban bekövetkezett eseményektől vagy ügyletektől;

és

(b) egy számviteli politika alkalmazása olyan ügyletekre, más eseményekre és feltételekre, amelyek korábban nem következtek be, vagy nem voltak lényegesek.

17. **Az *eszközöknek az* IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések, *vagy az* IAS 38 Immateriális javak *standardok alapján történő átértékelésére vonatkozó politika kezdeti alkalmazása a számviteli politikában bekövetkezett olyan változásnak minősül, amelyet átértékelésként kell kezelni az IAS 16 és az IAS 38 alapján, és nem pedig a jelen standard szerint.***

18. A 19-31. bekezdések nem vonatkoznak a számviteli politika 17. bekezdésben leírt változásaira.

A számviteli politika változások alkalmazása

19. ***A 23. bekezdést is figyelembe véve:***

(a) az egységnek az egy standard vagy értelmezés kezdeti alkalmazásából származó számviteli politika változást az adott standard vagy értelmezés átmeneti rendelkezései (ha van ilyen) alapján kell elszámolnia;

és

(b) amennyiben egy egység olyan standard vagy értelmezés kezdeti alkalmazásakor változtatja meg a számviteli politikát, amely nem tartalmaz átmeneti rendelkezést az adott változásra vonatkozóan, vagy amennyiben az egység önként változtatja meg a számviteli politikát, a változást visszamenőlegesen kell alkalmaznia.

20. A jelen standard céljára valamely standard vagy értelmezés korábbi alkalmazása nem minősül a számviteli politika önkéntes megváltoztatásának.

21. Amennyiben nincs az adott ügyletre, más eseményre vagy feltételre konkrétan vonatkozó standard vagy értelmezés, a vezetés a 12. bekezdés alapján az egyéb olyan standard-alkotó szervezetek legfrissebb kiadványait is felhasználhatja, amelyek hasonló koncepcionális keretek között határoznak meg számviteli standardokat. Amennyiben egy ilyen kiadvány módosítását követően az egység úgy dönt, hogy megváltoztatja számviteli politikáját, ezt a változtatást a számviteli politika önkéntes megváltoztatásaként számolja el és teszi közzé.

Visszamenőleges alkalmazás

22. ***A 23. bekezdés figyelembe vételével, amikor a számviteli politikában bekövetkező változás a 19(a) vagy (b) bekezdések alapján visszamenőlegesen kerül alkalmazásra, az egységnek az érintett sajáttőke-összetevők legkorábbi bemutatott időszakra vonatkozó nyitóegyenlegét, és a többi bemutatott időszak összehasonlító adatait úgy kell módosítania, mintha mindig is az adott számviteli politikát alkalmazta volna.***

A visszamenőleges alkalmazás korlátai

23. ***Azokban az esetekben, amikor a 19(a) vagy (b) bekezdések visszamenőleges alkalmazást írnak elő, a számviteli politika változását visszamenőlegesen kell alkalmazni, kivéve, amikor kivitelezhetetlen meghatározni a változás egyes időszakokra vonatkozó hatásait, vagy halmozott hatását.***

24. ***Amennyiben a számviteli politika változásnak az egy vagy több bemutatott korábbi időszak összehasonlító adataira vonatkozó időszak-specifikus hatásait kivitelezhetetlen meghatározni, akkor az egységnek azon legkorábbi időszak elejétől kell az új számviteli politikát először alkalmaznia az eszközök és kötelezettségek könyv szerinti értékére, amelyikben a visszamenőleges alkalmazás először kivitelezhető, amely lehet a tárgyidőszak is, valamint egy ennek megfelelő módosítást kell elvégeznie az érintett saját tőke elemek adott időszaki nyitóegyenlegére vonatkozóan.***

25. ***Amikor a tárgyidőszak elején valamely számviteli politika változás esetében kivitelezhetetlen az összes megelőző időszakra vonatkozó halmozott hatás meghatározása, az egységnek az összehasonlító adatokat az új számviteli politika alkalmazásával a legkorábbi kivitelezhető időponttól kezdődően a jövőre nézve kell módosítania.***

26. Amikor az egység visszamenőlegesen alkalmaz egy új számviteli politikát, az új számviteli politikát az összehasonlító adatokra annyi korábbi időszakra alkalmazza, amennyire az kivitelezhető. A korábbi időszakra történő visszamenőleges alkalmazás csak akkor kivitelezhető, amennyiben az adott időszak nyitó és záró mérlegeire vonatkozóan is meg lehet állapítani a halmozott hatást. A pénzügyi kimutatásokban bemutatott időszakokat megelőző időszakokat érintő módosítások összegét a legkorábbi bemutatott időszak egyes érintett saját tőke elemeinek nyitóegyenlegével szemben számolják el. A módosítást általában a felhalmozott eredmény terhére végzik el. Ugyanakkor a módosítás egyes esetekben a saját tőke másik elemére vonatkozóan is elvégezhető (pl. valamely standardnak vagy értelmezésnek való megfelelés céljára). A korábbi időszakokra vonatkozó minden más információt, pl. korábbi pénzügyi adatok összefoglalását is olyan mértékben módosítják visszamenőleg, amennyire az kivitelezhető.

27. Amikor az egység számára kivitelezhetetlen a számviteli politikában bekövetkező változás visszamenőleges alkalmazása, mivel annak az összes korábbi időszakra gyakorolt halmozott hatását nem tudja megállapítani, az egység az új politikát a 25. bekezdéssel összhangban a jövőre nézve alkalmazza az első olyan időszak kezdetétől, amelyre az kivitelezhető. Ennek megfelelően a halmozott módosításnak az eszközöket, kötelezettségeket és saját tőkét ezen időpontot megelőzően érintő részét nem veszi figyelembe. A számviteli politika akkor is megváltoztatható, amikor annak jövőre néző alkalmazása egyetlen korábbi időszakra sem kivitelezhető. Az 50-53. bekezdések útmutatóul szolgálnak azon esetekre vonatkozóan, amikor kivitelezhetetlen az új számviteli politikát egy vagy több korábbi időszakra alkalmazni.

Közzétételek

28. ***Amikor egy standard vagy értelmezés kezdeti alkalmazása hatással van a tárgyidőszakra vagy bármely korábbi időszakra, vagy hatással kellene rá lennie, de a módosítás összege nem határozható meg, vagy hatással lehet a jövőbeni időszakokra, akkor az egységnek közzé kell tennie:***

(a) a standard vagy értelmezés címét;

(b) ha alkalmazható azt, hogy a számviteli politika megváltoztatása a standard vagy értelmezés átmeneti rendelkezései szerint történt;

(c) a számviteli politikában bekövetkezett változás jellegét;

(d) ha alkalmazható, az átmeneti rendelkezések leírását;

IAS 8

(e) ha alkalmazható, azon átmeneti rendelkezéseket, amelyek kihatással lehetnek a jövőbeni időszakokra vonatkozóan;

(f) amennyiben kivitelezhető, a módosítás összegét a tárgyidőszakra, valamint minden bemutatott korábbi időszakra vonatkozóan:

(i) a pénzügyi kimutatások valamennyi érintett sorára vonatkozóan;

továbbá

(ii) amennyiben az **IAS 33. Egy részvényre jutó eredmény** *standard vonatkozik az egységre, az egy részvényre jutó eredmény alap és higított értékére vonatkozóan;*

(g) amennyiben kivitelezhető, a legkorábbi bemutatott időszakot megelőző időszakokra eső módosítások összegét;

valamint

(h) amennyiben a 19(a) vagy (b) bekezdés által előírt visszamenőleges alkalmazás valamely korábbi időszakra vonatkozóan nem kivitelezhető, azon körülményeket, amelyek ehhez a helyzethez vezettek, valamint annak leírását, hogy a számviteli politika változása mikortól és hogyan került alkalmazásra.

A későbbi időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatásokban nem szükséges megismételni ezeket a közzétételeket.

29. *Amikor a számviteli politika önkéntes megváltoztatása hatással van a tárgyidőszakra vagy bármely korábbi időszakra, vagy hatással kellene rá lennie, de a módosítás összege nem határozható meg, vagy hatással lehet a jövőbeni időszakokra, az egységnek közzé kell tennie:*

(a) a számviteli politikában bekövetkezett változás jellegét;

(b) annak okait, hogy az új számviteli politika alkalmazása miért biztosít megbízhatóbb és relevánsabb információt;

(c) amennyiben kivitelezhető, a módosítás összegét a tárgyidőszakra, valamint minden bemutatott korábbi időszakra vonatkozóan:

(i) a pénzügyi kimutatások valamennyi érintett sorára vonatkozóan;

továbbá

(ii) amennyiben az **IAS 33. Egy részvényre jutó eredmény** *standard vonatkozik az egységre, az egy részvényre jutó eredmény alap és higított értékére vonatkozóan;*

(d) amennyiben kivitelezhető, a legkorábbi bemutatott időszakot megelőző időszakokra eső módosítások összegét;

valamint

(e) amennyiben a visszamenőleges alkalmazás valamely korábbi időszakra vonatkozóan nem kivitelezhető, azon körülményeket, amelyek ehhez a helyzethez vezettek, valamint annak leírását, hogy a számviteli politika változása mikortól és hogyan került alkalmazásra.

A későbbi időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatásokban nem szükséges megismételni ezeket a közzétételeket.

30. ***Azokban az esetekben, amikor az egység egy már kiadott, de még nem hatályos új standardot vagy értelmezést még nem alkalmaz, az egységnek közzé kell tennie:***

(a) ezt a tényt;

valamint

(b) az ismert vagy reálisan megbecsülhető azon információkat, amelyek relevánsak annak megbecsléséhez, hogy az új standard vagy értelmezés alkalmazása milyen hatással lesz az egység pénzügyi kimutatásaira a kezdeti alkalmazás időszakában.

31. A 30. bekezdés rendelkezéseinek betartásához az egységnek mérlegelnie kell az alábbiak közzétételét:

(a) az új standard vagy értelmezés címe;

(b) a számviteli politikában várható változás vagy változások jellege;

(c) az az időpont, amikortól az új standard vagy értelmezés alkalmazása követelmény;

(d) az az időpont, amikortól a standardot vagy értelmezést az egység tervezi alkalmazni;

valamint

(e) vagy:

(i) a standard vagy értelmezés bevezetése által az egység pénzügyi kimutatásaira gyakorolt hatás bemutatását;

vagy

(ii) ha a hatás nem ismert és reálisan nem felbecsülhető, egy erre vonatkozó kijelentést.

SZÁMVITELI BECSLÉSEK VÁLTOZÁSAI

32. Az üzleti tevékenységekben rejlő bizonytalanságok következtében a pénzügyi kimutatások számos tétele nem mérhető pontosan, hanem csak becsülhető. A becslés az utolsó rendelkezésre álló, megbízható adatok alapján hozott döntésekkel jár. Becslésre lehet szükség például az alábbiakra vonatkozóan:

(a) kétes kintlévőségek;

(b) készlet avulás;

(c) pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek valós értéke;

(d) az értékcsökkenthető eszközök hasznos élettartama vagy az általuk megtestesített jövőbeni gazdasági hasznok várható felhasználási ütemezése;

valamint

(e) garanciális kötelmek.

33. Az ésszerű becslések alkalmazása a pénzügyi kimutatások elkészítésének lényeges része, és nem csorbítja azok megbízhatóságát.

IAS 8

34. A becslést szükséges lehet felülvizsgálni, ha a becslés alapját képző körülményeket érintő változások következnek be, vagy ha ezt új információk, vagy több tapasztalat indokolják. Egy becslés felülvizsgálata természeténél fogva nem korábbi időszakokra vonatkozik, és nem minősül hibajavításnak.

35. Az alkalmazott értékelési alap számítási módszerének megváltoztatása a számviteli politikában bekövetkező változásnak minősül, nem pedig számviteli becslés változásnak. Azokban az esetekben, amikor nehézségekbe ütközik a számviteli politika változásának a számviteli becslések változásától történő elhatárolása, a változást a számviteli becslésben bekövetkező változásként kezelik.

36. ***A számviteli becslésekben bekövetkező változás hatását – a 37. bekezdésben meghatározott eset kivételével – a jövőre nézve, az alábbi időszakok nyereségében vagy veszteségében figyelembe véve kell elszámolni:***

(a) a változás időszakában, ha a változás csak az adott időszakot érinti;

vagy

(b) a változás időszakában és a jövőbeni időszakokban, ha a változás mindezeket érinti.

37. ***Amennyiben a számviteli becslés változása az eszközökre és kötelezettségekre vonatkozóan okoz változást, vagy a saját tőke valamely tételére vonatkozik, azt az érintett eszköz, kötelezettség, vagy saját tőke tétel könyv szerinti értékének módosításaként kell elszámolni a változás bekövetkezésének időszakában.***

38. A számviteli becslés változás hatásának jövőre néző megjelenítése azt jelenti, hogy a változást azon ügyletekre, más eseményekre és feltételekre alkalmazzák, amelyek a becslés változás időpontja után következnek be. Lehetséges, hogy a számviteli becslés változása csak a tárgyidőszaki nyereségre vagy veszteségre van hatással, vagy hatással lehet a tárgyidőszak és a jövőbeni időszakok nyereségére vagy veszteségére egyaránt. Például a kétes követelések becsült összegének megváltozása csak a tárgyidőszak nyereségét vagy veszteségét befolyásolja, és ezért azt a tárgyidőszakban kell elszámolni. Ugyanakkor az értékcsökkenthető eszközök becsült hasznos élettartama, vagy azok gazdasági haszna felhasználása várható ütemének megváltozása befolyásolja az értékcsökkenési leírást mind a tárgyidőszakban, mind az eszköz fennmaradó hasznos élettartama alatti egyes időszakok alatt. A tárgyidőszakot érintő változás hatása mindkét esetben a tárgyidőszakban kerül bevételként vagy ráfordításként megjelenítésre. A jövőbeni időszakokat érintő esetleges hatás a jövőbeni időszakok bevételében és ráfordításában kerül megjelenítésre.

Közzététel

39. ***Az egységnek a tárgyidőszakra kihatással lévő, vagy a jövőbeni időszakokra várhatóan kihatással lévő számviteli becslés változások jellegét és összegét közzé kell tennie, kivéve a jövőbeni időszakokra vonatkozó hatást abban az esetben, ha nem kivitelezhető azt előre megbecsülni.***

40. ***Amennyiben a jövőbeni időszakokra vonatkozó hatás összegét nem teszik közzé, mert annak megbecslése nem kivitelezhető, az egységnek közzé kell tennie ezt a tényt.***

HIBÁK

41. Hiba merülhet fel a pénzügyi kimutatások egyes elemeinek megjelenítése, értékelése, bemutatása vagy közzététele kapcsán. A pénzügyi kimutatások nem felelnek meg az IFRS-eknek, ha azok lényeges hibákat vagy nem lényeges, de az egység pénzügyi helyzetének, pénzügyi teljesítményének, vagy cash flow-inak egy meghatározott bemutatása miatt szándékosan okozott hibákat tartalmaznak. A tárgyidőszakban észrevett, a tárgyidőszakra vonatkozó esetleges hibákat a pénzügyi kimutatások közzétételre való jóváhagyását megelőzően javítják ki. Ugyanakkor vannak olyan esetek, amikor a lényeges hibákat csak valamely későbbi időszakban veszik észre, és ezeket a korábbi időszaki hibákat a későbbi időszakra készített pénzügyi kimutatásokban bemutatott összehasonlító adatokban javítják ki (ld. 42-47. bekezdések).

42. ***A 43. bekezdést is figyelembe véve az egységnek a lényeges korábbi időszaki hibákat visszamenőlegesen kell kijavítania az azok felfedezése utáni első, közzétételre jóváhagyott pénzügyi kimutatásokban:***

(a) azon bemutatott korábbi időszak(ok)ra vonatkozó összehasonlító adatok újra-megállapításával, amely(ek)ben a hiba felmerült;

vagy

(b) amennyiben a hiba a legkorábbi bemutatott időszak előtt következett be, a legkorábbi bemutatott időszakra vonatkozóan bemutatott eszközök, kötelezettségek és a saját tőke nyitóegyenlegeinek újra-megállapításával.

A visszamenőleges újra-megállapítás korlátai

43. ***A korábbi időszaki hibát visszamenőleges újra-megállapítással kell kijavítani, amikor kivitelezhetetlen meghatározni a hiba egyes időszakokra vonatkozó hatásait vagy halmozott hatását.***

44. ***Amennyiben a hibának az egy vagy több bemutatott korábbi időszak összehasonlító adataira vonatkozó időszak-specifikus hatásait kivitelezhetetlen meghatározni, akkor az egységnek az eszközök, kötelezettségek és saját tőke azon legkorábbi időszaki nyitóegyenlegeit kell újra megállapítania, amelyre a visszamenőleges újra-megállapítás kivitelezhető (ami lehet a tárgyidőszak is).***

45. ***Amikor a tárgyidőszak elején valamely hiba esetében kivitelezhetetlen az összes megelőző időszakra vonatkozó halmozott hatás meghatározása, az egységnek a hiba kijavítására az összehasonlító adatokat a legkorábbi kivitelezhető időponttól kezdődően a jövőre nézve kell újra megállapítania.***

46. Egy korábbi időszaki hiba kijavítása nem képezi részét azon időszak nyereségének vagy veszteségének, melyben a hiba feltárása történt. A korábbi időszakokra vonatkozó egyéb információkat, pl. a korábbi pénzügyi adatok összefoglalását is olyan mértékig módosítják visszamenőleg, amennyire az kivitelezhető.

47. Amikor kivitelezhetetlen a hiba (pl. egy számviteli eljárás alkalmazásában elkövetett hiba) összegét valamennyi korábbi időszakra vonatkozóan meghatározni, az egység a 45. bekezdés alapján az első kivitelezhető időponttól kezdődően, a jövőre nézve állapítja meg újra az összehasonlító adatokat. Ilyen esetben a halmozott átszámítás eszközöket, kötelezettségeket és saját tőkét e dátumot megelőzően érintő részét nem kell figyelembe venni. Az 50-53. bekezdések útmutatóul szolgálnak azon esetekre vonatkozóan, amikor nem lehetséges egy hibát egy vagy több korábbi időszakra vonatkozóan kijavítani.

48. A hibák kijavítása nem azonos a számviteli becslések változásával. A számviteli becslések jellegük alapján csak közelítő adatok, amelyek felülvizsgálatára szükség lehet, amint újabb információk válnak ismertté. Például egy függő tétel tisztázása eredményeként elszámolt nyereség vagy veszteség nem minősül hibajavításnak.

Korábbi időszaki hibák közzététele

49. ***A 42. bekezdés alkalmazásakor az egységnek közzé kell tennie:***

(a) a korábbi időszaki hiba jellegét;

(b) amennyiben kivitelezhető, valamennyi bemutatott korábbi időszakra vonatkozóan a helyesbítés összegét:

(i) a pénzügyi kimutatások valamennyi érintett sorára vonatkozóan;

továbbá

(ii) amennyiben az IAS 33. Egy részvényre jutó eredmény standard vonatkozik az egységre, az egy részvényre jutó eredmény alap és higított értékére vonatkozóan;

(c) a legkorábbi bemutatott időszak elejére vonatkozóan elvégzett helyesbítés összegét;

valamint

(d) amennyiben a visszamenőleges újra-megállapítás valamely korábbi időszakra vonatkozóan nem kivitelezhető, azon körülményeket, amelyek ehhez a helyzethez vezettek, valamint annak leírását, hogy a hiba miként és mely dátumtól kezdődően került kijavításra.

A későbbi időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatásokban nem szükséges megismételni ezeket a közzétételeket.

AMIKOR A VISSZAMENŐLEGES ALKALMAZÁS ÉS A VISSZAMENŐLEGES ÚJRA-MEGÁLLAPÍTÁS LEHETETLEN

50. Egyes esetekben nem lehetséges egy adott időszakra vonatkozóan módosítani az összehasonlító adatokat annak érdekében, hogy azokat a tárgyidőszakkal összehasonlíthatóvá tegyék. Például előfordulhat, hogy a korábbi időszak(ok)ban az adott információ nem olyan módon került összegyűjtésre, amely lehetővé tenné az új számviteli politika visszamenőleges alkalmazását (az 51-53. bekezdés céljaira beleértve annak korábbi időszakokra történő alkalmazását is), vagy a visszamenőleges újra-megállapítást egy korábbi időszaki hiba javítására, és lehetséges, hogy az információ újraelőállítása kivitelezhetetlen.

51. A számviteli politikának a pénzügyi kimutatások egyes ügyletek, más események vagy feltételek kapcsán megjelenített vagy közzétett tételeire való alkalmazásakor gyakran szükséges becslést alkalmazni. A becslés elkerülhetetlenül szubjektív, és becslések a mérlegfordulónap után is elkészíthetők. Olyan esetekben, amikor valamely számviteli politika visszamenőlegesen kerül alkalmazásra, vagy amikor egy visszamenőleges újra-megállapítást hajtanak végre egy korábbi időszaki hiba javítására, nehezebb lehet a becsléseket elkészíteni amiatt, hogy hosszabb idő telhetett el az érintett ügylet, más esemény vagy feltétel bekövetkezése óta. Ugyanakkor a korábbi időszakokra vonatkozó becslések célja ugyanaz marad, mint a tárgyidőszaki becsléseké, azaz, hogy a becslés az ügylet, más esemény vagy feltétel bekövetkezésekor fennálló körülményeket tükrözze.

52. Emiatt egy új számviteli politika visszamenőleges alkalmazása, vagy egy korábbi időszaki hiba visszamenőleges kijavítása szükségessé teszi, hogy megkülönböztessék az egyéb információktól azokat az információkat, amelyek:

(a) az abban (azokban) az időpont(ok)ban fennálló körülményeket igazolnak, amikor az ügylet, más esemény vagy feltétel bekövetkezett,

és

(b) amelyek rendelkezésre álltak volna abban az időpontban, amikor a kérdéses korábbi időszakra vonatkozó pénzügyi kimutatások közzétételét jóváhagyták.

Egyes becslési típusok esetében (pl. a valós értékre vonatkozó olyan becslés, amely nem a piacon megfigyelhető árakon vagy felhasznált értékeken alapul) nem kivitelezhető az ezen információ típusok elkülönítése. Azokban az esetekben, amikor a visszamenőleges alkalmazás, vagy visszamenőleges újra-megállapítás olyan jelentős becslést igényelne, amelyre vonatkozóan nem lehetséges e két típusú információt elkülöníteni, kivitelezhetetlen az új számviteli politika visszamenőleges alkalmazása vagy a korábbi időszaki hiba visszamenőleges javítása.

53. Egy új számviteli politika valamely korábbi időszakra történő visszamenőleges alkalmazásakor, vagy egy hiba visszamenőleges kijavításakor nem lehet a jelenlegi információkat felhasználni az arra vonatkozó feltételezések elkészítéséhez, hogy mi lett volna a vezetés szándéka egy korábbi időszakban, vagy annak megbecslésére, hogy egy korábbi időszakban milyen összeg került volna megjelenítésre, meghatározásra vagy közzétételre. Például, amikor az egység az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: Megjelenítés és értékelés* standard alapján korábban lejáratig tartandó befektetésként besorolt pénzügyi eszköz értékelésére vonatkozó korábbi időszaki hibát helyesbít, nem változtathatja meg erre a korábbi időszakra azok értékelésének alapját, ha a vezetés később úgy döntött, hogy nem tartja meg az eszközöket lejáratig. Ezen felül, ha az egység egy az IAS 19 *Munkavállalói juttatások* standard alapján a munkavállalók halmozódó betegszabadságára vonatkozó kötelezettségének kiszámításában elkövetett korábbi időszaki hibát javít, figyelmen kívül hagyja azt a következő időszakban bekövetkezett szokatlanul erős influenzajárványra vonatkozó információt, amely azután vált elérhetővé, hogy az előző időszaki pénzügyi kimutatások közzétételre jóváhagyásra kerültek. Az a tény, hogy a korábbi időszakokban bemutatott összehasonlító adatok módosításához gyakran jelentős becslések szükségesek, nem akadályozza meg az összehasonlító adatok megbízható módosítását vagy javítását.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

54. ***Az egységnek a jelen standardot a 2005. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha az egység egy 2005. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza a jelen standardot, közzé kell tennie ezt a tényt.***

EGYÉB KIADVÁNYOK VISSZAVONÁSA

55. A jelen standard hatályon kívül helyezi az IAS 8 *Az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika változásai* standardot.

56. A jelen standard hatályon kívül helyezi az alábbi értelmezéseket:

(a) SIC-2 *Következetesség – a hitelfelvételi költségek aktiválása*;

valamint

(b) SIC-18 *Következetesség – alternatív módszerek*.

IAS 8

FÜGGELÉK

Egyéb kiadványok módosításai

A jelen függelékben szereplő módosítások a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra alkalmazandók. Ha az egység egy korábbi időszakra alkalmazza a jelen standardot, ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

A1. Az IAS 7 *Cash Flow kimutatások* standard az alábbiak szerint módosul:

A rendkívüli tételekre vonatkozó 29. és 30. bekezdések törlésre kerülnek.

A2. Az IAS 12 *Nyereségadók* standardaz alábbiak szerint módosul:

A 62(b) bekezdés módosított szövege a következő:

(b) a felhalmozott eredmény nyitóegyenlegének módosítása a számviteli politika változásának visszamenőleges alkalmazása vagy valamely hiba kijavítása miatt (ld. IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák*).

A 80(h) bekezdés módosított szövege a következő:

(h) a számviteli politika változása, valamint egy hiba javítása miatt keletkezett adórafordítások (bevételek) összege, amelyeket az IAS 8 alapján amiatt a nyereségben vagy veszteségben szerepeltettek, mivel azokat nem lehetett visszamenőlegesen elszámolni.

A 81(b) és a 83. bekezdések törlésre kerültek.

A3. Az IAS 14 *Szegmensek szerinti jelentés* standardaz alábbiak szerint módosul:

A számviteli politika 8. bekezdésben megadott definíciója az alábbiak szerint módosul:

Számviteli politika az egység által a pénzügyi kimutatások elkészítésére és bemutatására alkalmazott sajátos elvek, alapelvek, konvenciók, szabályok és gyakorlat.

A 60. bekezdés módosított szövege a következő:

60. Az IAS 1 előírja, hogy amennyiben a bevétel és ráfordítás tételek lényegesek, azok jellegét és összegét elkülönülten kell közzétenni. Az IAS 1 számos példát ad, ideértve a készletek és az ingatlanok, gépek és berendezések leírásait, az átszervezésekre képzett céltartalékokat, az ingatlanok, gépek és berendezések és hosszú lejáratú befektetések elidegenítéseit, a megszűnő tevékenységeket, a perek rendezéseit, valamint a céltartalékok feloldását. Az 59. bekezdés nem szándékozik az ilyen tételek besorolását vagy az ilyen tételek értékelését megváltoztatni. Az ezen bekezdésben javasolt közzététel ugyanakkor az ilyen tételek jelentőségének közzétételi célból történő megállapításának szintjét az egység szintjéről a szegmens szintjére változtatja.

A 77. és 78. bekezdések módosított szövege a következő:

77. Az egység által alkalmazott számviteli politika megváltoztatásával az IAS 8 foglalkozik. Az IAS 8 előírja, hogy a számviteli politika csak akkor változtatható meg, ha azt valamely standard vagy értelmezés írja elő, vagy amennyiben a változás az egység pénzügyi kimutatásaiban az ügyleteknek, más eseményeknek és feltételeknek a megbízhatóbb és relevánsabb bemutatását eredményezi.

78. Az egység szintjén alkalmazott számviteli politika olyan változását, amely a szegmens információkat érinti, az IAS 8-cal összhangban kezelik. Kivéve, ha egy új standard vagy értelmezés ettől eltérően rendelkezik, az IAS 8 az alábbiakat írja elő:

(a) a számviteli politika változást visszamenőleges hatállyal kell alkalmazni, és a korábbi időszakokra vonatkozó információkat módosítani kell, kivéve, ha a változás halmozott hatásának, vagy az egyes időszakokra vonatkozó hatásainak megállapítása kivitelezhetetlen;

(b) ha a visszamenőleges alkalmazás nem minden bemutatott időszakra kivitelezhető, az új számviteli politikát a legkorábbi kivitelezhető időponttól kell visszamenőlegesen alkalmazni;

továbbá

(c) ha a tárgyidőszak elején nem lehetséges egy új számviteli politika halmozott hatásait meghatározni, az új politikát a legkorábbi kivitelezhető időponttól kezdődően a jövőre nézve kell alkalmazni.

A következő változások történtek a rendkívüli tételekre való hivatkozások eltávolításának érdekében:

(a) a 16. bekezdésben, a szegmens bevétel definíciójánál az (a) albekezdés törlésre került.

(b) a 16. bekezdésben, a szegmens ráfordítás definíciójánál az (a) albekezdés törlésre került.

A4. Az IAS 19 *Munkavállalói juttatások* standardaz alábbiak szerint módosul:

A 131. bekezdés módosított szövege a következő:

131. Bár a jelen standard nem határoz meg konkrét közzétételi kötelezettségeket az egyéb hosszú távú munkavállalói juttatásokra vonatkozóan, más standardok előírhatnak közzétételeket, például, amikor az ilyen juttatásból származó ráfordítás lényeges, és emiatt az az IAS 1 *Pénzügyi kimutatások prezentálása* standard alapján közzétételi kötelezettség alá esne. Amikor azt az IAS 24 *Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek* standard megköveteli, az egység közzéteszi a legfontosabb vezetők egyéb hosszú távú munkavállalói juttatásaira vonatkozó információkat.

A 142. bekezdés módosított szövege a következő:

142. Az IAS 1 előírásai alapján az egység közzéteszi egy ráfordítás jellegét és összegét, ha az lényeges. A végkielégítések eredményezhetnek olyan ráfordítást, amely ezen követelménynek történő megfelelés miatt közzétételi kötelezettség alá esik.

A 160. bekezdés módosított szövege a következő:

160. Az IAS 8 alkalmazandó azokra az esetekre, amikor az egység megváltoztatja számviteli politikáját annak érdekében, hogy az tükrözze a 159. és 159A. bekezdésekben meghatározott változásokat. Az ilyen változások visszamenőleges alkalmazásakor, ahogyan azt az IAS 8 megköveteli, az egység a változásokat úgy kezeli, mintha azokat a standard fennmaradó részének hatályba lépésével azonos időpontban már alkalmazta volna.

A5. Az IAS 20 *Állami támogatások elszámolása és az állami közreműködés közzététele* standard 20-22. bekezdései az alábbiak szerint módosulnak:

20. ***Az olyan állami támogatást, amely már felmerült ráfordítások vagy veszteségek kompenzálására, vagy az egységnek jövőbeli kapcsolódó további költség nélkül adott azonnali pénzügyi támogatásként jár, abban az időszakban kell bevételként elszámolni, amelyben lehívhatóvá válik.***

21. Bizonyos körülmények között egy állami támogatást azonnali pénzügyi segítségadás végett, nem pedig meghatározott ráfordítások felvállalására való ösztönzésként nyújtanak az egységnek. Az ilyen támogatások egyetlen egységre korlátozódhatnak, és lehet, hogy a kedvezményezettek nagyobb csoportja számára nem elérhetők. Ezek a körülmények indokolhatják, hogy a támogatást abban az időszakban számolják el bevételként, amelyben az egység jogosulttá válik rá, a közzététel pedig biztosítja, hogy annak kihatása világosan érthető legyen.

22. Egy egység állami támogatást a megelőző időszakban felmerült ráfordítások vagy veszteségek kompenzációjaként is kaphat. Az ilyen támogatás annak az időszaknak a bevételeként kerül megjelenítésre, amikor lehívhatóvá válik, a közzététel pedig biztosítja, hogy annak kihatása világosan érthető legyen.

A6. az IAS 22 *Üzleti kombinációk* standard 100. bekezdése törlésre kerül.

IAS 8

A7. Az IAS 23 *Hitelfelvételi költségek* standard 30. bekezdése a következőre módosul:

30. ***Amikor a jelen standard átvétele számviteli politika változáshoz vezet, akkor az egység számára javasolt, hogy pénzügyi kimutatásait az* IAS 8 Számviteli politika, számviteli becslések változásai és hibák *standard alapján módosítsa. Másik lehetőségként az egységeknek kizárólag azokat a standard hatálybalépését követően felmerült hitelfelvételi költségeket kell aktiválniuk, amelyek megfelelnek az aktiválás feltételeinek.***

A8. Az IAS 34 *Közbenső pénzügyi beszámoló* standard szövege az alábbiak szerint módosul.

A 17. bekezdés módosított szövege a következő:

17. A 16. bekezdés által megkövetelt közzétételek jellegére az alábbiak szolgálnak például. Egyes standardok és értelmezések útmutatást tartalmaznak számos ilyen tétel közzétételéhez:

(a) a készletek leértékelése a nettó realizálható értékre és az ilyen leértékelések visszaírása;

(b) az ingatlanok, gépek és berendezések, immateriális javak és más eszközök értékvesztés miatti veszteségeinek megjelenítése és az ilyen értékvesztés miatti veszteségek visszaírása;

(c) az átszervezés költségeire képzett céltartalékok feloldása;

(d) az ingatlanok, gépek és berendezések beszerzései, vagy elidegenítései;

(e) az ingatlanok, gépek és berendezések beszerzésére vonatkozó elkötelezettségek;

(f) a peres ügyek lezárásai;

(g) a korábbi időszaki hibák helyesbítése;

(h) [törölve];

(i) bármely olyan hitel nem teljesítés vagy a hitelszerződés olyan megszegése, amelyet a mérlegfordulónapig nem orvosoltak;

valamint

(j) a kapcsolt felekkel folytatott ügyletek.

A 24., 25. és 27. bekezdések módosított szövege a következő:

24. Az IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása*, valamint az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standardokmeghatározása szerint egy tétel akkor lényeges, ha annak kihagyása vagy téves bemutatása befolyással lehetne a pénzügyi kimutatások felhasználóinak gazdasági döntéseire. Az IAS 1 a lényeges tételek elkülönült kimutatását írja elő, beleértve (például) a megszűnő tevékenységeket, továbbá az IAS 8 előírja a számviteli becslések változásaira, a hibákra, valamint a számviteli politika megváltoztatására vonatkozó közzétételeket. A két standard nem nyújt számszerűsített útmutatást a lényegesség megítéléséhez.

25. Jóllehet a lényegesség mérlegelése minden esetben megítélést követel meg, ez a standard a megjelenítési és közzétételi döntést magára a közbenső időszak adataira alapozza a közbenső időszak számadatainak érthetősége érdekében. Ezért például a nem szokásos tételeket, a számviteli politika vagy a becslések változásait, és a hibákat a közbenső időszakra vonatkozó lényegességre alapozva kell megjeleníteni és közzétenni, hogy elkerüljék azokat a félrevezető következtetéseket, amelyek a közzététel elmulasztásából származhatnának. Az alapvető cél annak biztosítása, hogy a közbenső pénzügyi beszámoló minden olyan információt tartalmazzon, amely releváns az egység közbenső időszak alatt nyújtott pénzügyi helyzetének és teljesítményének megértéséhez.

27. Az IAS 8 megköveteli a számviteli becslésben bekövetkező olyan változás jellegének és összegének a közzétételét, amelynek lényeges hatása van a tárgyidőszakban, vagy amelynek várhatóan lényeges hatása lesz az ezt követő időszakokban. A jelen standard 16(d). pontja hasonló közzétételt követel meg a közbenső pénzügyi beszámolóban. Az erre vonatkozó példák közé tartoznak a készletek leértékelésével, az átszervezéssel, vagy az értékvesztés miatti veszteségekkel kapcsolatosan, a pénzügyi év egy korábbi közbenső időszakában bemutatott becslésben, az utolsó közbenső időszakban bekövetkezett változások. Az előző bekezdés által megkövetelt közzététel összhangban van az IAS 8 előírásával, és szándékoltan szűk hatókörű – csak a becslésben bekövetkezett változásokra vonatkozik. Az egységnek nem kell további közbenső időszakból származó pénzügyi információkat szerepeltetnie az éves pénzügyi kimutatásaiban.

A 43. és 44. bekezdések módosított szövege a következő:

43. ***A számviteli politika változásának – amelyre vonatkozóan átmeneti rendelkezést egy új standard vagy értelmezés nem határoz meg – úgy kell tükröződnie, hogy:***

(a) újra megállapítják az aktuális pénzügyi év korábbi közbenső időszakaira, valamint az azon korábbi pénzügyi évek összehasonlító közbenső időszakaira vonatkozó pénzügyi kimutatásokat, amelyeket az IAS 8-cal összhangban újra meg fognak állapítani az éves pénzügyi kimutatásokban,

vagy

(b) amikor a pénzügyi év elején valamely számviteli politika változás esetében kivitelezhetetlen az összes megelőző időszakra vonatkozó halmozott hatás meghatározása, akkor az aktuális pénzügyi év korábbi közbenső időszakaira, valamint a korábbi pénzügyi évek összehasonlító közbenső időszakaira vonatkozó pénzügyi kimutatásokat az új számviteli politika alkalmazásával a legkorábbi kivitelezhető időponttól kezdődően a jövőre nézve módosítják.

44. Az előző alapelv egyik célja annak biztosítása, hogy egy ügyletcsoportra ugyanaz a számviteli elv vonatkozzon a teljes pénzügyi év során. Az IAS 8 szerint a számviteli politika változást visszamenőleges alkalmazással mutatják be úgy, hogy az előző időszakok pénzügyi adatait újra megállapítják, amennyire az kivitelezhető. Amennyiben azonban az előző pénzügyi évekhez kapcsolódó módosítás halmozott összegének meghatározása kivitelezhetetlen, az IAS 8 szerint az új politikát a jövőre vonatkozóan, a legkorábbi lehetséges időponttól kezdődően kell alkalmazni. A 43. bekezdésben lévő alapelv hatása annak az előírása, hogy az aktuális pénzügyi éven belül a számviteli politikában bekövetkezett bármely változást visszamenőleg kell alkalmazni, vagy ha ez kivitelezhetetlen akkor, legkésőbb a pénzügyi év elejétől a jövőre nézve.

A9. Az IAS 35 IAS *Megszűnő tevékenységek* standard 41., 42. és 50. bekezdései törlésre kerülnek.

A10. Az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standardban a bevezető rész 13. bekezdése, továbbá a standard 120. és 121. bekezdései törlésre kerülnek.

A11. Az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standard 94. bekezdése törlésre kerül.

A12. Az IAS 38 *Immateriális javak* standard120. bekezdése törlésre kerül.

A13. A SIC-12 *Konszolidálás – Speciális célú szervezetek* értelmezésben a hatálybalépés napjára vonatkozó bekezdés az alábbiak szerint módosul:

Hatálybalépés napja: Ez az értelmezés az 1999. július 1-jén vagy az azt követően kezdődő éves pénzügyi időszakokra lép hatályba; a korábbi alkalmazás javasolt. A számviteli politika változásait az IAS 8 szerint kell elszámolni.

A14. A SIC-13 *Közös vezetésű vállalkozások – a tulajdonosok nem pénzbeli hozzájárulásai* értelmezésében a hatálybalépés napjára vonatkozó bekezdés az alábbiak szerint módosul:

Hatálybalépés napja: Ez az értelmezés a 1999. január 1-jén vagy az azt követően kezdődő éves pénzügyi időszakokra lép hatályba; a korábbi alkalmazás javasolt. A számviteli politika változásait az IAS 8 szerint kell elszámolni.

IAS 8

A15. A SIC-21 *Nyereségadók – Az átértékelt, nem értékcsökkenthető eszközök megtérülése* értelmezésben a hatálybalépés napjára vonatkozó bekezdés az alábbiak szerint módosul:

Hatálybalépés napja: A jelen konszenzus 2000. július 15-én lép hatályba. A számviteli politika változásait az IAS 8 szerint kell elszámolni.

A16. [A módosítás nem vonatkozik a standardok szövegére]

A17. A SIC-25 *Nyereségadók – az egységnek vagy tulajdonosainak adózási státuszában bekövetkező változások* értelmezésben a hatálybalépés napjára vonatkozó bekezdés az alábbiak szerint módosul:

Hatálybalépés napja: A jelen konszenzus 2000. július 15-én lép hatályba. A számviteli politika változásait az IAS 8 szerint kell elszámolni.

A18. A SIC-27 *A lízing jogi formáját magában foglaló tranzakciók tartalmának megítélése* értelmezésben a hatálybalépés napjára vonatkozó bekezdés az alábbiak szerint módosul:

Hatálybalépés napja: A jelen értelmezés 2001. december 31-én lép hatályba. A számviteli politika változásait az IAS 8 szerint kell elszámolni.

A19. A SIC-31 *Bevételek – Reklámszolgáltatást tartalmazó barter tranzakciók* értelmezésben a hatálybalépés napjára vonatkozó bekezdés az alábbiak szerint módosul:

Hatálybalépés napja: A jelen értelmezés 2001. december 31-én lép hatályba. A számviteli politika változásait az IAS 8 szerint kell elszámolni.

A20. Az IFRS 1 *A nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok első alkalmazása* standard A mellékletében a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok fogalmi meghatározása az alábbiak szerint módosul:

A Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok (IFRS-ek)

A Nemzetközi Számviteli Standard Testület (IASB) által elfogadott standardok és értelmezések. Azok tartalmazzák:

(a) a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokat;

(b) a Nemzetközi Számviteli Standardokat;

valamint

(c) a Nemzetközi Számviteli Beszámolási Értelmezési Bizottsága (IFRIC), vagy a korábbi Értelmezési Állandó Bizottság (*SIC*) által kiadott értelmezéseket.

A21. Az IFRS 1 *A nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok első alkalmazása* standard rubrikája az alábbiak szerint módosul:

Az IFRS 1 *A nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok első alkalmazása* nemzetközi pénzügyi beszámolási standard az 1-47. bekezdésekből, valamint A-C Függelékekből áll. Valamennyi bekezdés egyformán érvényes. A **vastag betűvel** szedett bekezdések a fő elveket mondják ki. Az A Függelékben meghatározott kifejezések a standardban való első megjelenésükkor *dőlt betűvel* vannak szedve. Más fogalmak meghatározásai a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok glosszáriumában találhatók meg. Az IFRS 1-et annak céljával és a következtetések alapjával, a *Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok Előszavával* és a *Pénzügyi kimutatások elkészítésére és bemutatására vonatkozó Keretelvekkel* összefüggésben kell értelmezni. Kifejezett útmutatás hiányában az IAS 8 *Számviteli politika, számviteli becslések változásai és hibák* standardszolgál alapul a számviteli politika kiválasztására és alkalmazására.

A22. A többi nemzetközi számviteli standard rubrikája az alábbi szövegre változik:

Az IAS X *Cím* standard a 1-000. bekezdésekből[, valamint A-C Függelékekből áll](*). Valamennyi bekezdés egyformán érvényes, de annak formátuma az IASB általi átvételkor megtartja a standard IASC formátumát. Az IAS X-t [annak céljával, a következtetések alapjával](**), a *Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok Előszavával* és a *Pénzügyi kimutatások elkészítésére és bemutatására vonatkozó Keretelvekkel* összhangban kell értelmezni. Kifejezett útmutatás hiányában az IAS 8 *Számviteli politika, számviteli becslések változásai és hibák* standardszolgál alapul a számviteli politika kiválasztásához és alkalmazásához.

(*) csak a standard részét képező függelékekhez használandó, amelyek.

(**) csak akkor alkalmazandó, amikor a standardban célmegjelölés, vagy hozzá tartozó Következtetések alapja rész szerepel.

A23. A 2003. decemberében hatályos Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokban, beleértve a Nemzetközi Számviteli Standardokat és Értelmezéseket is, az IAS 8 *Az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika változásai* standard hatályos verziójára vonatkozó hivatkozások az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standardra módosulnak.

IAS 10

IAS 10 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

A mérlegfordulónap utáni események

TARTALOM

	Bekezdés
Cél	1
Hatókör	2
Fogalmak	3–7
Megjelenítés és értékelés	8–13
A mérlegfordulónap utáni módosító események	8–9
A mérlegfordulónap utáni nem módosító események	10–11
Osztalék	12–13
A vállalkozás folytatása	14–16
Közzététel	17–22
A közzétételre történő engedélyezés napja	17–18
A mérleg fordulónapján fennálló körülményekről nyújtott információk aktualizálása	19–20
A mérlegfordulónap utáni nem módosító események	21–22
Hatálybalépés napja	23
Az (1999-ben módosított) IAS 10 visszavonása	24

A jelen módosított standard hatályon kívül helyezi az (1999-ben módosított) IAS 10 *A mérlegfordulónap utáni események* standardot, és a módosított standardot a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmazni. A korábbi alkalmazás javasolt.

CÉL

1. A jelen standard célja, hogy előírja:

   (a) hogy mikor kell egy egységnek pénzügyi kimutatásait a mérlegfordulónap utáni események miatt módosítania;

   és

   (b) azokat az információkat, amelyeket az egységnek közzé kell tennie a pénzügyi kimutatások közzétételre történő engedélyezésének időpontjáról, valamint a mérlegfordulónap utáni eseményekről.

   A standard azt is előírja, hogy egy egység nem készítheti a vállalkozás folytatása elve alapján pénzügyi kimutatásait, ha a mérlegfordulónap utáni események azt jelzik, hogy a vállalkozás folytatásának feltételezése nem megfelelő.

HATÓKÖR

2. ***A jelen standardot kell alkalmazni a mérlegfordulónap utáni események számvitelére és közzétételére.***

FOGALMAK

3. ***A következő kifejezések a jelen standardban a következőkben meghatározott értelemben használatosak:***

A mérlegfordulónap utáni események azok az akár kedvező, akár kedvezőtlen események, amelyek a mérlegfordulónap és a pénzügyi kimutatások közzétételre történő engedélyezésének időpontja között történnek. Kétféle eseményt lehet megkülönböztetni:

(a) azokat, amelyek a mérleg fordulónapján fennállt körülményeket igazolnak (mérlegfordulónap utáni módosító események);

és

(b) azokat, amelyek olyan körülményekre utalnak, amelyek a mérlegfordulónap után jöttek létre (mérlegfordulónap utáni nem módosító események).

4. A pénzügyi kimutatások közzétételre történő engedélyezése során alkalmazott eljárás a vezetési struktúrától, a törvényi előírásoktól, valamint a pénzügyi kimutatások elkészítésénél és véglegesítésénél alkalmazott eljárásoktól függően változik.

5. Egyes esetekben az egységnek akkor kell előterjesztenie pénzügyi kimutatásait a részvényesek által történő jóváhagyás céljából, miután a pénzügyi kimutatásokat már közzétették. Ilyen esetekben a pénzügyi kimutatások közzétételének engedélyezése az eredeti közzététel napján történik, nem pedig azon a napon, amikor a részvényesek jóváhagyták a pénzügyi kimutatásokat.

Példa:

Az egység vezetése a 20X1. december 31-re vonatkozó pénzügyi kimutatások tervezetét 20X2. február 28-án véglegesíti. 20X2. március 18-án, az igazgatóság felülvizsgálja a pénzügyi kimutatásokat és azokat közzétételre jóváhagyja. Az egység 20X2. március 19-én nyilvánosságra hozza a nyereségét, valamint egyes kiválasztott pénzügyi adatait. A pénzügyi kimutatások 20X2. április 1-jén válnak hozzáférhetővé a részvényesek és mások számára. A részvényesek a 20X2. május 15-én megtartott éves közgyűlésükön hagyják jóvá a pénzügyi kimutatásokat, majd a jóváhagyott pénzügyi kimutatásokat 20X2. május 17-én nyújtják be a szabályozó szervnek.

A pénzügyi kimutatások közzétételre történő jóváhagyása 20X2. március 18-án történik (a közzétételre való jóváhagyás napja).

6. Egyes esetekben az egység vezetése köteles a pénzügyi kimutatásokat (a kizárólag nem ügyvezetőkből álló) felügyelőbizottság elé terjeszteni jóváhagyás céljából. Ilyen esetekben a pénzügyi kimutatások közzétételének engedélyezése akkor történik, amikor a vezetés jóváhagyja a felügyelőbizottsághoz történő beterjesztést.

Példa:

20X2. március 18-án az egység vezetése jóváhagyja a pénzügyi kimutatások felügyelőbizottság elé terjesztését. A felügyelőbizottság kizárólag nem ügyvezető tagokból áll, és tagjai lehetnek a munkavállalók, valamint más külső érdekeltségek képviselői. A felügyelőbizottság 20X2. március 26-án jóváhagyja a pénzügyi kimutatásokat. A pénzügyi kimutatások 20X2. április 1-jén válnak hozzáférhetővé a részvényesek és mások számára. A részvényesek a 20X2. május 15-én megtartott éves közgyűlésükön hagyják jóvá a pénzügyi kimutatásokat, majd a pénzügyi kimutatásokat 20X2. május 17-én benyújtják a szabályozó szervnek.

A pénzügyi kimutatások közzétételre történő jóváhagyása 20X2. március 18-án történik (a felügyelőbizottságnak való beterjesztés vezetés általi jóváhagyásának napja).

7. A mérlegfordulónap utáni események közé tartozik a pénzügyi kimutatások közzétételre történő engedélyezésének napjáig bekövetkező minden esemény még akkor is, ha ezen események egy nyereség-bejelentés vagy egyéb kiválasztott pénzügyi információ nyilvánosságra hozatala után történnek meg.

MEGJELENÍTÉS ÉS ÉRTÉKELÉS

A mérlegfordulónap utáni módosító események

8. ***Az egységnek a pénzügyi kimutatásaiban elszámolt összegeket módosítania kell a mérlegfordulónap utáni módosító eseményeknek megfelelően.***

IAS 10

9. A következők példák a mérlegfordulónap utáni módosító eseményekre, amelyek alapján egy egységnek módosítania kell a pénzügyi kimutatásaiban megjelenített összegeket, vagy meg kell jelenítenie korábban meg nem jelenített tételeket:

(a) valamely bírósági eljárás mérlegfordulónap utáni lezárulása, amely megerősíti, hogy az egységnek meglévő kötelme volt a mérlegfordulónapon. Az egység az adott jogi eljárásra vonatkozóan korábban megképzett céltartalékot az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standard szerint módosítja, vagy új céltartalékot mutat ki. Az egység nem csupán egy függő kötelezettséget tesz közzé, mert lezárulás további bizonyítékot szolgáltat, amelyet az IAS 37 16. bekezdése alapján figyelembe kell venni.

(b) a mérlegfordulónap után kapott információ, amely jelzi, hogy egy eszköz értékvesztett volt a mérleg fordulónapján, vagy hogy egy korábban az adott eszközre elszámolt értékvesztés miatti veszteség összegét módosítani kell. Így például:

(i) egy vevőnek a mérlegfordulónap után bekövetkező csődje általában megerősíti, hogy egy vevői követelésen a mérleg fordulónapján egy veszteség már fennállt, és hogy az egységnek módosítania kell a vevő követelés könyv szerinti értékét;

és

(ii) a készletek mérlegfordulónapot követő eladása igazolhatja azoknak a mérleg fordulónapján érvényes nettó realizálható értékét;

(c) a mérlegfordulónap előtt vásárolt eszközök bekerülési értékének, vagy a mérlegfordulónap előtt értékesített eszközökből származó bevételnek a mérlegfordulónap után történő meghatározása.

(d) a nyereségrészesedések vagy prémiumok összegének a mérlegfordulónap után történő meghatározása, ha az egységnek a mérleg fordulónapján meglévő jogi vagy vélelmezett kötelme állt fenn ezen összegek kifizetésére az ezen időpont előtti események következményeként. (ld. IAS 19 *Munkavállalói juttatások*).

(e) olyan csalások vagy hibák felfedezése, amelyek azt jelzik, hogy a pénzügyi kimutatások helytelenek voltak.

A mérlegfordulónap utáni nem módosító események

10. **Az *egységnek a pénzügyi kimutatásaiban elszámolt összegeket nem kell módosítania a mérlegfordulónap utáni nem módosító eseményeknek megfelelően.***

11. A befektetések piaci értékének a mérlegfordulónap és a pénzügyi kimutatások közzétételre történő engedélyezésének időpontja közötti csökkenése példa a mérlegfordulónap utáni nem módosító eseményekre. A piaci érték csökkenése rendszerint nem vonatkozik a befektetéseknek a mérleg fordulónapján fennálló állapotára, hanem olyan körülményeket tükröz, amelyek később merültek fel. Ezért az egység nem módosítja pénzügyi kimutatásaiban a befektetések kimutatott összegét. Az egység hasonlóképpen nem módosítja a mérleg fordulónapján fennálló befektetésekkel kapcsolatban megadott információkat, bár a 21. bekezdés értelmében szükséges lehet kiegészítő információkat közzétennie.

Osztalék

12. ***Amennyiben az egység a mérlegfordulónap után állapít meg osztalékot a tőkeinstrumentumok (ahogy azt az* IAS 32 Pénzügyi instrumentumok:Közzététel és bemutatás *standard definiálja) tulajdonosai számára, az egység nem mutathatja ki ezen osztalékot kötelezettségként a mérleg fordulónapján.***

13. Ha az osztalékot a mérlegfordulónapot követően, de a pénzügyi kimutatások közzétételre történő engedélyezése előtt állapították meg (azaz az osztalék kifizetés megfelelően jóváhagyásra került, és afelett az egység már nem rendelkezik), az osztalékot nem mutatják ki kötelezettségként a mérlegfordulónapon, mivel az nem felel meg a meglévő kötelem IAS 37-ben meghatározott definíciójának. Az ilyen osztalékot a pénzügyi kimutatások megjegyzéseiben teszik közzé az IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása* standard alapján.

A VÁLLALKOZÁS FOLYTATÁSA

14. ***Egy egység nem készítheti el pénzügyi kimutatásait a vállalkozás folytatása elve alapján, ha a vezetés a mérlegfordulónap után úgy dönt, hogy fel kívánja számolni a vállalkozást, vagy meg kívánja szüntetni a kereskedelmi tevékenységet, vagy ha ennek megtételén kívül nincs más ésszerű lehetősége.***

15. A szokásos vállalkozási eredményben és a pénzügyi helyzetben a mérlegfordulónap után bekövetkező romlás jelezheti, hogy meg kell vizsgálni, hogy a vállalkozás folytatásának feltételezése még megfelelő-e. Ha a vállalkozás folytatásának feltételezése már nem megfelelő, ennek hatása annyira átfogó, hogy a jelen standard egy alapvető változást ír elő a számviteli elszámolás alapjában, nem pedig a számviteli elszámolás eredeti alapjának megfelelően megjelenített összegek módosítását.

16. Az IAS 1 közzétételi kötelezettséget ír elő, ha:

(a) a pénzügyi kimutatások nem a vállalkozás folytatásának feltételezése alapján készültek;

vagy

(b) a vezetésnek olyan eseményekkel vagy feltételekkel kapcsolatos lényeges bizonytalanságokról van tudomása, amelyek jelentős kétséget támasztanak az egységnek a vállalkozás folytatására vonatkozó képességével kapcsolatban. A közzétételt igénylő események vagy körülmények a mérlegfordulónap után is felmerülhetnek.

KÖZZÉTÉTEL

A közzétételre történő engedélyezés napja

17. ***Az egységnek közzé kell tennie azt a napot, amikor a pénzügyi kimutatások közzétételét engedélyezték, és azt, hogy ki volt az engedélyező. Ha az egység tulajdonosainak vagy más személyeknek jogukban áll a pénzügyi kimutatásokat a közzétételük után módosítani, az egységnek közzé kell tennie ezt a tényt.***

18. A felhasználók számára fontos, hogy ismerjék, hogy mikor engedélyezték a pénzügyi kimutatások közzétételét, mivel a pénzügyi kimutatások az ezen időpont utáni eseményeket nem tükrözik.

A mérleg fordulónapján fennálló körülményekről nyújtott információk aktualizálása

19. ***Ha egy egység a mérlegfordulónap után információkat szerez olyan körülményekről, amelyek a mérleg fordulónapján már fennálltak, az egységnek az új információ figyelembevételével aktualizálnia kell az e körülményekre vonatkozó közzétételeket.***

20. Néhány esetben az egységnek aktualizálnia kell a közzétételeket a pénzügyi kimutatásokban azért, hogy azok tükrözzék a mérlegfordulónap után kapott információkat még akkor is, ha az adott információ nem befolyásolja az egység által a pénzügyi kimutatásokban megjelenített összegeket. Példa a közzététel aktualizálásának szükségességére az, amikor a mérlegfordulónap után válik elérhetővé egy bizonyíték a mérleg fordulónapján már fennálló függő kötelezettségről. Azon túlmenően, hogy mérlegeli, hogy az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standard alapján kimutasson vagy módosítson-e egy céltartalékot ebben az esetben, az egység a bizonyítéknak megfelelően aktualizálja a függő kötelezettségre vonatkozó közzétételt.

A mérlegfordulónap utáni nem módosító események

21. ***Amennyiben a mérlegfordulónap utáni nem módosító események lényegesek, azok közzétételének elmulasztása befolyásolhatná a pénzügyi kimutatások felhasználóinak az adott pénzügyi kimutatások alapján meghozott gazdasági döntéseit. Ennek megfelelően az egységnek a mérlegfordulónap utáni nem módosító események minden jelentős csoportjára vonatkozóan közzé kell tennie a következőket:***

(a) az esemény jellege;

és

(b) az esemény pénzügyi hatásának becslése vagy kijelentés arról, hogy ez a becslés nem készíthető el.

22. Az alábbiakban példák találhatók az olyan mérlegfordulónap utáni nem módosító eseményekre, amelyek általában közzétételt eredményeznének:

(a) jelentősebb üzleti kombináció a mérlegfordulónap után (az IAS 22 *Üzleti kombinációk* standard bizonyos közzétételeket ír elő ezekre az esetekre) vagy egy jelentősebb leányvállalat elidegenítése;

(b) egy tevékenység megszüntetésére vonatkozó terv bejelentése, megszűnő tevékenységhez kapcsolódó eszközök elidegenítése vagy kötelezettségek rendezése, vagy ilyen eszközök eladására vagy ilyen kötelezettségek rendezésére vonatkozó kötelező érvényű megállapodások megkötése (ld. az IAS 35 *Megszűnő tevékenységek*);

(c) jelentősebb eszközvásárlások és elidegenítések, vagy jelentősebb eszközöknek az állam által történő kisajátítása;

(d) jelentősebb termelőüzem tűzvész által történő megsemmisülése a mérlegfordulónap után;

(e) jelentős szerkezetátalakítás bejelentése vagy végrehajtásának megkezdése (ld. IAS 37);

(f) jelentősebb törzsrészvény és potenciális törzsrészvény ügyletek a mérlegfordulónap után (az IAS 33 *Egy részvényre jutó eredmény* standard előírja, hogy az egység bemutassa az ilyen ügyleteket, kivéve, amikor ezek tőkésítésre irányuló kibocsátást, bónusz kibocsátást, részvény felosztást vagy fordított részvény felosztást foglalnak magukban, amelyek mindegyikét az IAS 33 alapján módosítani kell);

(g) az eszközök árában vagy az átváltási árfolyamokban bekövetkező, a szokásostól eltérően nagymértékű változások a mérlegfordulónap után;

(h) az adókulcsokban vagy az adótörvényekben a mérlegfordulónap után beiktatott vagy bejelentett változások, amelyek jelentős hatást gyakorolnak a tényleges és halasztott adókövetelésekre és –kötelezettségekre (ld. IAS 12. *Nyereségadók*);

(i) jelentős elkötelezettségek vagy függő kötelezettségek vállalása, például jelentős garanciák kibocsátásával;

és

(j) jelentősebb per indítása kizárólag olyan események következtében, amelyek a mérlegfordulónap után merültek fel.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

23. ***A jelen standard a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra alkalmazandó. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha az egység egy 2005. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza a jelen standardot, közzé kell tennie ezt a tényt.***

A (1999-BEN MÓDOSÍTOTT) IAS 10 VISSZAVONÁSA

24. A jelen standard hatályon kívül helyezi az (1999-ben módosított) IAS 10 *A mérlegfordulónap utáni események* standardot.

FÜGGELÉK

Egyéb kiadványok módosításai

A jelen függelékben szereplő módosítások a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra alkalmazandók. Ha az egység egy korábbi időszakra alkalmazza a jelen standardot, ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

A1. Az IAS 22 *Üzleti kombinációk* standard 97. bekezdése a következőre módosul:

97. A mérlegfordulónap után és egy egyesülő egység pénzügyi kimutatásai közzétételre való jóváhagyásának időpontját megelőzően végrehajtott üzleti kombinációkat közzé kell tenni amennyiben lényegesek, és a közzététel elmulasztása befolyásolná a felhasználóknak a pénzügyi kimutatások alapján meghozott gazdasági döntéseit (ld. IAS 10 *Mérlegfordulónap utáni események*).

A2. Az IAS 35 *Megszűnő tevékenységek* standard 32. bekezdése a következőre módosul:

32. Az előző bekezdésben említett eszköz-elidegenítések, kötelezettség-rendezések és kötelező érvényű adásvételi szerződések történhetnek a kezdeti közzétételi eseménnyel egyidejűleg, vagy abban az időszakban, melyben a kezdeti közzétételi esemény bekövetkezik, vagy egy későbbi időszakban. Az IAS 10 *A mérlegfordulónap utáni események* standardnak megfelelően, ha a megszűnő tevékenységhez tartozó eszközök közül egyeseket már ténylegesen eladtak, vagy ha azok egy vagy több olyan kötelező érvényű adásvételi szerződés tárgyát képezik, amelyeket a pénzügyi év vége után, de még a pénzügyi kimutatások közzétételének igazgatóság általi engedélyezését megelőzően kötöttek meg, akkor a pénzügyi kimutatások tartalmazzák a 31. bekezdésben előírt közzétételeket, ha a hatások lényegesek, és a közzététel elmulasztása befolyásolná a felhasználóknak a pénzügyi kimutatások alapján meghozott gazdasági döntéseit

A3. Az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standard bevezető részének 18. bekezdése, valamint a 75. bekezdés az alábbiak szerint módosul, valamint a 96. bekezdés törlésre kerül:

18. A standard a következőképpen határozza meg a függő kötelezettséget:

(a) …

75. A vezetés vagy az igazgatóság átszervezésre vonatkozó, a mérleg fordulónapját megelőző döntése csak akkor eredményez vélelmezett kötelmet a mérleg fordulónapján, ha az egység a mérleg fordulónapját megelőzően:

(a) megkezdte az átszervezési terv végrehajtását;

vagy

(b) kellőképpen részletezett módon ismertette az átszervezési terv főbb jellemzőit az érintettekkel ahhoz, hogy az jogos várakozást ébresszen az érintettekben arra, hogy az egység végre fogja hajtani az átszervezést.

Amennyiben az egység csak a mérlegfordulónapot követően kezdi meg az átszervezési terv végrehajtását, vagy jelenti be annak főbb jellemzőit az érintetteknek, az IAS 10 *A mérlegfordulónap utáni események* standard alapján közzétételi kötelezettsége áll fenn, amennyiben az átszervezés lényeges, és a közzététel elmulasztása befolyásolhatná a felhasználóknak a pénzügyi kimutatások alapján meghozott gazdasági döntéseit.

96. [Törölve]

A4. A 2003 decemberében hatályos Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokban, beleértve a Nemzetközi Számviteli Standardokat és az Értelmezéseket is, a hatályos IAS 10 *A mérlegfordulónap utáni események* standardra történő hivatkozások a módosított IAS 10 *A mérlegfordulónap utáni események* standardra módosulnak.

IAS 16

IAS 16 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Ingatlanok, gépek és berendezések

TARTALOM

	Bekezdés
Cél	1
Hatókör	2–5
Fogalmak	6
Megjelenítés	7–14
Kezdeti költségek	11
Későbbi költségek	12–14
Értékelés a megjelenítéskor	15–28
A bekerülési érték összetevői	16–22
A bekerülési érték meghatározása	23–28
Értékelés a megjelenítés után	29–66
A bekerülési érték modell	30
Az átértékelési modell	31–42
Értékcsökkenési leírás	43–62
Az értékcsökkenthető összeg és az értékcsökkentési időszak	50–59
Az értékcsökkentés módszere	60–62
Értékvesztés	63–64
Kompenzált értékvesztés	65–66
Kivezetés	67–72
Közzététel	73–79
Átmeneti rendelkezések	80
Hatálybalépés napja	81
Egyéb kiadványok visszavonása	82–83

A jelen módosított standard hatályon kívül helyezi az (1998-as) IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standardot, és a jelen módosított standardot a 2005. január 1-jén és azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmazni. A korábbi alkalmazás javasolt.

CÉL

1. A jelen standard célja az ingatlanok, gépek és berendezések számviteli kezelésének bemutatása, hogy a pénzügyi kimutatások felhasználói képet kapjanak az egység ingatlanokban, gépekben és berendezésekben lévő befektetéseiről, valamint ezen befektetések változásairól. Az ingatlanok, gépek és berendezések számviteli kezelése során elsődleges kérdései az eszközök megjelenítése, a könyv szerinti értékük meghatározása, valamint a velük kapcsolatban elszámolandó értékcsökkenési leírások és értékvesztés miatti veszteségek.

HATÓKÖR

2. ***A jelen standardot kell alkalmazni az ingatlanok, gépek és berendezések elszámolásakor, kivéve, ha egy másik standard ettől eltérő számviteli kezelést ír elő vagy enged meg.***

3. Ez a standard nem vonatkozik:

   (a) a mezőgazdasági tevékenységgel kapcsolatos biológiai eszközökre (ld. IAS 41 *Mezőgazdaság*);

   vagy

   (b) az ásványokhoz kapcsolódó jogokra és ásványi tartalékokra, pl. olaj, földgáz és hasonló, nem újraképződő erőforrásokra.

   Ugyanakkor a standardot alkalmazni kell az (a) és (b) pontokban leírt eszközök kifejlesztésére és fenntartására használt ingatlanokra, gépekre és berendezésekre.

4. Más standardok előírhatják az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele jelen standardban meghatározottól eltérő megjelenítését. Például az IAS 17 *Lízingek* standardazt írja elő az egység számára, hogy a lízingelt ingatlanok, gépek és berendezések valamely tételét a kockázatok és hasznok átszállása alapján jelenítse meg. Ugyanakkor ezekben az esetekben az ezen eszközök számviteli elszámolásának egyéb szempontjait – beleértve az értékcsökkenést is – a jelen standard határozza meg.

5. Az egységnek a jelen standardot kell alkalmaznia azokra az építés alatt álló ingatlanokra, amelyeket befektetési célú ingatlanként történő jövőbeni használatra építenek vagy fejlesztenek, de amelyek még nem felelnek meg az IAS 40 *Befektetési célú ingatlanok* standard „befektetési célú ingatlan" definíciójának. Amint befejeződött az ingatlan megépítése vagy fejlesztése, az ingatlan befektetési célú ingatlanná válik, és az egységnek az IAS 40-et kell alkalmaznia. Az IAS 40 vonatkozik a már meglévő befektetési célú ingatlanokra, amelyek folytatódó jövőbeni befektetési célú ingatlanként történő hasznosításra állnak átalakítás alatt. Amennyiben az egység a befektetési célú ingatlanra az IAS 40 alapján a bekerülési érték modellt alkalmazza, az egységnek a jelen standard szerinti bekerülési érték modellt kell alkalmaznia során is ezt köteles alkalmazni.

FOGALMAK

6. ***A következő kifejezések a jelen standardban a következőkben meghatározott értelemben használatosak:***

   A könyv szerinti érték az az összeg, amelyen egy eszközt – a kapcsolódó halmozott értékcsökkenés és a halmozott értékvesztés miatti veszteség levonása után – a mérlegben kimutatnak.

   A bekerülési érték egy eszköz megszerzéséért fizetett pénzeszköz vagy pénzeszköz-egyenértékes összege, vagy az eszköz megszerzéséért adott egyéb ellenérték valós értéke a megszerzés vagy a létrehozás időpontjában.

   Értékcsökkenthető összeg egy eszköz bekerülési értéke, vagy egyéb, a bekerülési értéket helyettesítő összeg, csökkentve az eszköz maradványértékével.

   Az értékcsökkenés egy eszköz értékcsökkenthető összegének szisztematikus elosztása az eszköz hasznos élettartamára.

   Az egységre jellemző érték az egység várakozásai szerint egy eszköz folyamatos használata, valamint annak hasznos élettartama végén történő elidegenítése során keletkező, vagy egy kötelezettség kiegyenlítésekor felmerülő cash flow-k jelenértéke.

   Valós érték az az összeg, amelyért jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkező felek között szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet keretében egy eszközt el lehet cserélni.

   Az értékvesztés miatti veszteség az az összeg, amennyivel az eszköz könyv szerinti értéke magasabb, mint annak megtérülő értéke.

IAS 16

Az ingatlanok, gépek és berendezések olyan tárgyi eszközök:

(a) amelyeket áruk vagy szolgáltatások előállításával vagy nyújtásával kapcsolatos felhasználásra, vagy másoknak történő bérbeadásra vagy igazgatási célokra tartanak;

és

(b) amelyek várhatóan egynél több időszak alatt kerülnek felhasználásra.

Megtérülő érték az eszköz nettó eladási ára és használati értéke közül a magasabbik.

Maradványérték az a becsült összeg, amelyet az egység jelenleg kapna az eszköz elidegenítésekor, csökkentve az elidegenítés becsült költségeivel, ha az eszköz életkora és állapota olyan lenne, mint ami annak hasznos élettartama végén várható.

A hasznos élettartam:

(a) az az időszak, amelyen keresztül egy adott eszköz az egység általi használatra várhatón rendelkezésre áll; vagy

(b) azon termékek vagy hasonló teljesítményegységek száma, amelyeket az eszköz révén az egység várhatóan kinyerhet.

MEGJELENÍTÉS

7. ***Az adott ingatlanok, gépek, és berendezések valamely tételét akkor és csak akkor lehet eszközként megjeleníteni, ha:***

(a) valószínű, hogy az eszköznek tulajdonítható jövőbeni gazdasági hasznok be fognak folyni az egységhez;

és

(b) annak bekerülési értéke megbízhatóan mérhető.

8. Az alkatrészek és szerviztevékenységhez használt berendezések rendszerint a készletek között kerülnek kimutatásra, és felhasználásukkor kerülnek a nyereségben vagy veszteségben elszámolásra. A jelentősebb alkatrészek és a készenléti berendezések azonban az ingatlanok, gépek és berendezések közé sorolandók, amennyiben az egység azokat várhatóan egynél több időszak során fogja használni. Hasonlóképpen, ha az alkatrészeket és szerviztevékenységhez használt berendezéseket csak az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tételével kapcsolatban lehet felhasználni, azokat az ingatlanokként, gépekként és berendezésekként számolják el.

9. A jelen standard nem írja elő a megjelenítésnél felhasználandó egységet, azaz hogy mi számít az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tételének. Ily módon megítélés kérdése, hogy az egység hogyan alkalmazza a kezdeti megjelenítési kritériumot saját körülményeire. Helyénvaló lehet az egyenként nem jelentős értékű tételeket (pl. öntőformák, szerszámok, prés-szerszámok) összevonni és a kritériumot az összevont értékre alkalmazni.

10. A fenti kezdeti megjelenítési alapelv alapján az egység az ingatlanokhoz, gépekhez és berendezésekhez kapcsolódó valamennyi költséget azok felmerülése időpontjában értékel. E költségek közé tartozik az ingatlanok, gépek és berendezések közé sorolt eszköz megszerzésének vagy előállításának költsége, valamint a későbbiekben felmerült, az eszköz kiegészítéséhez, valamely részének cseréjéhez, vagy az eszköz szervizeléséhez kapcsolódó költségek.

Kezdeti költségek

11. Egyes ingatlanok, gépek és berendezések beszerzése üzembiztonsági, vagy környezetvédelmi okokból is szükségessé válhat. Az ilyen ingatlanok, gépek és berendezések beszerzése, még ha közvetlenül nem is növeli a meglévő ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele jövőbeli gazdasági hasznait, szükséges lehet az egység számára ahhoz, hogy a többi eszközei jövőbeni gazdasági hasznait megszerezze. Az ilyen ingatlanok, gépek és berendezések azért felelnek meg az eszközként való megjeleníthetőség kritériumainak, mivel lehetővé teszik az egység számára, hogy a kapcsolódó eszközökből több jövőbeni gazdasági haszonra tegyen szert, mint ami az adott eszköz megszerzése nélkül lehetséges lett volna. Például előfordulhat, hogy egy vegyipari üzemben újfajta vegyi kezelési folyamatokat szükséges bevezetni a veszélyes vegyi anyagok gyártására és tárolására vonatkozó környezetvédelmi követelményeknek való megfelelés érdekében; a létesítmény kapcsolódó fejlesztései eszközként kerülnek kimutatásra, mivel nélkülük az egység nem tudná legyártani és értékesíteni a kérdéses vegyi anyagokat. Ugyanakkor az adott eszköz, valamint az ahhoz kapcsolódó eszközök könyv szerinti értékét az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standard alapján felül kell vizsgálni.

Későbbi költségek

12. A 7. bekezdésben meghatározott megjelenítési kritérium alapján az egység nem számolja el az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele könyv szerinti értéke részeként a folyamatos napi szervizelés költségeit. E költségeket a felmerülésük időpontjában a nyereségben vagy veszteségben számolják el. A napi szervizelés költségei elsődlegesen a munkaerő, és a fogyó eszközök költségeiből tevődnek össze, valamint tartalmazhatják a kisebb alkatrészek költségeit is. E ráfordítások célját gyakran az adott ingatlanok, gépek, és berendezések valamely tétele „javítása és karbantartása"-ként írják le.

13. Az ingatlanok, gépek és berendezések egyes részei rendszeres időközönként cserére szorulhatnak. Például egy kemence tűzálló falazását meghatározott üzemeltetési időszak után szükséges lehet felújítani, vagy a repülőgépek belső berendezéseit, például az üléseket és melegítőkonyhát, a repülőgép vázszerkezete élettartama során többször is szükségessé válhat kicserélni. Egyes ingatlanok, gépek és berendezések megszerzése azért is szükségessé válhat, hogy az alkatrészek kevésbé gyakori cseréjét biztosítsuk, pl. az épület belső falainak cseréje, vagy egyszeri csere elvégzése. A 7. bekezdésben meghatározott megjelenítési kritérium alapján az egység az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele könyv szerinti értékében jeleníti meg annak részei cseréjét a költség felmerülése időpontjában, amennyiben a megjelenítési kritériumok teljesülnek. A kicserélt alkatrészek könyv szerinti értékét kivezetik a jelen standard kivezetési rendelkezései alapján (ld. 67-72. bekezdések).

14. Előfordulhat, hogy az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele (pl. repülőgép) további működtetésének feltétele a rendszeres jelentős hiba ellenőrzések elvégzése, attól függetlenül, hogy alkatrész csere is történik-e. Az ilyen jelentős átvizsgálások lebonyolításakor annak költségeit alkatrészcsereként az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele könyv szerinti értéke részeként jelenítik meg, amennyiben a megjelenítési kritériumok teljesülnek. Az előző átvizsgálás költségeiből esetlegesen fennmaradó könyv szerinti értéket (mint a fizikai részektől elkülönült részt) kivezetik. Ez attól függetlenül így van, hogy az előző átvizsgálás költségeit az adott eszköz megszerzésére vagy előállítására vonatkozó ügyletben azonosították-e. Amennyiben szükséges, a jövőbeni hasonló átvizsgálások becsült költségei használhatók arra vonatkozó jelzésként, hogy mekkora volt a meglévő átvizsgálási komponens bekerülési értéke az eszköz megszerzése vagy előállítása időpontjában.

ÉRTÉKELÉS A MEGJELENÍTÉSKOR

15. ***Az eszközként való kimutatás feltételeinek megfelelő ingatlanok, gépek és berendezések valamely tételét bekerülési értéken kell megjeleníteni.***

A bekerülési érték összetevői

16. Egy ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele bekerülési értéke magában foglalja:

(a) annak vételárát, beleértve az import vámokat és vissza nem igényelhető forgalmi adókat, levonva a kapott árengedményeket (kedvezmény és rabatt)

(b) a vezetés által meghatározott módon történő üzemeléshez szükséges helyre való szállításhoz és az ehhez szükséges állapotba hozáshoz közvetlenül kapcsolódó költségek,

(c) az eszköz leszerelésének, elszállításának, és a helyszín helyreállításának előzetesen becsült költségeit, amelyre az egység kötelme az eszköz megszerzésekor, vagy annak meghatározott időn keresztül, készletek előállításától eltérő célra történő felhasználása miatt keletkezik.

IAS 16

17. Példák a közvetlenül kapcsolódó költségelemekre:

(a) az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele előállításához vagy megszerzése során közvetlenül felmerült munkavállalalói juttatások költsége (az IAS 19 *Munkavállalói juttatások* standardban foglalt meghatározás alapján);

(b) a helyszín előkészítésének költsége;

(c) előzetes helyreszállítási és mozgatási költségek;

(d) üzembe helyezés és összeszerelés költségei;

(e) az eszköz megfelelő működése tesztelésének költségei, levonva az adott helyre szállítás és állapotba hozás során az eszköz által előállított termékek eladásából származó nettó bevételt (pl. a tesztelés során előállított minták);

továbbá

(f) a szakértői díjak.

18. Az egység a meghatározott időszak alatt, az adott ingatlanok, gépek, és berendezések valamely tétele készletek gyártására vonatkozó felhasználása következtében felmerülő leszerelési, elszállítási és a helyszín helyreállítási költségeire az IAS 2 *Készletek* standardot alkalmazza. Az IAS 2 vagy az IAS 16 alapján elszámolt költségekre vonatkozó kötelmeket az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standard alapján jelenítik meg és értékelik.

19. Példák olyan költségekre, amelyek nem képezik részét az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele bekerülési értékének:

(a) egy új létesítmény megnyitásának költségei;

(b) új termék vagy szolgáltatás bevezetésének költségei (beleértve a reklám és promóciós tevékenység költségeit);

(c) egy új helyszínen vagy új vevőcsoporttal történő üzleti tevékenység költségei (beleértve a munkavállalók képzésének költségeit);

továbbá

(d) igazgatási és egyéb általános költségek.

20. könyv szerinti értékében történő elszámolása addig tart, amíg az olyan állapotba és helyre nem kerül, amely lehetővé teszi a vezetés által előírt módon történő működtetést. Ily módon, az eszköz használata során felmerült költségek már nem képezik részét a könyv szerinti értéknek. Az alább felsorolt költségek például nem képezik részét az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele könyv szerinti értékének:

(a) azok a költségek, amelyek akkor merülnek fel, amikor az eszköz már képes a vezetés által tervezett működésre, de még nincs használatba véve vagy nem teljes kapacitás mellett üzemel;

(b) a kezdeti működési veszteségek, pl. amelyek azalatt keletkeznek, hogy az eszköz általi termelésre vonatkozó kereslet kialakul;

valamint

(c) az egység tevékenységei egy részének vagy egészének áthelyezéséhez vagy átszervezéséhez kapcsolódó költségek.

21. Egyes tevékenységek kapcsolódhatnak az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele létrehozásához vagy továbbfejlesztéséhez, de nem szükségesek ahhoz, hogy a tétel a vezetés által tervezett működésre alkalmas helyre és állapotba kerüljön. Ilyen melléktevékenység történhet a létrehozási és fejlesztési tevékenységek előtt vagy alatt. Például az épület alatti telek autóparkolóként kerülhet felhasználásra az építés megkezdéséig. Mivel az ilyen melléktevékenységek nem ahhoz szükségesek, hogy az eszköz a vezetés által tervezett működésre alkalmas helyre és állapotba kerüljön, a melléktevékenységek bevételét és a kapcsolódó ráfordításokat azonnal a nyereségben vagy veszteségben számolják el, a megfelelő bevétel és költség besorolás szerint.

22. A saját kivitelezésű eszközök bekerülési értéke a beszerzett eszközökre vonatkozó elvekkel azonos elvek alapján kerül meghatározásra. Ha az egység szokásos üzleti tevékenység keretében történő értékesítésre hasonló eszközöket állít elő, akkor az eszközök bekerülési értéke rendszerint azonos az értékesítésre szánt eszközök előállítási költségével (ld. IAS 2). Az ilyen bekerülési érték meghatározásakor ezért minden, a belső megjelenítésből adódó nyereségelem kiszűrésre kerül. Hasonlóképpen a saját előállítású eszközök előállítása során az anyagok, a munkaerő vagy más erőforrások nem szokásos mértékű felmerülő veszteségei nem részei az eszközök bekerülési értékének. A kamatok saját előállítású ingatlanok, gépek és berendezések értékében történő megjelenítését az IAS 23 *Hitelfelvételi költségek* standard szabályozza.

A bekerülési érték meghatározása

23. Az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele bekerülési értéke az adott eszköz kezdeti megjelenítés időpontjában érvényes készpénzes árnak megfelelő ellenértéke. Ha a kifizetés a szokásos hitelezési feltételeknél hosszabb időszak alatt történik, a készpénzes árnak megfelelő ellenérték, valamint a teljes kifizetés közötti különbözetet kamatként számolják el a hitelezési időszakra elosztva, kivéve, amennyiben ezt a kamatot az IAS 23-ban megengedett alternatív eljárás alapján az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele könyv szerinti értéke részeként kerül kimutatásra.

24. Egyes ingatlanok, gépek és berendezések megszerzése nem monetáris eszközökért vagy más eszközökért cserében, vagy monetáris és nem monetáris eszközök kombinációjáért cserében történik. Az alábbi leírás egy nem monetáris eszköz másik nem monetáris eszközre történő cseréjére vonatkozik, de az az előző mondatban leírt valamennyi cserére alkalmazandó. Az ilyen ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele bekerülési értéke valós értéken kerül meghatározásra, kivéve ha (a) a csere ügyletnek nincs kereskedelmi tartalma, vagy (b) sem a kapott eszköz, sem pedig az átadott eszköz valós értéke nem megbízhatóan meghatározható. A megszerzett eszköz értékét akkor is ilyen módon kell meghatározni, ha az egység az átadott eszközt nem tudja azonnal kivezetni. Amennyiben a megszerzett eszközt nem valós értéken értékelik, annak bekerülési értéke a cserében átadott eszköz könyv szerinti értéke.

25. Az egységnek annak megítélésekor, hogy az adott csereügyletnek van-e kereskedelmi tartalma, azt kell mérlegelnie, hogy a jövőbeni cash flow-i az ügylet eredményeként várhatóan milyen mértékben változnak meg. A csereügyletnek akkor van kereskedelmi tartalma, ha:

(a) az adott eszközből származó cash flow-k felépítése (azaz kockázata, időzítése és összege) eltér az átadott eszköz cash flow-inak felépítésétől;

vagy

(b) az egység tevékenységei ügylettel érintett részének az egységre jellemző értéke a csere eredményeként megváltozik;

és

(c) az (a) és (b) alpontban leírt eltérés a kicserélt eszközök való értékéhez viszonyítva jelentős.

Annak megítéléséhez, hogy az adott csereügyletnek van-e kereskedelmi tartalma, az egység tevékenysége adott ügylet által érintett részének egységre jellemző értékének az adózott cash flow-k összegét kell tükröznie. Az elemzés eredménye anélkül is egyértelmű lehet, hogy az egységnek részletes számításokat kellene végeznie.

26. Ha nincs összehasonlítható piaci ügylet, az eszköz valós értékét akkor lehet megbízhatóan meghatározni, ha (a) az adott eszköz valós értékére vonatkozó ésszerű becslések tartományában nincsenek jelentős eltérések, vagy (b) ha a tartományon belüli különféle becslések valószínűségeit ésszerű módon meg lehet állapítani, és fel lehet használni a valós érték becsléséhez. Amennyiben az egység képes vagy a kapott vagy az átadott eszköz valós értékét megbízhatóan megállapítani, az átadott eszköz valós értékét használják fel a kapott eszköz bekerülési értékeként, kivéve, ha a kapott eszköz valós értéke egyértelműbben bizonyított.

27. A pénzügyi lízing alapján a lízingbevevő által birtokolt ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele bekerülési értékét az IAS 17 *Lízingek* standard alapján határozzák meg.

28. Az ingatlanok, gépek és berendezések egy tételének könyv szerinti értékét csökkenteni lehet az eszközökre vonatkozó állami támogatások összegével, az IAS 20 *Állami támogatások elszámolása és az állami közreműködés közzététele* standardban foglaltaknak megfelelően.

ÉRTÉKELÉS A MEGJELENÍTÉS UTÁN

29. ***Az egységnek számviteli politikájaként választania kell a 30. bekezdésben foglalt bekerülési érték modell, vagy a 31. bekezdésben bemutatott átértékelési modell alkalmazása között, és a választott politikát az ingatlanok, gépek és berendezések egy teljes csoportjára vonatkozóan egységesen kell alkalmaznia.***

A bekerülési érték modell

30. ***Az eszközként való megjelenítését követően az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tételét a bármely halmozott értékcsökkenéssel és bármely halmozott értékvesztés miatti veszteséggel csökkentett bekerülési értéken kell nyilvántartani.***

Az átértékelési modell

31. ***Az eszközként való megjelenítését követően az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tételét, amelynek valós értékét megbízhatóan meg lehet határozni, az átértékelés időpontjában érvényes valós értékkel egyenlő átértékelt értéken kell nyilvántartani, csökkentve bármely későbbi halmozott értékcsökkenéssel és bármely későbbi halmozott értékvesztés miatti veszteséggel. Az átértékeléseket olyan rendszerességgel kell elvégezni, hogy a mérlegfordulónapon az eszköz könyv szerinti értéke ne térjen el lényegesen annak valós értékétől.***

32. Az ingatlanok, gépek és berendezések valós értékének meghatározása általában piaci adatok alapján történik, szakképzett értékbecslők által lefolytatott értékelés alapján. Az ingatlanok, gépek és berendezések valós értéke rendszerint az adott eszközök értékbecsléssel megállapított piaci értéke.

33. Amennyiben az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele annyira speciális, hogy nem lehet összehasonlító piaci adatot beszerezni a valós érték megállapításához, és a tétel ritkán kerül értékesítésre, kivéve úgy, mint egy folyamatos üzletmenet része, az egység a valós értéket a bevétel, vagy értékcsökkentett pótlási érték módszerrel is megbecsülheti.

34. Az átértékelés gyakorisága az átértékelendő ingatlanok, gépek, és berendezések valamely tétele valós értékében bekövetkező változások függvénye. Ha az átértékelt eszköz valós értéke lényegesen eltér annak könyv szerinti értékétől, további átértékelésre van szükség. Az ingatlanok, gépek és berendezések egy tételenek valós értéke jelentős és volatilis változásokat mutathat, szükségessé téve az évenkénti átértékelést. Szükségtelen az ilyen gyakori átértékelés a csak kismértékben változó valós értékű ingatlanok, gépek és berendezések esetében. Ehelyett lehetséges, hogy az eszközt csak 3-5 évente szükséges átértékelni.

35. Amikor az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele átértékelésre kerül, az átértékelés időpontjában nyilvántartott halmozott értékcsökkenést az alábbi módok valamelyikén kell elszámolni:

(a) újra megállapításra kerül az eszköz bruttó könyv szerinti értéke változásával arányban úgy, hogy az átértékelést követően a könyv szerinti érték megegyezzen az átértékelt összeggel. Ezt a módszert gyakran használják akkor, ha az eszköz átértékelését értékcsökkentett pótlási költségéhez indexáltan végzik.

(b) kivezetésre kerül az eszköz bruttó könyv szerinti értékével szemben, és a nettó összeget helyesbítik az eszköz átértékelt összegére. E módszert gyakran alkalmazzák épületeknél.

A halmozott értékcsökkenés újbóli megállapításakor, vagy kivezetésekor adódó helyesbítés összege részét képezi a könyv szerinti érték növekedésének vagy csökkenésének, amely a 39. és 40. bekezdésben foglaltaknak megfelelően kerül megjelenítésre.

36. ***Az ingatlanok, gépek, és berendezések valamely tétele átértékelésekor át kell értékelni az ingatlanok, gépek és berendezések egész csoportját, amelyhez az adott eszköz tartozik.***

37. Az ingatlanok, gépek és berendezések egy adott csoportja a hasonló jellegű és az egység tevékenységeiben hasonló felhasználási célú eszközök csoportját jelenti. Példák az egyes csoportokra:

(a) telek;

(b) telek és épületek;

(c) gépek;

(d) hajók;

(e) repülőgépek;

(f) gépjárművek;

(g) bútorok és szerelvények;

és

(h) irodai berendezések.

38. Az ingatlanok, gépek és berendezések adott csoportjához tartozó tételeket egyidejűleg kell átértékelni, hogy elkerülhető legyen az eszközök szelektív átértékelése, és a pénzügyi kimutatásokban olyan összegek kimutatása, amelyekben különböző időpontokban megállapított bekerülési költségek és értékek keverednek. Az adott csoporthoz tartozó eszközöket azonban „gördülő" módszerrel is át lehet értékelni, feltéve, hogy az átértékelést rövid időn belül befejezik és feltéve, hogy az átértékelés naprakész állapotot tükröz.

39. ***Ha az átértékelés eredményeként az immateriális eszköz könyv szerinti értéke nő, az értéktöbbletet közvetlenül a saját tőke részeként kell kimutatni, átértékelési többletként. Ugyanakkor a növekedést a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni, amennyiben a felértékelés egy korábbi, a nyereségben vagy veszteségben elszámolt átértékelési csökkenést fordít vissza.***

40. ***Ha az átértékelés eredményeként az eszköz könyv szerinti értéke csökken, a csökkenést a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni. Ugyanakkor a csökkenést közvetlenül a saját tőkében átértékelési többletként szerepeltetett tétellel szemben kell elszámolni az adott eszközhöz tartozó átértékelési különbözet bármely követel egyenlege értékéig.***

41. Az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tételére vonatkozóan a saját tőkében elszámolt átértékelési többlet közvetlenül átvezethető a felhalmozott eredménybe, amikor az eszközt kivezetik. Ez megvalósulhat úgy, hogy az adott eszköz használatból történő kivonásakor, vagy elidegenítésekor a teljes többlet átvezetésre kerül. Egyes esetekben azonban a felértékelés összegének adott része az adott eszköz folyamatos használata közben is átvezetésre kerülhet. Ilyen esetben az átvezetett pozitív különbözet összege az átértékelt könyv szerinti értéken alapuló értékcsökkenés, valamint az eszköz eredeti bekerülési értékén alapuló értékcsökkenés közötti különbözet. Az átértékelési többletből a felhalmozott eredménybe történő átvezetés nem a nyereségen vagy veszteségen keresztül történik.

42. Az ingatlanok, gépek és berendezések átértékelése eredményeként a nyereségadó összegére gyakorolt esetleges hatások megjelenítésével és kimutatásával az IAS 12 *Nyereségadók* standard foglalkozik.

Értékcsökkenési leírás

43. ***Az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele minden olyan részét, amely jelentős értéket képvisel a tétel teljes bekerülési értékéhez képest, külön kell értékcsökkenteni.***

44. Az egység az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tételére vonatkozóan kezdetben megjelenített bekerülési értéket felosztja az eszköz jelentős részeire, és az egyes részeket külön értékcsökkenti. Például, repülőgépek esetében helyénvaló lehet a repülőgép vázát külön kezelni és értékcsökkenteni a motoroktól, függetlenül attól, hogy saját tulajdonban állnak vagy lízingeltek.

45. Esetenként az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele valamely jelentős részének hasznos élettartama és értékcsökkentési módszere megegyezik ugyanezen eszköz valamely más jelentős részénél használt hasznos élettartammal és értékcsökkentési módszerrel. Az ilyen részek csoportként kezelhetők az értékcsökkenés meghatározása során.

46. Amennyiben az egység az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele egyes részeit külön értékcsökkenti, a fennmaradó részt is külön kell értékcsökkentenie. A fennmaradó rész tartalmazza az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele egyenként nem jelentős részeit. Ha az egység várakozásai e részekre vonatkozóan eltérőek, közelítési technikák alkalmazása válhat szükségessé a fennmaradó részek olyan módon való értékcsökkentésének meghatározásához, amely megfelelően hűen tükrözi az e részek elhasználódását és/vagy hasznos élettartamát.

47. Az egység úgy is dönthet, hogy az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele azon részeit, amelyek nem képviselnek jelentős értéket az eszköz teljes bekerülési értékéhez képest, külön értékcsökkenti.

48. ***Az egyes időszakra vonatkozó értékcsökkenés összegét a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni, kivéve, ha az egy másik eszköz könyv szerinti értékének részét képezi.***

IAS 16

49. Az adott időszakra vonatkozó értékcsökkenés általában a nyereségben vagy veszteségben kerül megjelenítésre. Ugyanakkor egyes esetekben az eszközben foglalt jövőbeni gazdasági hasznokat egy más eszköz előállítása nyeli el. Ilyen esetben az értékcsökkenési leírás a másik eszköz bekerülési értékének részét képezi és annak könyv szerinti értékében foglaltatik benne. Például a gyártógépek és berendezések értékcsökkenése a készletek átalakítási költségeiben jelenik meg (ld. IAS 2 *Készletek*). Hasonlóképpen a fejlesztési célokra használt ingatlanok, gépek és berendezések értékcsökkenése részét képezheti egy olyan immateriális eszköz bekerülési értékének, amely az IAS 38 *Immateriális javak* standard alapján kerül kimutatásra.

Az értékcsökkenthető összeg és az értékcsökkentési időszak

50. ***Egy eszköz értékcsökkenthető összegét szisztematikus alapon kell felosztani a hasznos élettartam során.***

51. ***Az eszköz maradványértékét és hasznos élettartamát legalább évente, az üzleti év végén felül kell vizsgálni, és amennyiben a várakozások a korábbi becslésekhez képest változást mutatnak, a módosítást az* IAS 8 Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák *standard alapján a számviteli becslések változásaként kell elszámolni.***

52. Az értékcsökkenést akkor is el kell számolni, ha az eszköz valós értéke magasabb a könyv szerinti értéknél, feltéve, hogy a maradványérték nem magasabb a könyv szerinti értéknél. Az eszközön végzett javítás és karbantartás nem jelenti, hogy nem szükséges értékcsökkenteni.

53. Egy eszköz értékcsökkenthető összege az eszköz maradványértékének levonásával kerül meghatározásra. Az eszközök maradványértéke a gyakorlatban gyakran nem jelentős és ezért az értékcsökkenthető összeg számításában nem lényeges.

54. Az eszköz maradványértéke egyes egyesetekben elérheti, vagy meghaladhatja az eszköz könyv szerinti értékét. Ha ez az eset áll fenn, az eszközre alkalmazandó értékcsökkentés mértéke nulla mindaddig, amíg a maradványérték a későbbiekben nem csökken az eszköz könyv szerinti értéke alá.

55. Az eszköz értékcsökkentését annak használatbavételre való alkalmassá válásakor kell megkezdeni, azaz amikor az a vezetés által meghatározott módon történő üzemeltetéshez megfelelő helyen és állapotban van. Az eszköz értékcsökkentése az eszköz kivezetésekor fejeződik be. Ily módon az értékcsökkentés nem fejeződik be akkor, amikor az eszköz használaton kívülivé válik vagy az aktív használatból kivonásra kerül, de az elidegenítésig még az egység birtokában van, kivéve, ha annak teljes értékére értékcsökkenés került megjelenítésre. Ugyanakkor az értékcsökkentés egyes használat alapú módszerei szerint az értékcsökkenés lehet nulla, mialatt a termelés szünetel.

56. Az adott eszközben foglalt jövőbeni gazdasági hasznokat az egység elsődlegesen annak felhasználásával nyeri ki. Azonban más tényezők, mint például az eszköz használaton kívüli állapotban bekövetkező műszaki vagy kereskedelmi elavulása és elhasználódása, gyakran eredményezheti az eszköztől egyébként elvárható gazdasági hasznok csökkenését. Emiatt az alábbi tényezők mindegyikét figyelembe kell venni az eszköz hasznos élettartamának megállapításakor:

(a) az eszköz várható hasznosítása. A hasznosítást az eszköz várható kapacitása, vagy fizikai egységekben kifejezett kibocsátása figyelembe vételével kell felbecsülni.

(b) a várható fizikai elhasználódás, ami olyan üzemeltetési tényezőktől függ, mint a műszakok száma, az egységnél alkalmazott javítási és karbantartási program, valamint a használaton kívüli állapotban végzett kezelés és karbantartás.

(c) a gyártási folyamat változásaiból vagy fejlesztéséből, vagy az eszközzel előállítható termékek vagy szolgáltatások iránti piaci kereslet változásaiból adódó műszaki vagy kereskedelmi avulás.

és

(d) az eszköz használatára vonatkozó jogi vagy hasonló korlátozások, például a kapcsolódó lízingügyletek lejárati időpontja.

57. Az eszköz hasznos élettartama az egység által elvárt hasznosságában fejezhető ki. Az egység eszközgazdálkodási politikájába tartozhat az eszköz elidegenítése egy megadott időszak elteltével, vagy azután, hogy az eszközben megtestesülő gazdasági haszon egy bizonyos hányadát már megszerezték. Az eszköz hasznos élettartama ezért rövidebb lehet gazdasági élettartamánál. Az eszköz hasznos élettartamára vonatkozó becslést az egység saját döntése alapján végzi el, a hasonló eszközökre vonatkozó korábbi tapasztalatai alapján.

58. A telek és az épületek elkülöníthető eszközök és számviteli szempontból elkülönítetten kerülnek kezelésre még akkor is, ha beszerzésükre együttesen került sor. Néhány kivétellel, pl. a föld feltöltésre használt kőbányák és más területek, a telek hasznos élettartama korlátlan, s emiatt nem kerül értékcsökkentésre. Az épületek hasznos élettartama korlátozott, ezért ezek értékcsökkenthető eszközök. Azon telek értéknövekedése, amelyen az épület áll, nincs hatással az épület értékcsökkentésének alapján képező összeg meghatározására.

59. Olyan esetekben, amikor a telek bekerülési értéke a leszerelés, elszállítás és helyreállítás költségeit is tartalmazza, a telek értékének ezt a költségrészét értékcsökkenteni kell azon időszakon keresztül, melynek során az egység a költségek felmerülése révén haszonra tett szert. Egyes esetekben a telek hasznos élettartama is korlátozott. Ilyenkor olyan módszerrel kell értékcsökkenteni, ami megfelelően tükrözi a belőle szerzett hasznokat.

Az értékcsökkentés módszere

60. ***Az értékcsökkentési módszernek tükröznie kell, hogy az egység milyen ütemben tervezi felhasználni az eszköz jövőbeni gazdasági hasznait.***

61. ***Az adott eszközre alkalmazott értékcsökkentési módszert legalább évente, a pénzügyi év végén felül kell vizsgálni, és amennyiben az adott eszközből folyó jövőbeni gazdasági hasznok várható felhasználásában változás következett be, az alkalmazott módszert ennek megfelelően módosítani kell. E változás eredményét az IAS 8 szerint, a számviteli becslésekben bekövetkező változásként kell elszámolni.***

62. Az eszköz értékcsökkenthető összegének a hasznos élettartamra történő szisztematikus elosztására különböző értékcsökkenési módszerek alkalmazhatók. E módszerek között van a lineáris módszer, a fokozatosan csökkenő egyenleg módszere és a termelési egységek módszere. A lineáris értékcsökkentés az eszköz hasznos élettartama során állandó leírást eredményez, amennyiben a maradványérték nem változik. A csökkenő egyenleg módszer az eszköz hasznos élettartama során csökkenő mértékű értékcsökkenést eredményez. A termelési egység módszer a várható hasznosítás vagy termelés alapján meghatározott értékcsökkenést alkalmaz. Az egységnek azt a módszer kell választania, amely legjobban tükrözi az adott eszközből folyó jövőbeni gazdasági hasznok felhasználásának várható ütemezését. A választott módszert minden időszakra konzisztens módon kell alkalmazni, kivéve, ha a jövőbeni gazdasági hasznok tervezett felhasználásában változás áll be.

Értékvesztés

63. Az egységnek az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standard alapján kell meghatároznia, hogy az adott ingatlanok, gépek és berendezések valamely tételénél bekövetkezett-e értékvesztés. Az a standard bemutatja, hogyan kell az egységnek eszközei könyv szerinti értékét felülvizsgálnia, hogyan kell a megtérülő értéket meghatározni, és mikor kell értékvesztés miatti veszteséget elszámolni vagy visszaírni.

64. Az IAS 22 *Üzleti kombinációk* standard kifejti, hogy hogyan kell kezelni egy akvizíciónak minősülő üzleti kombinációt követően kezdődő első éves számviteli időszak vége előtt felmerülő értékvesztés miatti veszteséget.

Kompenzált értékvesztés

65. ***Amennyiben korábban értékvesztetté vált, elveszett vagy átengedett ingatlanokra, gépekre és berendezésekre vonatkozóan harmadik személy kompenzációt fizet, annak összegét az elismertté váláskor a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni.***

66. Az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tételére vonatkozó értékvesztések vagy veszteségek, valamint a kapcsolódó, harmadik személlyel szembeni kárigények, vagy kapott kártérítések, valamint a helyettesítő eszközök alkatrészek bármely későbbi beszerzése vagy előállítása mind külön gazdasági eseménynek minősülnek, és azokat elkülönülten számolják el az alábbiak szerint:

(a) az ingatlanok, gépek és berendezések értékvesztését az IAS 36 alapján számolják el;

(b) a használatból kivont vagy elidegenített ingatlanokat, gépeket és berendezéseket a jelen standard alapján vezetik ki;

(c) a korábban értékvesztetté vált, elveszett vagy átengedett ingatlanokra, gépekre és berendezésekre vonatkozóan harmadik személytől származó kártérítés akkor kerül a nyereségben vagy veszteségben elszámolásra, amikor az elismertté válik;

továbbá

(d) a helyettesítőként helyreállított, megvásárolt vagy előállított ingatlanok, gépek és berendezések bekerülési értékét a jelen standard alapján határozzák meg.

KIVEZETÉS

67. **Az *ingatlanok, gépek, és berendezések valamely tétele könyv szerinti értékét ki kell vezetni:***

(a) az eszköz elidegenítésekor;

vagy

(b) ha annak hasznosításából vagy elidegenítéséből nem várható jövőbeni gazdasági haszon.

68. **Az *ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele kivezetéséből származó nyereséget vagy veszteséget a kivezetéskor a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni (kivéve, ha az IAS 17 egy visszlízing esetén ettől eltérően rendelkezik). A nyereséget nem lehet árbevételként elszámolni.***

69. Az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele elidegenítése számos különböző módon megtörténhet (pl. értékesítés, pénzügyi lízingbe adás vagy adományozás). Az eszköz elidegenítési időpontjának meghatározásánál az egység az IAS 18 *Bevételek* standardban meghatározott, az áruk értékesítéséből származó bevétel megjelenítésére vonatkozó kritériumokat alkalmazza. Az IAS 17 szabályozza a visszlízing formájában megvalósuló elidegenítést.

70. Amennyiben a 7. bekezdésben meghatározott megjelenítési kritérium alapján az egység az adott ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele könyv szerinti értékébe az eszköz valamely részének cseréjéhez kapcsolódó költséget is beleszámította, a kicserélt rész könyv szerinti értékét ki kell vezetni, függetlenül attól, hogy az elkülönülten került-e korábban értékcsökkentésre vagy sem. Ha az egység nem tudja meghatározni a kicserélt rész könyv szerinti értékét, a pótlási értéket is felhasználhatja annak megítéléséhez, hogy az adott rész a beszerzés vagy előállítás időpontjában milyen értékkel bírt.

71. **Az *ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele kivezetéséből származó nyereséget vagy veszteséget az elidegenítésből befolyó nettó bevétel, ha van, valamint az eszköz könyv szerinti értéke közötti különbözetként kell meghatározni.***

72. Az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele elidegenítéséből származó elismert ellenértéket kezdetben valós értéken számolják el. Ha a fizetés halasztottan történik, a kapott ellenértéket kezdetben a készpénzes árnak megfelelő ellenértéken kell elszámolni. Az ellenérték nominális értéke és készpénz egyenértéke közötti eltérést kamat bevételként kell elszámolni az IAS 18-nak megfelelően, a követelésből származó tényleges hozamot tükrözve.

KÖZZÉTÉTEL

73. **A *pénzügyi kimutatásokban az ingatlanok, gépek és berendezések minden egyes csoportjára közzé kell tenni:***

(a) a bruttó könyv szerinti érték meghatározására felhasznált értékelési alapokat;

(b) az alkalmazott értékcsökkentési módszereket;

(c) a hasznos élettartamokat, vagy az alkalmazott értékcsökkenési kulcsokat;

(d) a bruttó könyv szerinti értéket és a halmozott értékcsökkenést (a halmozott értékvesztés miatti veszteségekkel összevonva) az időszak elején és végén;

valamint

(e) az időszak eleji és végi könyv szerinti érték levezetését bemutatva:

(i) a növekedéseket;

(ii) az elidegenítéseket;

(iii) az üzleti kombinációk keretében történt megszerzéseket;

(iv) a 31., 39. és 40. bekezdések alapján az átértékelésből származó növekedést vagy csökkenést, valamint az IAS 36 alapján az elszámolt értékvesztésből, vagy annak közvetlenül a saját tőkén belüli kivezetéséből származó növekedést vagy csökkenést;

(v) az IAS 36 alapján a nyereségben vagy veszteségben elszámolt értékvesztés miatti veszteségeket;

(vi) az IAS 36 alapján a nyereségben vagy veszteségben visszaírt értékvesztés miatti veszteségeket;

(vii) az értékcsökkenést;

(viii) a pénzügyi kimutatások prezentálási pénznemre történő átváltásából, és egy külföldi tevékenység prezentálási pénznemre történő átváltásából származó nettó átváltási különbözetet;

valamint

(ix) az egyéb változásokat.

74. ***A pénzügyi kimutatásokban közzé kell tenni továbbá:***

(a) azoknak az ingatlanoknak, gépeknek és berendezéseknek a létezését és könyv szerinti értékét, amelyek tulajdonjoga korlátozott, és a kötelezettségek biztosítékaként elzálogosított ingatlanok, gépek és berendezések könyv szerinti értékét;

(b) az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele könyv szerinti értékében, az eszköz létrehozása során elszámolt ráfordításokat;

(c) az ingatlanok, gépek és berendezések beszerzésére vonatkozó szerződéses elkötelezettségek összegét;

valamint

(d) amennyiben az magában az eredménykimutatásban nem került külön feltüntetésre, az értékvesztetté vált, elveszett vagy átengedett ingatlanokra, gépekre és berendezésekre vonatkozóan harmadik személyektől kapott kompenzáció összegét, amely a nyereségben vagy veszteségben került megjelenítésre.

75. Az értékcsökkenési módszer kiválasztása és az eszköz hasznos élettartamának becslése megítélés kérdése. Ennek megfelelően az alkalmazott módszerek és a becsült hasznos élettartamok vagy értékcsökkenési kulcsok közzététele a pénzügyi kimutatások felhasználói számára olyan információkat biztosít, melyek lehetővé teszik számukra, hogy megítéljék az egység vezetése által választott politikát, és lehetővé teszik a más egységekkel való összehasonlításokat. Hasonló okokból szükséges közzétenni:

(a) az adott időszak alatti értékcsökkenést, akár a nyereségben vagy veszteségben, akár más eszközök bekerülési értékeként került megjelenítésre;

továbbá

(b) a halmozott értékcsökkenést az időszak végén.

76. Az IAS 8-nak megfelelően, az egységnek a számviteli becslésében bekövetkezett azon változás jellegét és hatását közzé kell tennie, amely a beszámolási időszakra hatással volt, vagy a későbbi időszakokra vonatkozóan várhatóan hatással lesz. Az ingatlanok, gépek és berendezésekre vonatkozóan ilyen közzétételi kötelezettség lehet pl. az alábbi becslésekben bekövetkező változás esete:

(a) maradványértékek;

(b) az ingatlanok, gépek és berendezések leszerelésének és elszállításának, és a telephely helyreállításának becsült költségei;

(c) hasznos élettartamok;

és

(d) értékcsökkentési módszerek.

77. ***Ha az ingatlanok, gépek és berendezések átértékelt értéken vannak kimutatva, a következőket kell közzétenni:***

(a) az átértékelés tényleges időpontját;

(b) azt, hogy bevontak-e független értékelőt;

(c) azt a módszert és azokat a jelentős feltételezéseket, amelyek alapján meghatározták a valós értéket; és

(d) azt, hogy az eszközök valós értékének meghatározásánál milyen mértékben támaszkodtak közvetlenül az aktív piacon megfigyelhető árakra vagy független felek közötti közelmúltbeli ügyletekre, vagy hogy milyen más értékelési technikák kerültek felhasználásra;

(e) az ingatlanok, gépek és berendezések minden egyes átértékelt csoportjára vonatkozóan azon könyv szerinti értéket, amely a bekerülési érték modell alkalmazása mellett került volna kimutatásra;

valamint

(f) az átértékelési többletet, feltüntetve az időszaki mozgásokat és az egyenlegnek a részvényesek közötti szétosztására vonatkozó bármilyen korlátozást.

78. Az egységnek a 73. bekezdés (e) pontja (iv)-(vi) alpontjaiban előírt információkon túlmenően az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standardban foglaltak értelmében kell közzétennie az értékvesztett ingatlanokra, gépekre és berendezésekre vonatkozó információkat.

79. A pénzügyi kimutatások felhasználói számára az alábbi információk szintén relevánsak lehetnek:

(a) az átmenetileg használaton kívüli ingatlanok, gépek és berendezések könyv szerinti értéke;

(b) a már teljesen leírt, de még használatban lévő ingatlanok, gépek és berendezések bruttó könyv szerinti értéke;

(c) az aktív használatból kivont és az elidegenítésre tartott ingatlanok, gépek és berendezések könyv szerinti értéke;

és

(d) a bekerülési érték módszer alkalmazása esetén az ingatlanok, gépek és berendezések valós értékét, ha az lényegesen eltér a könyv szerinti értéktől.

Ezért az egységek számára javasolt a fenti összegek közzététele.

ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK

80. ***Az eszközcsere útján megszerzett ingatlanok, gépek és berendezések kezdeti értékelésére vonatkozó 24–26. bekezdésekben foglalt előírásokat a jövőre nézve, csak jövőbeli ügyletekre kell alkalmazni.***

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

81. ***Az egységnek a jelen standardot a 2005. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha az egység egy 2005. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza a jelen standardot, közzé kell tennie ezt a tényt.***

EGYÉB KIADVÁNYOK VISSZAVONÁSA

82. A jelen standard hatályon kívül helyezi az (1998-ban módosított) IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standardot.

83. A jelen standard hatályon kívül helyezi az alábbi értelmezéseket:

(a) SIC-6 *A meglévő szoftver módosításának költségei;*

(b) SIC-14 *Ingatlanok, gépek és berendezések – tételek értékvesztésének vagy hiányának kompenzálása;*

továbbá

(c) SIC-23 *Ingatlanok, gépek és berendezések – alapvető karbantartás vagy nagyjavítás költségei.*

FÜGGELÉK

Egyéb kiadványok módosításai

A jelen függelékben szereplő módosítások a 2005. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra alkalmazandók. Ha az egység egy korábbi időszakra alkalmazza a jelen standardot, ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

A1. Az IFRS 1 *A nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok első alkalmazása* standard, valamint annak kapcsolódó dokumentumai az alábbiak szerint változnak:

Az IFRS 24. bekezdésének módosított szövege a következő:

24. Ha egy leányvállalat az anyavállalatánál később válik első alkalmazóvá, a leányvállalatnak a saját pénzügyi kimutatásaiban az eszközeit és kötelezettségeit – vagylagosan – a következők szerint kell értékelnie:

…

(b) a jelen IFRS további részeiben előírt könyv szerinti értékeken, a leányvállalat IFRS-ekre való áttérése időpontját figyelembe véve. Ezek a könyv szerinti értékek eltérhetnek azoktól, amelyeket az (a) pont említett, ha:

…

(ii) a leányvállalat pénzügyi kimutatásaiban alkalmazott számviteli politikák eltérnek a konszolidált pénzügyi kimutatásokban alkalmazottaktól. Például a leányvállalat alkalmazhatja az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standardban bemutatott bekerülési értékmodellt, míg a csoport az átértékelési modellt alkalmazza.

A2. Az IAS 14 *Szegmensek szerinti jelentés* standard 21. bekezdése a következőre módosul:

21. A szegmens eszközeinek és kötelezettségeinek értékelése tartalmazza a felvásárlásként elszámolt üzleti kombináció során megszerzett egység azonosítható szegmens eszközeinek és kötelezettségeinek bekerüléskori könyv szerinti értékeinek korrekcióját még akkor is, ha ezek a korrekciók kizárólag a konszolidált pénzügyi kimutatások elkészítése céljából történnek, és nem rögzítik azokat sem az anyavállalat, sem a leányvállalat külön pénzügyi kimutatásaiban. Hasonlóképpen, ha az ingatlanokat, gépeket és berendezéseket az akvizíciót követően átértékelték az IAS 16 átértékelési modelljével összhangban, a szegmens eszközeinek értéke ezeket az átértékeléseket tükrözi.

A3. [A módosítás nem vonatkozik a standardok szövegére]

A4. Az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standard az alábbiak szerint módosul:

A standard 4., 9., 37., 38., 41., 42., 59., 96. és 106. bekezdései az alábbiak szerint módosulnak:

4. A jelen standard vonatkozik a más Nemzetközi Számviteli Standardok, pl. az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standard megengedett alternatív eljárása alapján átértékelt értéken (valós értéken) nyilvántartott eszközökre. Annak elbírálása viszont, hogy egy átértékelt eszköz értékvesztett-e, attól függ, milyen alapon került megállapításra a valós érték:

…

9. ***Annak felmérésénél, hogy van-e bármilyen jelzés arra, hogy egy eszköz értékvesztett lehet, az egységnek legalább a következő jelzéseket kell figyelembe vennie:***

…

Belső információ-források

…

IAS 16

(f) az egységre nézve kedvezőtlen hatású jelentős változások következtek be az időszak folyamán, vagy fognak bekövetkezni a közeljövőben, az eszköz használatának vagy várható használatának mértékében és módjában. E változások magukban foglalják az eszköz használaton kívül helyezését, olyan terveket, amelyek annak a tevékenységnek a megszüntetésére vagy árszervezésére irányulnak, amelynek körében az eszköz működik, vagy arra, hogy az eszközt a korábban várt időpont előtt elidegenítik;

és

…

37. ***Az eszközre vonatkozó jövőbeni cash flow-kat annak jelenlegi állapota alapján kell megbecsülni. A jövőbeni cash flow-k becslései nem tartalmazhatnak olyan jövőbeni pénzbevételeket vagy pénzkiadásokat, amelyeknek felmerülése az alábbi okokból várható:***

…

(b) az eszköz kiegészítésének, valamely része kicserélésének, vagy az eszköz szervizelésének jövőbeni költségei.

38. Mivel az eszközre vonatkozó jövőbeni cash flow-kat annak jelenlegi állapotában becsülik fel, a használati érték nem tükrözi:

…

(b) az eszköz kiegészítésének, valamely része kicserélésének, vagy az eszköz szervizelésének jövőbeni költségeit, vagy az ilyen jövőbeni költségből folyó jövőbeni hasznokat.

41. A jövőbeni cash flow becslések csak akkor tartalmazzák az eszköz kiegészítésének, valamely része kicserélésének, vagy az eszköz szervizelésének jövőbeni költségeiből befolyó becsült jövőbeni cash flow-kat, amikor e költségek felmerültek (ld. A melléklet, 6. példa).

42. A jövőbeni cash flow-kra vonatkozó becslések magukban foglalják az eszköz napi szervizeléséhez szükséges jövőbeni költségeket.

59. ***Az értékvesztés miatti veszteséget a nyereségben vagy veszteségben ráfordításként azonnal el kell számolni, kivéve, ha az eszközt átértékelt értéken tartják nyilván valamely egyéb standard (pl. IAS 16* Ingatlanok, gépek és berendezések *standard átértékelési modellje) előírásai szerint. Egy átértékelt eszköz bármely értékvesztés miatti veszteségét az átértékelés csökkenéseként kell kezelni a másik standard előírásai szerint.***

96. ***Annak felmérésénél, hogy van-e bármilyen jelzés arra, hogy a korábbi években egy eszközre elszámolt értékvesztés miatti veszteség már nem áll fenn vagy csökkent, az egységnek legalább a következő jelzéseket kell figyelembe vennie:***

…

Belső információ-források

(d) az egységre nézve kedvező hatású jelentős változások következtek be az időszak folyamán, vagy fognak bekövetkezni a közeljövőben, az eszköz használatának vagy várható használatának mértékében és módjában. Ilyen változás lehet az eszköz kiegészítésének, valamely része kicserélésének, vagy az eszköz szervizelésének költsége, vagy azon tevékenység megszüntetésére vagy átszervezésére való elkötelezettség, amelyben az eszköz működik;

továbbá

…

104. ***Az eszköz értékvesztés miatti veszteségének visszaírását a nyereségben vagy veszteségben azonnal el kell számolni bevételként, kivéve, ha az eszközt egy másik standardnak megfelelően (pl. IAS 16* Ingatlanok, gépek és berendezések *standard átértékelési modellje) átértékelt értéken tartják nyilván. Egy átértékelt eszköz bármely értékvesztés miatti veszteségének visszaírását az átértékelés növekedéseként kell kezelni a másik standard előírásai szerint.***

A5. Az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standardban a 14(a) bekezdéshez tartozó lábjegyzet törlésre kerül.

A6. Az IAS 38 *Immateriális javak* standard az alábbiak szerint módosul:

Bevezetés

A 7. bekezdés törlésre kerül.

Standard

A 7. bekezdésbe a következő új definíció kerül be:

Az egységre jellemző érték az egység várakozásai szerint egy eszköz folyamatos használata, valamint annak hasznos élettartama végén történő elidegenítése során keletkező, vagy egy kötelezettség kiegyenlítésekor felmerülő cash flow-k jelenértéke.

A 7. bekezdésben a következő meghatározások módosulnak:

Értékcsökkenthető összeg egy eszköz bekerülési értéke, vagy egyéb, a bekerülési értéket helyettesítő összeg, csökkentve az eszköz maradványértékével.

A bekerülési érték egy eszköz megszerzéséért fizetett pénzeszköz vagy pénzeszköz-egyenértékes összege, vagy az eszköz megszerzéséért adott egyéb ellenérték valós értéke a megszerzés vagy a létrehozás időpontjában.

Az immateriális eszköz maradványértéke az a becsült összeg, amelyet az egység jelenleg kapna az eszköz elidegenítésekor, csökkentve az elidegenítés becsült költségeivel, ha az eszköz életkora és állapota olyan lenne, mint ami annak hasznos élettartama végén várható.

A hasznos élettartam:

(a) az az időszak, amelyen keresztül egy adott eszköz az egység általi használatra várhatón rendelkezésre áll; vagy

(b) azon termékek vagy hasonló teljesítményegységek száma, amelyeket az eszköz révén az egység várhatóan kinyerhet.

A 18. bekezdés, valamint az azt megelőző bekezdéscím az alábbiak szerint módosul:

Megjelenítés és értékelés

18. Egy tétel immateriális eszközként történő megjelenítéséhez az egységnek bizonyítania kell, hogy a tétel megfelel:

(a) az immateriális eszköz definíciójának (ld. 7-17. bekezdések);

és

(b) a jelen standardban meghatározott megjelenítési kritériumoknak (ld. 19-55. bekezdések).

Ez az eset áll fenn az immateriális eszköz megszerzéséhez vagy előállításához kapcsolódóan előzetesen felmerült költségeknél, valamint az immateriális eszköz későbbi kiegészítéséhez, valamely részének cseréjéhez, vagy szervizeléséhez kapcsolódóan felmerült költségeknél.

IAS 16

Bekerült egy új 18A bekezdés:

18A. Az immateriális javak jellegéből adódóan számos esetben nem lehet az adott eszközt kiegészíteni, vagy valamely részét kicserélni. Ennek megfelelően a legtöbb utólagosan felmerülő ráfordítás valószínűleg a meglévő immateriális eszköz által megtestesített várható jövőbeni gazdasági hasznokat tartja fenn, és nem felel meg az immateriális eszköz definíciójának, valamint a jelen standardban meghatározott megjelenítési kritériumoknak. Továbbá gyakran nehéz a későbbi ráfordítást egy egyedi immateriális eszközhöz, nem pedig az egység egészéhez hozzárendelni. Ezért az utólagos ráfordítások – a megszerzett immateriális eszköz kezdeti megjelenítését követően felmerülő, vagy a saját előállítású immateriális eszköz befejezését követő ráfordítások – csak ritkán kerülnek az eszköz könyv szerinti értékében megjelenítésre. Az 51. bekezdéssel összhangban a márkanevekkel, újságcímekkel, kiadványcímekkel, vevőlistákkal és más tartalmilag hasonló tételekkel kapcsolatban felmerült későbbi ráfordítást (függetlenül attól, hogy azok külső forrásból beszerzettek vagy saját állításúak) mindig a nyereségben vagy veszteségben számolják el azok felmerülésekor, a saját előállítású goodwill megjelenítésének elkerülésére.

A 24. bekezdés módosított szövege a következő:

24. Az immateriális eszköz bekerülési értéke tartalmazza:

(a) annak vételárát, beleértve az import vámokat és vissza nem igényelhető forgalmi adókat, levonva a kapott árengedményeket (kedvezmény és rabatt);

valamint

(b) az eszköz rendeltetésszerű használatra való előkészítéséhez közvetlenül hozzárendelhető költségeket.

A következő új 24A-24D bekezdések kerülnek beillesztésre:

24A. Példák a közvetlenül kapcsolódó költségekre:

(a) az eszköz működőképes állapotba hozásából közvetlenül származó munkavállalói juttatások költségei (ahogy azokat az IAS 19 *Munkavállalói juttatások* standard meghatározza);

továbbá

(b) a szakértői díjak.

24B. Példák olyan költségekre, amelyek nem képezik az immateriális eszköz bekerülési értékének részét:

(a) új termék vagy szolgáltatás bevezetésének költségei (beleértve a reklám és promóciós tevékenység költségeit);

(b) egy új helyszínen vagy új vevőcsoporttal történő üzleti tevékenység költségei (beleértve a munkavállalók képzésének költségeit);

továbbá

(c) igazgatási és egyéb általános költségek.

24C. Az egyes költségeknek az immateriális eszköz könyv szerinti értékében történő elszámolása addig tart, amíg az olyan állapotba nem kerül, amely lehetővé teszi a vezetés által előírt módon történő működtetést. Ily módon az eszköz használata során felmerült költségek már nem képezik részét a nyilvántartási értéknek. Például az alábbi költségek nem képezik részét az immateriális eszköz könyv szerinti értékének:

(a) azok a költségek, amelyek akkor merülnek fel, amikor az eszköz már képes a vezetés által tervezett működésre, de még nincs használatba véve;

valamint

(b) a kezdeti működési veszteségek, pl. amelyek azalatt keletkeznek, hogy az eszköz általi termelésre vonatkozó kereslet kialakul.

24D. Egyes tevékenységek kapcsolódhatnak az immateriális eszköz kifejlesztéséhez, de nem szükségesek ahhoz, hogy az eszköz a vezetés által tervezett működésre alkalmas állapotba kerüljön. Ilyen melléktevékenység történhet a fejlesztési tevékenységek előtt vagy alatt. Mivel az ilyen melléktevékenységek nem ahhoz szükségesek, hogy az eszköz a vezetés által meghatározott módon történő működéshez megfelelő állapotba kerüljön, a melléktevékenységek bevételét és a kapcsolódó ráfordításokat azonnal a nyereségben vagy veszteségben számolják el, a megfelelő bevétel és költség besorolás szerint.

A 34. bekezdés módosított szövege a következő:

34. Egyes immateriális javak megszerzése nem monetáris eszközökért vagy más eszközökért cserében, vagy monetáris és nem monetáris eszközök kombinációjáért cserében történhet. Az alábbi leírás egy nem monetáris eszköz másik nem monetáris eszközre történő cseréjére vonatkozik, de az előző mondatban leírt valamennyi cserére alkalmazandó. Az ilyen immateriális eszköz bekerülési értéke valós értéken kerül meghatározásra, kivéve ha (a) a csere ügyletnek nincs kereskedelmi tartalma, vagy (b) sem a kapott eszköz, sem pedig az átadott eszköz valós értéke nem megbízhatóan meghatározható. A megszerzett eszköz értékét akkor is ilyen módon kell meghatározni, ha az egység az átadott eszközt nem tudja azonnal kivezetni. Amennyiben a megszerzett eszközt nem valós értéken értékelik, annak bekerülési értéke a cserében átadott eszköz könyv szerinti értéke.

A következő új 34A és 34B bekezdések kerülnek a szövegbe:

34A. Az egységnek annak megítélésekor, hogy az adott csereügyletnek van-e kereskedelmi tartalma, azt kell mérlegelnie, hogy a jövőbeni cash flow-i az ügylet eredményeként várhatóan milyen mértékben változnak meg. A csereügyletnek akkor van kereskedelmi tartalma, ha:

(a) az adott eszközből származó cash flow-k felépítése (azaz kockázata, időzítése és összege) eltér az átadott eszköz cash flow-inak felépítésétől;

vagy

(b) az egység tevékenységei ügylettel érintett részének az egységre jellemző értéke a csere eredményeként megváltozik;

és

(c) az (a) és (b) alpontban leírt eltérés a kicserélt eszközök való értékéhez viszonyítva jelentős.

Annak megítéléséhez, hogy az adott csereügyletnek van-e kereskedelmi tartalma, az egység tevékenysége adott ügylet által érintett részének egységre jellemző értékének az adózott cash flow-k összegét kell tükröznie. Az elemzés eredménye anélkül is egyértelmű lehet, hogy az egységnek részletes számításokat kellene végeznie.

34B. A 19(b) bekezdés szerint az immateriális eszközként való megjelenítés egyik feltétele az, hogy az adott eszköz bekerülési értéke megbízhatóan meghatározható legyen. Ha nincs összehasonlítható piaci ügylet, az eszköz valós értékét akkor lehet megbízhatóan meghatározni, ha (a) az adott eszköz valós értékére vonatkozó ésszerű becslések tartományában nincsenek jelentős eltérések, vagy (b) ha a tartományon belüli különféle becslések valószínűségeit ésszerű módon meg lehet állapítani, és fel lehet használni a valós érték becsléséhez. Amennyiben az egység képes vagy a kapott, vagy az átadott eszköz valós értékét megbízhatóan megállapítani, az átadott eszköz valós értékét használják fel bekerülési értékként, kivéve, ha a kapott eszköz valós értéke egyértelműbben bizonyított.

A 35. bekezdés törlésre kerül.

IAS 16

Az 54. bekezdés módosított szövege a következő:

54. A saját előállítású immateriális eszköz bekerülési értéke magában foglalja az eszköz vezetés által meghatározott módon történő felhasználását lehetővé tevő, az eszköz létrehozásához, elkészítéséhez és előkészítéséhez közvetlenül kapcsolódó költségeket. Példák a közvetlenül kapcsolódó költségekre:

(a) az immateriális eszköz előállítása közben felhasznált vagy elhasznált anyagok és szolgáltatások költségei;

(b) az immateriális eszköz előállításához kapcsolódó munkavállalói juttatások költségei (ahogy azt az IAS 19 *Munkavállalói juttatások* standard meghatározza);

és

(c) egy törvényes jog bejegyzésének díja;

valamint

(d) az immateriális eszköz előállításához felhasznált szabadalmak és engedélyek amortizációja.

Az IAS 23 *Hitelfelvételi költségek* standard határozza meg a kamatok saját előállítású immateriális eszköz bekerülési értékének részeként történő megjelenítésének kritériumait.

A 60-62. bekezdések előtti cím törlésre került.

A 60. és 61. bekezdések törlésre kerültek.

A 62. bekezdés törlésre került, és tartalma a 18A bekezdés alá került.

A 63. bekezdést megelőző cím módosított szövege a következő:

A megjelenítést követő értékelés

A 76. és 77. bekezdések módosított szövege a következő:

76. ***Ha az átértékelés eredményeként az immateriális eszköz könyv szerinti értéke nő, az értéktöbbletet közvetlenül a saját tőke részeként kell kimutatni, átértékelési többletként. Ugyanakkor, a növekedést a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni, amennyiben a felértékelés egy korábbi, a nyereségben vagy veszteségben elszámolt átértékelési csökkenést fordít vissza.***

77. ***Ha az átértékelés eredményeként az immateriális eszköz könyv szerinti értéke csökken, a csökkenést a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni. Ugyanakkor a csökkenést közvetlenül a saját tőkében átértékelési többletként szerepeltetett tétellel szemben kell elszámolni az adott eszközhöz tartozó átértékelési különbözet bármely követel egyenlege értékéig.***

A 79. és 80. bekezdések módosított szövege a következő:

79. ***Az immateriális eszköz értékcsökkenthető értéket szisztematikus alapon kell felosztani a hasznos élettartam során. Van egy megcáfolható feltételezés, hogy az immateriális eszköz hasznos élettartama nem haladhatja meg a húsz évet, attól az időponttól számítva, amikor az eszköz a használatbavételre alkalmassá vált. Az amortizációnak akkor kell megkezdődnie, amikor az eszköz a használatbavételre alkalmassá válik. Az amortizációt az eszköz kivezetéskor kell megszüntetni.***

80. Az amortizációt megjelenítése független attól, hogy volt-e növekedés például az eszköz valós értékében vagy megtérülő értékében. Egy immateriális eszköz hasznos élettartamának megállapításakor számos tényezőt figyelembe kell venni, ezen belül:

(a) az eszköznek az egység által történő tervezett felhasználását, és azt, hogy az eszközt egy másik vezetés hatékonyan tudná-e kezelni;

(b) az eszközre vonatkozó jellemző termék-életciklust, és a hasonló módon használt hasonló eszközök hasznos élettartamára vonatkozóan rendelkezésre álló nyilvános információt;

(c) a műszaki, technológiai, kereskedelmi vagy más típusú avulást;

(d) annak az iparágnak a stabilitását, amelyben az eszköz működik, és az eszközből származó termékre vagy szolgáltatásra vonatkozó piaci kereslet változásait;

(e) a meglévő vagy potenciális versenytársak várható lépéseit;

(f) az eszközből származó jövőbeni gazdasági hasznok megszerzéséhez szükséges fenntartási ráfordítások szintjét, és az egység képességét és szándékait e szint elérésére;

(g) az eszköz feletti ellenőrzés időtartamát, és az eszköz felhasználására vonatkozó jogi vagy hasonló korlátozásokat, mint például a kapcsolódó lízing szerződések lejárati idejét;

és

(h) azt, hogy az eszköz hasznos élettartama függ-e az egység egyéb eszközeinek hasznos élettartamától.

A 88. és 90. bekezdések módosított szövege a következő:

88. ***Az alkalmazott amortizációs módszernek tükröznie kell azt az ütemezést, ahogyan az egység az eszköz jövőbeni gazdasági hasznait várhatóan megszerzi. Amennyiben ez az ütem megbízhatóan nem határozható meg, a lineáris módszert kell alkalmazni. Az egyes időszakokra meghatározott amortizáció összegét a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni, kivéve, ha egy másik standard megengedi vagy előírja annak aktiválását más eszköz könyv szerinti értékében.***

89. Számos különböző amortizációs módszer alkalmazható egy eszköz értékcsökkenthető összegének az eszköz hasznos élettartama alatti szisztematikus alapon történő felosztására. E módszerek között van a lineáris módszer, a fokozatosan csökkenő egyenleg módszere és a termelési egységek módszere. Az alkalmazott módszert az adott eszközben megtestesülő jövőbeni gazdasági hasznok felhasználásának várható ütemezése alapján kell kiválasztani, és azt valamennyi időszakra vonatkozóan konzisztens módon kell alkalmazni, kivéve, ha a jövőbeni gazdasági hasznok hasznosításának várható ütemezésében változás áll be. Csak ritkán – vagy sohasem – lesz meggyőző bizonyíték az immateriális javak esetében egy olyan amortizációs módszer alátámasztására, amely alacsonyabb összegű halmozott amortizációt eredményezne, mint a lineáris módszer.

90. Az amortizáció általában az eredménykimutatásban kerül megjelenítésre. Ugyanakkor azonban, egyes esetekben az eszközben foglalt jövőbeni gazdasági hasznokat egy másik eszköz előállítása nyeli el. Ilyen esetben az amortizáció összege a másik eszköz bekerülési értékének a részét képezi és annak könyv szerinti értékében foglaltatik benne. Például az olyan immateriális javak amortizációját, amelyek egy gyártási folyamat során kerülnek felhasználásra, a készletek könyv szerinti értéke tartalmazza (ld. IAS 2 *Készletek*).

A 93. bekezdés módosított szövege a következő:

93. Az eszköz maradványértékére vonatkozó becslés egy olyan hasonló eszköz a becslés időpontjában érvényes árak alapján történő elidegenítése során megtérülő összegen alapul, amely elérte hasznos élettartama végét, és olyan feltételek között került működtetésre, amelyek hasonlóak ahhoz, amelyben az adott eszköz felhasználásra kerül. A maradványértéket legalább évente, a pénzügyi év végén felül kell vizsgálni. Az eszköz maradványértékében bekövetkező változást az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standard alapján a számviteli becslésekben bekövetkező változásként kell elszámolni.

Bekerült egy új 93A bekezdés:

93A. Az immateriális eszköz maradványértéke egyes esetekben elérheti, vagy meghaladhatja az eszköz könyv szerinti értékét. Ha ez az eset áll fenn, az eszközre alkalmazandó amortizáció mértéke nulla addig, amíg a maradványérték a későbbiekben le nem csökken az eszköz könyv szerinti értéke alá.

IAS 16

A 94. és 95. bekezdések módosított szövege a következő:

94. **Az *amortizációs időszakot és az amortizációs módszert legalább évente egyszer, az üzleti év végén felül kell vizsgálni. Ha az eszköz várható hasznos élettartama eltér a korábbi becslésektől, az amortizációs időszakot ennek megfelelően módosítani kell. Amennyiben jelentős módosulás történt az eszközből származó gazdasági hasznok várható ütemében, az amortizációs módszert a változást tükrözően meg kell változtatni. E módosítás eredményét az IAS 8 szerint, a számviteli becslésekben bekövetkező változásként kell elszámolni.***

95. **Az *immateriális eszköz élettartama alatt nyilvánvalóvá válhat, hogy a hasznos élettartamára vonatkozó becslés nem megfelelő. Az értékvesztés miatti veszteség megjelenítése is jelezheti, hogy az amortizációs időszakot módosítani kell.***

A 103. és 104. bekezdések módosított szövege a következő:

103. **Az *immateriális jószágot ki kell vezetni:***

(a) az eszköz elidegenítésekor;

vagy

(b) ha hasznosításából vagy elidegenítéséből nem várható jövőbeni gazdasági haszon.

104. **Az *immateriális eszköz kivezetéséből származó nyereséget vagy veszteséget az elidegenítésből befolyó nettó bevétel, ha van, valamint az eszköz könyv szerinti értéke közötti különbözetként kell meghatározni. Azt a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni az eszköz kivezetésekor (kivéve, ha az IAS 17* Lízingek *standard a visszlízingre vonatkozóan eltérően írja elő). A nyereséget nem lehet árbevételként elszámolni.***

A következő új 104A-104C bekezdések kerülnek beillesztésre:

104A. Az immateriális eszköz elidegenítése számos különböző módon megtörténhet (pl. értékesítés, pénzügyi lízingbe adás vagy adományozás). Az eszköz elidegenítési időpontjának meghatározásánál az egységnek az IAS 18 *Bevételek* standardban meghatározott, az áruk értékesítéséből származó bevétel megjelenítésére vonatkozó kritériumokat kell alkalmaznia. Az IAS 17 szabályozza az visszlízing formájában megvalósuló elidegenítést.

104B. Amennyiben a 19. bekezdésben meghatározott megjelenítési kritérium alapján az egység az eszköz könyv szerinti értékében elszámolta az immateriális eszköz valamely része cseréjének bekerülési értékét, az egységnek a lecserélt rész könyv szerinti értékét ki kell vezetnie. Ha az egység nem tudja meghatározni a kicserélt rész könyv szerinti értékét, a pótlási értéket is felhasználhatja egy arra utaló jelzésként, hogy az adott rész a beszerzés vagy előállítás időpontjában milyen értékkel bírt.

104C. Az immateriális eszköz elidegenítésekor járó ellenértéket kezdetben annak valós értékén kell elszámolni. Ha a fizetés halasztottan történik, a kapott ellenértéket kezdetben a készpénzes árnak megfelelő ellenértéken kell elszámolni. Az ellenérték nominális értéke és készpénzes megfelelő közötti eltérést kamat bevételként kell elszámolni az IAS 18-nak megfelelően, a követelésből származó effektív hozamot tükrözve.

A 105. bekezdés törlésre kerül.

A 106. bekezdés módosított szövege a következő:

106. Az amortizálás nem fejeződik be akkor, amikor az immateriális eszköz már nincs használatban, kivéve, ha az eszköz már teljes mértékben értékcsökkentésre került.

A 107. bekezdésben a „***Összehasonlító információra nincs szükség***” mondat törlésre került.

A 111(e) bekezdés módosított szövege a következő:

(e) az immateriális javak megszerzésére vonatkozó elkötelezettségek összegét.

A 113(a)(iii) bekezdés módosított szövege a következő:

(iii) azt a könyv szerinti értéket, amely akkor lett volna kimutatva, ha az átértékelt immateriális javak csoportját a 63. bekezdésben meghatározott javasolt eljárás alapján értékelték volna a megjelenítést követően;

és

A 113(b) bekezdés a következők szerint módosul, és a következő 113(c) bekezdés kerül beillesztésre:

(b) az átértékelési többletnek azt az összegét, amely az időszak elején és végén az immateriális javakra vonatkozik, és az időszak alatt bekövetkezett változásokat, valamint az egyenlegnek a részvénytulajdonosok közötti felosztására vonatkozó bármely korlátozást.

és

(c) azt a módszert és azokat a jelentős feltételezéseket, amelyek alapján meghatározták a valós értéket.

Bekerült egy új 121A bekezdés:

121A. Az eszközcsere útján megszerzett immateriális javak kezdeti értékelésére vonatkozó 34-34B. bekezdésekben foglalt előírásokat a jövőre nézve csak jövőbeli ügyletekre kell alkalmazni.

A7. A SIC-13 *Közös vezetésű vállalkozások – a tulajdonosok nem pénzbeli hozzájárulásai* értelmezés az alábbiak szerint módosul.

Az 5. és 6. bekezdések módosított szövege a következő:

5. Az IAS 31 standard 48. bekezdésének a KVV-nak a KVV-ban lévő tőkerészesedésért cserébe adott nem pénzbeli hozzájárulásokra vonatkozó alkalmazásakor, a tulajdonosnak az adott időszak eredménykimutatásában a nyereségnek vagy veszteségnek a más tulajdonosok tőkerészesedésére eső részét kell elszámolnia, kivéve, ha:

   (a) a hozzájárulásként átadott nem pénzbeli eszköz(ök) tulajdonjogával járó jelentős kockázatok és hasznok nem szálltak át a KVV-re;

   vagy

   (b) a nem pénzbeli hozzájáruláson keletkező nyereség vagy veszteség megbízhatóan nem mérhető;

   vagy

   (c) az átadási ügyletnek nincs kereskedelmi tartalma, ahogy azt az IAS 16 *Ingatlanok, gépek, és berendezések* standard meghatározza.

   Amennyiben az (a), (b) vagy (c) kivételek alkalmazhatók, a nyereség vagy veszteség nem realizáltnak tekintendő, és emiatt nem lehet azt a nyereségben vagy veszteségben, kivéve, ha a 6. bekezdés is alkalmazandó.

6. Amennyiben a KVV-ben való tőkerészesedésen túl a tulajdonos pénzbeli, vagy nem pénzbeli eszközöket is kap, a tranzakción keletkező nyereség vagy veszteség megfelelő részét a tulajdonosnak a nyereségben vagy veszteségben el kell számolnia.

A **hatálybalépés napját** követő bekezdés után, a következő új 14. és 15. bekezdések kerülnek beillesztésre:

14. Az 5. bekezdésben meghatározott, a nem pénzbeli hozzájárulások elszámolására vonatkozó rendelkezések módosításait a jövőre nézve a jövőbeni ügyletekre kell alkalmazni.

IAS 16

15. Az egységnek az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standard jelen értelmezésre vonatkozó módosításait a 2005. január 1-jén vagy azt követő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha az egység egy korábbi időszakra alkalmazza azt a standardot, ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

A8. SIC-21 *Nyereségadók – Az átértékelt, nem értékcsökkenthető eszközök megtérülése* értelmezés 3-5. bekezdései az alábbiak szerint módosulnak:

3. A kérdés az, hogy hogyan kell értelmezni a „megtérülés" kifejezést azoknál az eszközöknél, amelyeket nem értékcsökkentenek (nem értékcsökkenthető eszközök) és az IAS 16 31. bekezdése szerint átértékelnek.

4. Ez az értelmezés azokra a befektetési célú ingatlanokra is vonatkozik, amelyek az IAS 40.33 bekezdés szerinti átértékelt értéken vannak nyilvántartva, de nem értékcsökkenthetőnek minősülnének, ha a IAS 16 standardot kellene alkalmazni.

5. Az IAS 16 standard 31. bekezdése szerint a nem értékcsökkenthető eszköz átértékeléséből származó halasztott adókötelezettség vagy adókövetelés értékelésének azt az adó-következményt kell tükröznie, amely az adott eszköz könyv szerinti értékének az értékesítés során történő érvényesítéséből származna, tekintet nélkül az adott eszköz könyv szerinti értéke megállapításának alapjára. Ennek megfelelően ha az adótörvény olyan adókulcsot határoz meg az adott eszköz értékesítéséből származó adóköteles bevételre, amely eltér az eszköz használatából származó adóköteles bevételre alkalmazandó adókulcstól, akkor az előbbi kulcsot kell alkalmazni a nem értékcsökkenthető eszközhöz tartozó halasztott adókötelezettség vagy -követelés értékelésekor.

A9. [A módosítás nem vonatkozik a standardok szövegére]

A10. SIC-32 *Immateriális javak - weboldal költségei* értelmezés 9(d) bekezdése az alábbiak szerint módosul:

(d) a működési szakasz akkor kezdődik, amikor a weboldal fejlesztése befejeződött. Az e szakaszban felmerült ráfordítást költségként kell elszámolni annak felmerülése időpontjában, kivéve, ha az megfelel az IAS 38 19. bekezdésében meghatározott megjelenítési kritériumoknak.

A11. 2002. decemberében a Testület kiadta az IAS 36 *Eszközök értékvesztése*, valamint IAS 38 *Immateriális javak* standardok tervezett módosításaira vonatkozó nyilvános tervezetet. A Testület által az IAS 36-hoz és IAS 38-hoz javasolt módosítások a Testület Üzleti Kombinációk projektje keretében meghozott döntéseihez kapcsolódó változtatásokat tükrözik. Mivel a projekt még folyamatban van, e javasolt változtatásokat a jelen függelékben az IAS 36 és az IAS 38-ra vonatkozóan megadott módosítások még nem tartalmazzák.

A12. 2003. júliusában a Testület kiadta az ED 4 *Befektetett eszközök elidegenítése és megszüntetett tevékenységek bemutatása* című dokumentumot, melyben módosításokat javasolt az IAS 38-hoz, és az IAS 40 *Befektetési célú ingatlanok* standardhoz. A IAS 38-ra és az IAS 40-re vonatkozóan javasolt ezen változtatásokat a jelen függelék nem tartalmazza.

IAS 17 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Lízingek

TARTALOM

	Bekezdés
Cél	1
Hatókör	2–3
Fogalmak	4–6
A lízingügyletek minősítése	7–19
Lízingügyletek a lízingbevevők pénzügyi kimutatásaiban	20–35
Pénzügyi lízing	20–32
Kezdeti megjelenítés	20–24
Későbbi értékelés	25–32
Operatív lízing	33–35
Lízingügyletek a lízingbeadók pénzügyi kimutatásaiban	36–57
Pénzügyi lízing	36–48
Kezdeti megjelenítés	36–38
Későbbi értékelés	39–48
Operatív lízing	49–57
Visszlízing ügyletek	58–66
Átmeneti rendelkezések	67–68
Hatálybalépés napja	69
Az (1997-ben módosított) IAS 17 visszavonása	70

A jelen módosított standard hatályon kívül helyezi az (1997-ben módosított) IAS 17 *Lízingek* standardot és a jelen módosított standardot a 2005. január 1-jén és azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmazni. A korábbi alkalmazás javasolt.

CÉL

1. A jelen standard célja, hogy a lízingbevevők és lízingbeadók részére előírja a lízingügyletekkel kapcsolatosan alkalmazandó megfelelő számviteli politikát és közzétételt.

HATÓKÖR

2. ***A jelen standardot az alábbiak kivételével minden lízingügylet elszámolására alkalmazni kell:***

   (a) ásványkincsek, kőolaj-, földgáz és hasonló, nem megújuló erőforrások feltárására vagy hasznosítására vonatkozó lízingszerződések;

   és

   (b) olyan tételekre vonatkozó licencszerződések, mint mozifilmek, videofelvételek, színdarabok, kéziratok, szabadalmak és szerzői jogok.

IAS 17

Ugyanakkor a jelen standard nem alkalmazható az értékelés alapjaként az alábbi eszközök esetében:

(a) a lízingbevevő birtokában lévő olyan ingatlan, amelyet befektetési célú ingatlanként számolnak el (ld. IAS 40* Befektetési célú ingatlanok*);

(b) a lízingbeadó által operatív lízing keretében rendelkezésre bocsátott befektetési célú ingatlanok (ld. IAS 40);

(c) a lízingbevevő által pénzügyi lízing keretében birtokolt biológiai eszközök (ld. IAS 41* Mezőgazdaság*);

vagy

(d) a lízingbeadó által operatív lízing keretében rendelkezésre bocsátott biológiai eszközök (ld. IAS 41).

3. A jelen standard olyan szerződésekre vonatkozik, amelyek az eszközök használati jogát ruházzák át, még akkor is, ha az ilyen eszközök működtetése vagy karbantartása jelentős szolgáltatások nyújtását követeli meg a lízingbeadótól. Jelen standard nem vonatkozik az olyan szolgáltatási szerződések formájában kötött megállapodásokra, amelyek során az adott eszközök használati joga nem száll át egyik szerződő félről a másikra.

FOGALMAK

4. ***A következő kifejezések a jelen standardban a következőkben meghatározott értelemben használatosak:***

A lízing olyan megállapodás, amelynek keretében a lízingbeadó egy adott összeg megfizetése vagy fizetések sorozata ellenében átadja a lízingbevevőnek azt a jogot, hogy az egy adott eszközt a szerződésben meghatározott ideig használhasson.

A pénzügyi lízing olyan lízing, amely lényegileg az eszköz tulajdonlásával járó összes kockázatot és hasznot átadja. A tulajdonjog végül vagy átadásra kerül vagy nem.

Az operatív lízing olyan lízingügylet, amely nem felel meg a pénzügyi lízing követelményeinek.

A fel nem mondható lízing olyan lízingügylet, amely csak a következő okok miatt mondható fel:

(a) valamilyen esetleges függő esemény bekövetkezése esetén;

(b) a lízingbeadó engedélyével;

(c) ha a lízingbevevő ugyanazzal a lízingbeadóval ugyanarra, vagy egy azzal egyenértékű eszközre vonatkozóan új lízing megállapodást köt;

vagy

(d) ha a lízingbevevő megfizet egy olyan további összeget, melynek révén a szerződéskötéskor a lízingügylet folytatása ésszerű mértékben biztosnak látszik.

A lízing kezdete a lízingszerződés megkötésének időpontja, vagy a feleknek a lízing legfontosabb rendelkezéseire vonatkozó elkötelezettségének az időpontja közül a korábbi. Ebben az időpontban:

(a) a lízing besorolásra kerül vagy operatív vagy pénzügyi lízingként;

valamint

(b) pénzügyi lízing esetén, meghatározásra kerülnek a lízing futamidejének kezdetén megjelenítendő összegek.

A lízingfutamidő kezdete az az időpont, amikortól a lízingbevevő jogosult a lízingelt eszköz használatára vonatkozó jogát gyakorolni. Ez a lízing kezdeti megjelenítésének (azaz a lízingből keletkező eszközök, kötelezettségek, bevétel vagy ráfordítások megjelenítésének, amelyik vonatkozik) időpontja.

A lízing futamideje az a fel nem mondható időszak, amelynek során a lízingbevevő szerződött az eszköz lízingelésére, valamint minden további olyan időszak, amelyekre vonatkozóan a lízingbevevő opcióval rendelkezik az eszköz lízingelésének meghosszabbítására további összegek megfizetése mellett vagy anélkül, ha a lízingügylet megkötésekor ésszerűen biztos, hogy a lízingbevevő ezt az opciót gyakorolni fogja.

A minimális lízingfizetések a lízing időtartama alatt a lízingbevevő által fizetendő, vagy tőle követelhető kifizetések, a függő bérleti díjak, a lízingbeadó által kifizetett és neki megtérített szolgáltatási díjak, és adók kivételével, az alábbiakkal együtt:

(a) a lízingbevevő esetén a lízingbevevő vagy a vele kapcsolatban álló fél által garantált összegek;

vagy

(b) a lízingbeadó esetén, a lízingbeadó felé az alábbi személyek által garantált maradványérték:

(i) a lízingbevevő;

(ii) a lízingbevevővel kapcsolatban álló fél;

vagy

(iii) a lízingbevevőhöz nem kapcsolódó harmadik személy, aki képes a garanciában meghatározott kötelem teljesítésére.

Mindazonáltal, ha a lízingbevevőnek olyan áron van opciója az eszköz megvásárlására, amely várhatóan lényegesen alacsonyabb lesz az eszköznek az opció lehívásának időpontjában érvényes valós értékénél, és így a lízing kezdetén ésszerűen biztosnak tűnik, hogy az opciót le fogják hívni, akkor a minimális lízingfizetések a vételi opció lehívásának időpontjáig fizetendő minimális lízingdíjakat és a vételi opció lehívásakor szükséges kifizetést foglalják magukban.

A valós érték az az összeg, amelyért jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkező felek között szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet keretében egy eszközt el lehet cserélni vagy egy kötelezettséget rendezni lehet.

A gazdasági élettartam vagy:

(a) az az időszak, amely alatt egy eszköz egy vagy több használó számára várhatóan gazdaságilag használható;

vagy

(b) azoknak a termelési vagy hasonló teljesítményegységeknek a száma, amelyek az eszköz révén egy vagy több használó által várhatóan kinyerhetőek.

A hasznos élettartam a lízingidőtartam kezdetétől számítva az a becsült hátralévő időszak – mely időszak nem korlátozódik a lízing időtartamára –, amely alatt az eszköz által megtestesített gazdasági hasznokat az egység várhatóan felhasználja.

A garantált maradványérték:

(a) a lízingbevevő esetében a maradványértéknek az a része, amelyet a lízingbevevő vagy egy lízingbevevővel kapcsolt viszonyban álló fél garantál (a garancia összege minden esetben legfeljebb akkora lehet, mint a kifizetendő összeg);

valamint

(b) a lízingbeadó esetében a maradványértéknek az a része, amelyet a lízingbevevő vagy olyan, a lízingbeadótól független harmadik fél garantál, aki pénzügyileg képes a garancia alapján teljesíteni a vállalt kötelemet.

A nem garantált maradványérték a lízingelt eszköz maradványértékének az a része, amelynek a lízingbeadó által történő realizálása nem biztosított, vagy kizárólag egy, a lízingbeadóval kapcsolatban álló fél által garantált.

Az kezdeti közvetlen költségek olyan többlet költségek, amelyek közvetlenül a lízingszerződés megtárgyalásának és véglegesítésének tulajdoníthatók, kivéve a gyártó vagy kereskedő lízingbeadók ilyen költségeit.

A bruttó lízingfektetés az alábbiak összege:

(a) a pénzügyi lízing alapján a lízingbeadó számára megfizetendő minimális lízingfizetések,

valamint

(b) a lízingbeadó részére átadandó esetleges, nem garantált maradványérték összege.

A nettó lízingbefektetés a lízingtárgyba történő bruttó befektetés a lízing implicit kamatlábával diszkontálva.

A meg nem szolgált pénzügyi bevétel az alábbi két tétel közötti különbözet:

(a) a lízingügyletbe történő bruttó befektetés,

valamint

(b) a lízingügyletbe történő nettó befektetés.

A lízing implicit kamatlába az a lízingügylet megkötésekor használt diszkontráta, amelyet ha a (a) minimális lízingfizetésekre, és (b) a nem garantált maradványértékre alkalmaznak, akkor az összesített jelenérték egyenlő lesz (i) a lízingelt eszköz valós értéke és (ii) a lízingbeadónál felmerült kezdeti közvetlen költségek összegével.

A lízingbevevő járulékos kamatlába az a kamatláb, amelyet a lízingbevevőnek egy hasonló lízingért kellene fizetnie, vagy – ha ez nem meghatározható – az a kamatláb, amelyen a lízingügylet megkötésekor a lízingbevevő – hasonló időtartamra és hasonló fedezet mellett – az eszköz megszerzéséhez hitelt tudna felvenni.

A függő bérleti díj a bérleti díjfizetéseknek az a része, amelynek összegét nem határozták meg fixen, hanem olyan tényezőn alapul, amely nem csupán az idő múlásának függvénye (pl. az árbevétel százalékos mértéke, a jövőbeli felhasználás értéke, jövőbeni árindexek, jövőbeni piaci kamatlábak).

5. A lízingszerződés vagy elkötelezettség olyan feltételt is tartalmazhat, mely szerint a lízingrészleteket korrigálni kell a lízingelt ingatlan építési vagy megszerzési költségeiben, vagy valamilyen más költség vagy érték összegében - mint pl. általános árszintek, a lízingbeadó lízingügyletre vonatkozóan felmerült finanszírozási költségei - a lízing kezdete és a lízingfutamidő kezdete közötti időszakban bekövetkező változásokkal. Ha van ilyen kikötés, a változások hatását jelen standard alkalmazásakor úgy kell tekinteni, mintha azok a lízing kezdetén merültek volna fel.

6. A lízing meghatározásába beletartoznak azok az eszközök bérletével kapcsolatos szerződések, amelyek olyan rendelkezést tartalmaznak, hogy az előírt feltételek teljesítése után a bérlőnek opciója van az eszköz tulajdonjogának megszerzésére. E szerződések úgy ismertek, mint bérleti-adásvételi szerződések.

A LÍZINGÜGYLETEK MINŐSÍTÉSE

7. A jelen standardban elfogadott lízingminősítési rendszer alapja az, hogy a lízingelt eszköz tulajdonlásával járó kockázatok és hasznok milyen mértékben kerülnek át a lízingbevevőhöz, vagy maradnak a lízingbeadónál. A kockázatok közé tartoznak a kapacitás-kihasználatlanságból vagy műszaki avulásból származó veszteségek, valamint a gazdasági körülmények változásából eredő hozammódosulások lehetősége. A hasznokat képviselheti az eszköz gazdasági élettartama alatt történő nyereséges működésére, valamint értékének növekedéséből vagy maradványérték realizálásából származó nyereségre vonatkozó várakozás.

8. ***Egy lízing akkor minősül pénzügyi lízingnek, ha lényegileg az összes a tulajdonlással járó kockázatot és hasznot átadja a lízingbevevőnek. Egy lízing akkor minősül operatív lízingnek, ha nem adja át lényegileg az összes a tulajdonlással járó kockázatot és hasznot a lízingbevevőnek.***

9. Mivel a lízingbeadó és lízingbevevő közötti ügylet alapja egy lízingszerződés, következetes meghatározásokat helyénvaló alkalmazni. E meghatározásoknak a két fél eltérő körülményeire történő alkalmazása néha azt eredményezheti, hogy ugyanazt a lízinget a lízingbeadó és a lízingbevevő másként minősíti. Ilyen eset állhat fenn pl. amikor a lízingbeadó a lízingbevevőtől független fél által nyújtott maradványértékre vonatkozó garanciából haszonra tesz szert.

10. Az, hogy egy lízing pénzügyi vagy operatív lízing-e, az ügylet tényleges tartalmától, és nem a szerződési formától függ (*). Példák olyan helyzetekre, amelyek a lízing rendszerint pénzügyi lízingként történő minősítéséhez vezetnek:

(a) a lízing futamidejének végéig a tulajdonjog átkerül a lízingbevevőhöz;

(b) a lízingbevevőnek opciója van az eszköz megvásárlására olyan áron, amely az opció lehívhatóvá válásának időpontjában érvényes valós értékhez képest megfelelően alacsony ahhoz, hogy a lízing kezdetekor ésszerűen biztos legyen, hogy az opció lehívásra kerül;

(c) a lízing futamideje lefedi a lízingelt eszköz gazdasági élettartamának jelentős részét, még akkor is, ha a tulajdonjog nem száll át;

(d) a lízing kezdetekor a minimális lízingfizetések jelenértéke lényegében eléri a lízingelt eszköz valós értékét;

valamint

(e) a lízingelt eszköz olyan speciális jellegű eszköz, amelyet jelentősebb változtatás nélkül csak a lízingbevevő tud használni.

11. Azon esetek jellemzői, amelyek önmagukban vagy valamilyen kombinációban szintén ahhoz vezethetnek, hogy egy lízing pénzügyi lízingnek minősül, a következők:

(a) ha a lízingbevevő felmondhatja a lízinget, és a lízingbeadó felmondással kapcsolatos veszteségeit a lízingbevevő viseli;

(b) a maradványérték valós értékének ingadozásaiból származó nyereség vagy veszteség a lízingbevevőt illeti (pl. olyan bérletidíj-visszatérítés formájában, amely a futamidő végén egyenlő lesz az értékesítés bevételének nagy részével);

és

(c) a lízingbevevő egy további időszakra folytathatja a lízinget olyan lízingdíjért, amely lényegesen alacsonyabb a piaci bérleti díjnál.

12. A 10. és 11. bekezdésekben felsorolt példák és jellemzők nem mindig döntőek. Amennyiben egyéb jellemzők alapján egyértelmű, hogy a lízingügylet alapvetően nem adja át a tulajdonlással járó lényegileg összes kockázatot és hasznot, a lízingügylet operatív lízingnek minősül. Ez lehet az eset pl. amikor az eszköz tulajdonjoga a lízingfutamidő végén egy olyan változó összegű kifizetésért cserében száll át, amely az eszköz akkori valós értékével megegyező, vagy ha vannak függő bérleti díjak, amelyek eredményeként a lízingbevevő nem viseli lényegileg az összes kockázatot és hasznot.

(*) Ld. még a SIC-27 *A lízing jogi formáját magában foglaló tranzakciók tartalmának megítélése* értelmezést.

IAS 17

13. A lízingügylet minősítése annak kezdetekor történik. Ha a lízingbeadó és a lízingbevevő bármikor úgy döntenek, hogy megváltoztatják a lízing feltételeit – kivéve a lízing meghosszabbításának esetét – oly módon, amelynek eredményeképpen a lízing besorolása a 7 – 12. bekezdésekben felsorolt kritériumok alapján megváltozott volna abban az esetben, ha a megváltozott feltételek már a lízing kezdetekor fennálltak volna, a módosított szerződést annak időtartama alatt új szerződésnek kell tekinteni. A becslésekben bekövetkezett változások ugyanakkor (pl. a lízingelt eszköz gazdasági élettartamára vagy a maradványértékre vonatkozó becslések változásai) vagy a körülmények változásai (például a lízingbevevő szerződésszegése) nem indokolják a lízing új számviteli szempontú minősítését.

14. A telekre és épületekre vonatkozó lízingügyletek ugyanúgy kerülnek minősítésre operatív vagy pénzügyi lízingként, mint más eszközök lízingügyletei. A telek jellemzője azonban, hogy normál körülmények között gazdasági élettartama végtelen, így ha a lízing futamidejének végéig a tulajdonjog várhatóan nem száll át a lízingbevevőre, a lízingbevevő alapvetően nem veszi át a tulajdonlással járó lényegileg összes kockázatot és hasznot, így ilyen esetben a telekre vonatkozó lízingügyletet operatív lízingnek minősül. Az operatív lízingként elszámolt lízingügylet megkötésekor vagy megszerzésekor megfizetett összeg lízingrészlet-előlegnek minősül, amelyet a lízing futamideje alatt amortizálnak a hasznok ütemezésének megfelelően.

15. A telekre és épületre vonatkozó lízingügylet telek- és épületelemeit a lízing minősítésekor külön mérlegelik. Amennyiben a tulajdonjog mindkét elemre vonatkozóan várhatóan átszáll a lízingbevevőre a lízingfutamidő végén, mindkét elemet pénzügyi lízingként kell minősíteni, attól függetlenül, hogy egy vagy két külön lízingügyletként kerülnek elemzésre, kivéve, ha más jellemzők alapján nyilvánvaló, hogy a lízingügylet nem adja át a tulajdonlással járó lényegileg összes kockázatot és hasznot az egyik, vagy mindkét elemre nézve. Ha a telek határozatlan gazdasági élettartamú, a telekelemet általában operatív lízingnek minősítik, kivéve ha a tulajdonjog a 14. bekezdés alapján a futamidő végén várhatóan átszáll a lízingbevevőre. Az épületre vonatkozó részt a 7 – 13. bekezdések alapján minősítik pénzügyi vagy operatív lízingnek.

16. Olyan esetekben, amikor a telek és épületek lízingjének minősítéséhez és elszámolásához az szükséges, a minimális lízingfizetéseket (beleértve az egyösszegben az elején megfizetett összegeket is) a telek és az épületek között a lízing telekelemében és épületelemében lévő lízingérdekeltségek lízing kezdetén érvényes valós értékeinek egymáshoz viszonyított arányában osztják fel. Amennyiben a lízingfizetéseket nem lehet megbízhatóan felosztani a két elem között, a teljes lízing pénzügyi lízingnek minősül, kivéve, ha egyértelmű, hogy mindkét elem operatív lízing, mely esetben a teljes ügylet operatív lízingnek minősül.

17. Az olyan telek- és épületlízingnél, melynél a 20. bekezdés alapján a telekelemre kezdetben megjelenítendő összeg nem lényeges, a telket és az épületeket a lízingbesorolás céljára összevontan, egy egységként lehet kezelni, és a 7 – 13. bekezdések alapján pénzügyi vagy operatív lízingként besorolni. Ilyen esetben az épületek gazdasági élettartama tekintendő a teljes lízingelt eszköz gazdasági élettartamának.

18. Nem szükséges a telek és az épületek külön értékelése, amikor a lízingbevevő mindkét elemben meglevő részesedése az IAS 40 alapján befektetési célú ingatlannak minősül, és a valós érték modellt alkalmazzák. Ebben az esetben csak akkor van szükség részletes számításokra, ha valamelyik elem minősítése egyébként bizonytalan.

19. Az IAS 40-nek megfelelően a lízingbevevő az operatív lízingügylet alapján meglévő ingatlan érdekeltségét befektetési célú ingatlannak is minősítheti. Ha így tesz, az ingatlanérdekeltséget úgy számolja el, mintha az pénzügyi lízing volna, valamint a valós érték modellt alkalmazza a kimutatott eszközre. A lízingbevevőnek az ügyletet folyamatosan pénzügyi lízingként kell elszámolnia még akkor is, ha valamely utólagos esemény oly módon megváltoztatja a lízingbevevő ingatlan érdekeltségét, hogy az már nem minősül befektetési célú ingatlannak. Ez az eset állhat fenn például, amikor a lízingbevevő:

(a) használatba veszi az ingatlant, amely ekkor átminősül saját használatú ingatlanná egy vélelmezett bekerülési értéken, amely a használat megváltozásának időpontjában érvényes valós értékkel egyezik meg;

(b) al-lízingbe adja, amely az érdekeltség tulajdonlásával járó lényegileg összes kockázatot és hasznot átadja egy nem kapcsolt harmadik félnek. Az ilyen al-lízinget a lízingbevevő harmadik személy számára nyújtott pénzügyi lízingként számolja el, bár a harmadik személy operatív lízingként is elszámolhatja.

Pénzügyi lízing

Kezdeti megjelenítés

20. ***A lízingfutamidő elején a lízingbevevőnek a pénzügyi lízinget eszközként és kötelezettségként kell mérlegében megjelenítenie a lízingelt tulajdon valós értékén, vagy, ha ez alacsonyabb, a minimális lízingdíjak jelen értékén, melyek mindegyikét a lízing kezdetén kell meghatároni. A minimális lízingdíjak jelenértékének kiszámításakor alkalmazandó diszkontráta a lízing implicit kamatlába, ha az megállapítható; ha nem, a lízingbevevő járulékos kamatlábát kell alkalmazni. A lízingbevevő bármely kezdeti közvetlen költségét hozzá kell adni az eszközként elszámolt értékhez.***

21. Az ügyleteket és egyéb eseményeket tartalmuk és a pénzügyi valóságuk szerint kell elszámolni és bemutatni, nem csupán jogi formájuk szerint. Bár a lízingszerződés jogi formája alapján lehet, hogy a lízingbevevő nem szerzi meg a lízingelt eszköz tulajdonjogát, a pénzügyi lízing esetében a tartalom és a pénzügyi realitás az, hogy a lízingbevevő megszerzi a lízingelt eszköz használatából adódó gazdasági hasznokat az eszköz gazdasági élettartamának jelentős részére vonatkozóan cserében azért, hogy kötelmet vállal arra, hogy ezért a jogért a lízingügylet megkötésekor kiszámolt, az eszköz valós értékét és a vele kapcsolatban felmerülő pénzügyi költségeket megközelítő összeget fizet.

22. Ha az ilyen lízingügyletek nem jelennek meg a lízingbevevő mérlegében, akkor az egység gazdasági erőforrásai és a kötelmeinek szintje is alulértékelt, ezáltal torzítva a pénzügyi mutatókat. Ennek megfelelően az a helyénvaló, hogy a pénzügyi lízing mind eszközként, mind pedig a jövőbeni lízingfizetések megfizetésére való kötelemként kimutatásra kerüljön a lízingbevevő mérlegében. A lízingfutamidő kezdetén a mérlegben elszámolt eszköz, valamint a jövőbeni lízingrészletekre vonatkozó kötelezettségek azonos értékűek, kivéve a lízingbevevő kezdeti közvetlen költségeit, amelyek hozzáadásra kerülnek az eszköz kimutatott értékéhez.

23. Nem helyénvaló, ha a lízingelt eszközökhöz kapcsolódó kötelezettségeket a pénzügyi kimutatásokban a lízingelt eszközökből történő levonásként szerepeltetik. Ha a kötelezettségeknek mérlegben való bemutatásánál megkülönböztetésre kerülnek a rövid lejáratú és a nem rövid lejáratú kötelezettségek, akkor a lízingkötelezettségeket is ugyanígy meg kell különböztetni.

24. Gyakran merülnek fel kezdeti közvetlen költségek bizonyos olyan lízingtevékenységekkel kapcsolatban, mint például a lízingszerződések megtárgyalása és megszerzése. Azok a költségek, amelyeket a lízingbevevőnek a pénzügyi lízing érdekében végrehajtott tevékenységeihez közvetlenül kapcsolódóként azonosítanak, az eszközként kimutatott összeg részét képezik.

Későbbi értékelés

25. ***A minimális lízingfizetéseket meg kell osztani a pénzügyi költség és a fennálló kötelezettség csökkentése között. A pénzügyi költséget a lízing futamideje alatt úgy kell az egyes időszakokhoz rendelni, hogy a kötelezettség fennálló részére minden egyes időszakra állandó – időszaki – kamatláb vonatkozzon. A függő bérleti díjat annak felmerülése időszakában ráfordításként kell elszámolni.***

26. A gyakorlatban a számítások leegyszerűsítése érdekében valamilyen közelítő módszert is lehet alkalmazni a pénzügyi költségnek a lízing futamideje alatti időszakokhoz történő hozzárendelése során.

27. ***A pénzügyi lízing eredményeképpen az egyes számviteli időszakokban pénzügyi ráfordítás, valamint az értékcsökkenthető eszközökre értékcsökkenési ráfordítás keletkezik. Az értékcsökkenthető lízingelt eszközökre alkalmazott értékcsökkenési politikának összhangban kell lennie a saját tulajdonban álló értékcsökkenthető eszközökre alkalmazott politikával, és az elszámolt értékcsökkenést az* IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések *és az* IAS 38 Immateriális javak *standardokban foglaltak alapján kell kiszámítani. Ha nincs elfogadható bizonyosság arra, hogy a lízingbevevő a lízing futamidejének végéig tulajdonjogot szerez, az eszközt a lízing futamideje vagy a hasznos élettartam közül a rövidebb időszak alatt kell teljesen értékcsökkenteni.***

28. A lízingelt eszköz értékcsökkenthető összege az egyes, a használat várható ideje alatti számviteli időszakokhoz kerül hozzárendelésre olyan szisztematikus alapon, amely konzisztens a lízingbevevő által a saját tulajdonú értékcsökkenthető eszközökre alkalmazott értékcsökkenési politikával. Ha elfogadható bizonyosság van arra, hogy a lízingbevevő megszerzi a tulajdonjogot a lízing futamidejének végéig, akkor a várható használati idő az eszköz hasznos élettartama; máskülönben az eszközt a lízing futamideje vagy a hasznos élettartam közül a rövidebb időszak alatt értékcsökkentik.

IAS 17

29. Az eszközre vonatkozó értékcsökkenési ráfordításnak összege és a pénzügyi ráfordításnak az adott időszaki összege ritkán azonos az adott időszakra a lízingfizetéssel, így nem lenne helyénvaló az, ha az egység egyszerűen a lízingfizetéseket számolná el ráfordításként. Ennek megfelelően valószínűtlen, hogy az eszköz és a hozzá kapcsolódó kötelezettség egyforma összegű a lízing futamidejének kezdete után.

30. Annak meghatározásához, hogy egy lízingelt eszköz értékvesztett-e, az egység az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standardot alkalmazza.

31. ***Az IAS 32 Pénzügyi instrumentumok: Közzététel és bemutatás standardban foglalt előírásokon túl a lízingbevevőnek, a pénzügyi lízingügyletekre vonatkozóan közzé kell tennie a következőket:***

(a) a nettó könyv szerinti értéket a mérleg fordulónapján az eszközök minden egyes csoportjára;

(b) a jövőbeni minimális lízingfizetések mérlegfordulónapon fennnálló összegének az egyeztetését azok jelenértékével. Ezen túlmenően az egységnek a következő időszakok mindegyikére közzé kell tennie a jövőbeni minimális lízingfizetések mérlegfordulónapi teljes összegét és azok jelenértékét:

(i) egy éven belül;

(ii) egy éven túl, de öt éven belül;

(iii) öt éven túl.

(c) az adott időszakban ráfordításként elszámolt függő bérleti díjat.

(d) a fel nem mondható al-lízingekből várhatóan befolyó jövőbeni minimális al-lízingfizetések mérlegfordulónapi összegét;

(e) a lízingbevevő lényeges lízingmegállapodásainak általános leírását, amelynek tartalmaznia kell többek között, de nem kizárólag az alábbiakat:

(i) a függő bérleti díjak megállapításának alapját;

(ii) a megújítási vagy vételi opciók és értékállósági záradékok meglétét és azok feltételeit;

és

(iii) a lízingmegállapodások által támasztott korlátozásokat, például az osztalékokra, a további kölcsönökre, és a további lízingügyletekre vonatkozóan.

32. Ezen felül, az IAS 16-ban, az IAS 36-ban, az IAS 38-ban, az IAS 40-ben és az IAS 41-ben előírt közzétételi kötelezettségek is alkalmazandók a lízingbevevők pénzügyi lízing alapján lízingelt eszközeire.

Operatív lízing

33. ***Az operatív lízing alapján történő lízingfizetéseket a nyereségben vagy veszteségben ráfordításként kell elszámolni lineáris módszerrel a lízing futamideje alatt, kivéve, ha valamilyen más szisztematikus alap jobban tükrözi a felhasználó hasznának időbeni megoszlását (*)***

34. Az operatív lízing esetén a lízingrészleteket (kivéve a szolgáltatások díját, pl. biztosítás és karbantartás) ráfordításként a lineáris módszer szerint kell elszámolni akkor is, ha a fizetések nem ilyen alapon történnek, kivéve, ha más szisztematikus alap jobban tükrözi a felhasználó hasznainak időbeli megoszlását.

(*) Ld. még: a SIC-15 *Operatív lízingek – ösztönzők* értelmezést.

35. ***A lízingbevevőnek az IAS 32 előírásainak betartásán túl az alábbiakat kell még közzétennie az operatív lízingügyletekre vonatkozóan:***

(a) a fel nem mondható operatív lízingek alapján történő jövőbeni minimális lízingfizetések összegét, az alábbi időszakok mindegyikére vonatkozóan:

(i) egy éven belül;

(ii) egy éven túl, de öt éven belül;

(iii) öt éven túl.

(b) a fel nem mondható al-lízingekből várhatóan befolyó jövőbeni minimális allízing-fizetések mérlegfordulónapi összegét;

(c) az adott időszakban ráfordításként elszámolt lízing- és allízing-fizetéseket, külön kimutatva a minimális lízingfizetéseket, a függő bérleti díjakat és az allízing-fizetéseket.

(d) a lízingbevevő lényeges lízingmegállapodásainak általános leírását, amelynek tartalmaznia kell többek között, de nem kizárólag az alábbiakat:

(i) a függő bérleti díjak megállapításának alapját;

(ii) a megújítási vagy vételi opciók és értékállósági záradékok meglétét és azok feltételeit;

és

(iii) a lízingmegállapodások által támasztott korlátozásokat, például az osztalékokra, a további kölcsönökre, és a további lízingügyletekre vonatkozóan.

LÍZINGÜGYLETEK A LÍZINGBEADÓK PÉNZÜGYI KIMUTATÁSAIBAN

Pénzügyi lízing

Kezdeti megjelenítés

36. ***A lízingbeadónak a pénzügyi lízingbe adott eszközt meg kell jelenítenie mérlegében, és követelésként kell azt bemutatnia a nettó lízingbefektetéssel azonos összegben.***

37. A pénzügyi lízingnél a lízingbeadó a tulajdonjoggal járó lényegileg minden hasznot és kockázatot alapvetően átad, így a járó lízingfizetéseket a lízingbeadó tőketörlesztésként és pénzügyi bevételként kezeli, amelynek az a célja, hogy a lízingbeadó számára megtérüljenek és hasznokat hozzanak befektetései és szolgáltatásai.

38. A lízingbeadónál gyakran felmerülnek kezdeti közvetlen költségek, mint pl. jutalékok, jogi díjak, és belső költségek, amelyek a lízingügylet megtárgyalásának és megszervezésének járulékos költségei és közvetlenül azoknak tulajdoníthatók. Ezek nem tartalmazzák az általános költségeket, pl. az értékesítési és marketing csoport költségeit. Azon pénzügyi lízingügyletek esetében, ahol nem egy gyártó vagy egy kereskedő a lízingbeadó, a kezdeti közvetlen költségeket a pénzügyi lízingkövetelés kezdeti értékelése tartalmazza, és azok a lízing futamideje alatt elszámolt bevételt csökkentik. A lízingügyletben alkalmazott implicit kamatláb úgy van definiálva, hogy a kezdeti közvetlen költségek automatikusan benne lesznek a pénzügyi lízingből származó követelésben; nincs szükség azok külön hozzáadására. A gyártó vagy kereskedő lízingbevevőknél a lízingügylet megtárgyalásával és megszervezésével kapcsolatosan felmerült költségek nem tartoznak bele a kezdeti közvetlen költségek fogalmába. Ennek eredményeként azok nem képezik részét a nettó lízingbefektetésnek, és ráfordításként kerülnek megjelenítésre az értékesítésből származó nyereség megjelenítésekor, amely egy pénzügyi lízing esetében általában a lízingfutamidő kezdete.

IAS 17

Későbbi értékelés

39. ***A pénzügyi bevétel megjelenítésének olyan ütemben kell történnie, amely a lízingbeadónak a pénzügyi lízinggel kapcsolatos fennálló nettó befektetésére állandó – időszaki – megtérülési rátát tükröz.***

40. A lízingbeadó célja, hogy a pénzügyi bevételt a lízing időtartama során szisztematikus és ésszerű alapon ossza fel. A bevételfelosztás olyan ütemben történik, amely a lízingbeadónak a pénzügyi lízinggel kapcsolatos nettó befektetésére állandó – időszaki – megtérülési rátát tükröz. Az időszakhoz tartozó lízingfizetéseket – a szolgáltatások költségeinek kivételével – a bruttó lízingbefektetéssel szemben kell figyelembe venni, csökkentve ezáltal mind a tőke összegét, mind pedig a nem realizált pénzügyi bevételt.

41. A lízingbeadó bruttó lízingbefektetésének kiszámítása során alkalmazott, becsült nem garantált maradványértékeket rendszeresen felülvizsgálják. Amennyiben a becsült nem garantált maradványérték lecsökkent, a bevételnek a lízing időtartamára való felosztását felülvizsgálják, és a már elhatárolt összegeket érintő bármely csökkenést azonnal elszámolják.

42. ***A gyártó vagy kereskedő lízingbeadóknak adott időszaki értékesítés nyereségét vagy veszteségét az egység által az azonnali értékesítés számbavételére alkalmazott politika szerint kell elszámolniuk. Ha mesterségesen alacsony kamatlábakat határoznak meg, az értékesítés nyereségét arra a szintre kell korlátozni, amely egy üzleti kamatláb felszámítása esetén adódna. A gyártó vagy kereskedő lízingbeadónál a lízingügylet megtárgyalásával és létrehozásával kapcsolatban felmerült költségeket ráfordításként az értékesítésből származó nyereség megjelenítésekor kell elszámolni.***

43. A gyártók és a kereskedők gyakran kínálnak vásárlóiknak választási lehetőséget egy eszköz megvásárlása vagy lízingelése között. Egy eszköznek a gyártó vagy kereskedő lízingbeadó általi lízingbeadásából kétféle bevétel keletkezik:

(a) a lízingelt eszköz azonnali értékesítéséből származó nyereségnek vagy veszteségnek megfelelő nyereség vagy veszteség, normál eladási áron és a vonatkozó mennyiségi vagy kereskedelmi kedvezmények figyelembevételével,

és

(b) a lízing futamideje alatti pénzügyi bevétel.

44. A lízing időtartamának kezdetén a gyártó vagy kereskedő lízingbeadó által elszámolt értékesítési árbevétel az eszköz valós értéke vagy – ha ez alacsonyabb –, akkor a lízingbeadónak járó minimális lízingfizetések jelenértéke, amelyet a piaci kamatláb alkalmazásával számítanak ki. Az értékesítésnek a lízing időtartamának kezdetén elszámolt költsége a lízingelt eszköz bekerülési értéke vagy – ha ez eltérő – a könyv szerinti értéke, csökkentve a nem garantált maradványérték jelenértékével. Az értékesítés árbevétele és az értékesítés költsége közötti különbözet az értékesítés nyeresége, amely az egység által az azonnali értékesítésre vonatkozóan alkalmazott politikával összhangban kerül megjelenítésre.

45. A gyártó vagy a kereskedő lízingbeadók néha úgy próbálnak ügyfeleket szerezni, hogy mesterségesen alacsony kamatokat kínálnak. Az ilyen kamatlábak alkalmazása miatt az ügyletből származó teljes árbevételnek aránytalanul nagy hányadát számolnák el az értékesítés pillanatában. Ha mesterségesen alacsony kamatlábakat határoznak meg, az értékesítés nyeresége arra a szintre korlátozódik, amely egy üzleti kamatláb felszámítása esetén adódna.

46. A gyártó vagy kereskedő lízingbeadónál a lízingügylet megtárgyalásával és létrehozásával kapcsolatban felmerült költségeket a lízingfutamidő kezdetén ráfordításként számolják el, mivel azok főként a gyártó vagy kereskedő értékesítésből származó nyereségének megszerzéséhez kapcsolódnak.

47. ***A lízingbeadónak az IAS 32 előírásainak betartásán túl az alábbiakat kell még közzétennie a pénzügyi lízingügyletekre vonatkozóan:***

(a) a mérleg-fordulónapi teljes bruttó lízingbefektetés és a minimális lízingfizetésekből származó mérleg-fordulónapi követelés jelenértéke közötti egyeztetést. Ezen túlmenően az egységnek közzé kell tennie a teljes bruttó lízingbefektetést és a minimális lízingfizetési követelések jelenértékét a mérleg fordulónapján az alábbi időszakok mindegyikére vonatkozóan:

(i) egy éven belül;

(ii) egy éven túl, de öt éven belül;

(iii) öt éven túl.

(b) a meg nem szolgált pénzügyi bevételeket;

(c) a lízingbeadónak járó nem garantált maradványértékeket;

(d) a minimális lízingfizetésekből származó behajthatatlan követelésekre elszámolt halmozott leírást;

(e) az időszakban bevételként elszámolt függő bérleti díjakat.

(f) a lízingbeadó lényeges lízingmegállapodásainak általános leírását.

48. Növekedési mutatóként gyakran érdemes közzétenni az időszakban szerzett új üzletben meglévő, meg nem szolgált bevétellel csökkentett bruttó befektetést, a felmondott lízingügyleteknek megfelelő összeg levonása után.

Operatív lízing

49. ***A lízingbeadóknak az operatívlízing-ügyletekben szereplő eszközöket mérlegükben azok jellegének megfelelően kell bemutatniuk.***

50. ***Az operatív lízingből származó lízingbevételt az árbevételben lineárisan kell a lízing időtartama során elszámolni, kivéve, ha valamilyen más szisztematikus alap jobban tükrözi azt az időbeli megoszlást, ahogyan a lízingelt eszközből származó hasznok csökkennek (*)***

51. A lízingárbevétel megszerzéséhez felmerült, az értékcsökkenési leírást is magukban foglaló költségek ráfordításként kerülnek megjelenítésre. A lízing bevétele (kivéve az olyan szolgáltatásokért kapott összegeket, mint a biztosítás vagy a karbantartás) lineárisan kerül megjelenítésre a lízing futamideje alatt, még akkor is, ha az nem ilyen alapon folyik be, kivéve, ha valamilyen más szisztematikus alap jobban tükrözi azt az időbeli megoszlást, ahogyan a lízingelt eszközből származó hasznok csökkennek.

52. ***A lízingbeadónak az operatív lízingügyletek megtárgyalásához és létrehozásához kapcsolódóan felmerült induló költségeket hozzá kell adnia a lízingelt eszköz könyv szerinti értékéhez, és ráfordításként a lízing futamideje alatt kell azokat elszámolnia, a lízingből származó bevétel megjelenítésével azonos alapon.***

53. ***Az értékcsökkenthető lízingelt eszközökre alkalmazott értékcsökkentési módszernek azonosnak kell lennie a lízingbeadó hasonló eszközöknél használt értékcsökkentési politikájával, és az értékcsökkenést az IAS 16 valamint az IAS 38 alapján kell kiszámolni.***

54. Annak meghatározásához, hogy egy lízingelt eszköz értékvesztett-e, az egység az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standardot alkalmazza.

55. A gyártó vagy a kereskedő lízingbeadó nem számol el értékesítési nyereséget operatív lízingügylet kötésekor, mivel ez nem egyenértékű az értékesítéssel.

56. ***A lízingbeadónak az IAS 32 előírásainak betartásán túl az alábbiakat kell még közzétennie az operatív lízingügyletekre vonatkozóan:***

(a) a fel nem mondható operatív lízingekből származó jövőbeni minimális lízingfizetések teljes, és az egyes alábbi időszakokra vonatkozó összegét:

(i) egy éven belül;

(ii) egy éven túl, de öt éven belül;

(iii) öt éven túl.

(b) az időszakban bevételként elszámolt függő bérleti díjakat.

(c) a lízingbeadó jelentős lízingmegállapodásainak általános leírását.

(*) Ld. még a SIC-15 *Operatív lízingek – ösztönzők* értelmezést.

57. Ezen felül, az IAS 16-ban, az IAS 36-ban, az IAS 38-ban, az IAS 40-ben és az IAS 41-ben előírt közzétételi kötelezettségek is alkalmazandók a lízingbeadók operatív lízing alapján lízingbe adott eszközeire.

VISSZLÍZING ÜGYLETEK

58. A visszlízing ügyletek keretében egy eszköz eladásra, majd visszalízingelésre kerül. A lízingdíj és az eladási ár rendszerint függenek egymástól, mivel együttesen tárgyalnak azokról. A visszlízing-ügyletek számviteli megjelenítése az érintett lízing típusától függ.

59. ***Ha egy visszlízing ügylet pénzügyi lízinget eredményez, a könyv szerinti értéket meghaladó bármely értékesítési bevétel nem kerül bevételként azonnal megjelenítésre az eladó-lízingbevevő által. Ehelyett azt el kell határolni és a lízing időtartama alatt kell amortizálni.***

60. Ha a visszlízing pénzügyi lízing, a tranzakció olyan ügylet, amelynek révén a lízingbeadó finanszírozást nyújt a lízingbevevőnek az eszközt használva biztosítékként. Ezért nem helyénvaló a könyv szerinti értéket meghaladó értékesítési bevételrészt bevételként kezelni. Az ilyen többlet elhatárolásra kerül és a lízing futamideje alatt amortizálódik.

61. ***Ha egy visszlízing-ügylet operatív lízinget eredményez, és nyilvánvaló, hogy az ügyletet valós értéken kötötték, bármely nyereséget vagy veszteséget azonnal el kell számolni. Ha az eladási ár a valós értéknél alacsonyabb, bármely nyereséget vagy veszteséget azonnal el kell számolni, kivéve, ha a veszteséget a jövőbeni, a piaci árnál alacsonyabb lízingfizetések kompenzálják, amikor ezt el kell határolni és a lízingfizetések arányában kell amortizálni azon időszak alatt, mely során az eszközt várhatóan használni fogják. Ha az eladási ár magasabb a valós értéknél, a valós érték fölötti részt el kell határolni és azon időszak alatt kell amortizálni, melynek során az eszközt várhatóan használni fogják.***

62. Ha a visszlízing operatív lízing, és a lízingfizetéseket, valamint az eladási árat valós értéken állapítják meg, valójában normál értékesítési ügylet zajlott le, és bármely nyereség vagy veszteség azonnal megjelenítésre kerül.

63. ***Operatív lízing ügyletek esetén, ha a visszlízing-ügylet időpontjában a valós érték alacsonyabb az eszköz könyv szerinti értékénél, a könyv szerinti érték és a valós érték közötti különbözettel azonos összegű veszteséget azonnal el kell számolni.***

64. A pénzügyi lízingügyletek esetében nincs szükség ilyen módosításra, hacsak nem történt értékvesztés, mely esetben a könyv szerinti értéket az IAS 36-tal összhangban le kell csökkenteni a megtérülő összegre.

65. A lízingbeadók és lízingbevevők közzétételi kötelezettségei a visszlízing-ügyletekre is ugyanúgy érvényesek. A lényeges lízingszerződések előírt ismertetése a visszlízing tranzakciók feltételeinek, és a megállapodás egyedi vagy szokatlan rendelkezéseinek a közzétételéhez vezet.

66. A visszlízing ügyletek az IAS 1 A *pénzügyi kimutatások prezentálása* standardban meghatározott elkülönült közzétételi kritérium alá eshetnek.

ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK

67. ***A 68. bekezdés figyelembevételével, a jelen standard visszamenőleges alkalmazása javasolt, de nem követelmény. Ha a standardot nem alkalmazzák visszamenőlegesen, akkor a már érvényben lévő pénzügyi lízing-ügyletek egyenlegét úgy kell tekinteni, hogy azokat a lízingbeadó megfelelően állapította meg, és a továbbiakban a jelen standard rendelkezéseivel összhangban kell azokat elszámolni.***

68. ***A korábban az (1997-ben módosított) IAS 17-et alkalmazó egységnek a jelen standard módosításait valamennyi lízingügyletre vonatkozóan visszamenőleg kell alkalmaznia, vagy amennyiben az (1997-ben módosított) IAS 17-et nem alkalmazták visszamenőlegesen, valamennyi olyan lízingügyletre vonatkozóan, amely azután került megkötésre, hogy az egység a standardot alkalmazni kezdte.***

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

69. ***A jelen standard a 2005. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra alkalmazandó. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha az egység egy 2005. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza a jelen standardot, közzé kell tennie ezt a tényt.***

AZ (1997-BEN MÓDOSÍTOTT) IAS 17 VISSZAVONÁSA

70. A jelen standard hatályon kívül helyezi az (1997-ben módosított) IAS 17 *Lízingek* standardot.

IAS 17

FÜGGELÉK

Egyéb kiadványok módosításai

A jelen függelékben szereplő módosítások a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra alkalmazandók. Ha az egység egy korábbi időszakra alkalmazza a jelen standardot, ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

A1. [A módosítás nem vonatkozik a standardok szövegére]

A2. [A módosítás nem vonatkozik a standardok szövegére]

IAS 21 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai

TARTALOM

	Bekezdés
Cél	1–2
Hatókör	3–7
Definíciók	8–16
A fogalmak kifejtése	9–16
A funkcionális pénznem	9–14
Külföldi érdekeltségbe történő nettó befektetés	15
Monetáris tételek	16
A jelen standard által előírt megközelítés összegzése	17–19
Külföldi pénznemben történő ügyletek funkcionális pénznemben történő bemutatása	20–37
Kezdeti megjelenítés	20–22
Beszámolás a későbbi mérlegfordulónapokon	23–26
Árfolyam-különbözetek megjelenítése	27–34
A funkcionális pénznem megváltozása	35–37
A funkcionális pénznemtől eltérő prezentálási pénznem alkalmazása	38–49
A prezentálás pénznemére való átszámítás	38–43
Külföldi érdekeltség átszámítása	44–47
A külföldi érdekeltség elidegenítése	48–49
Árfolyam-különbözet adó hatása	50
Közzététel	51–57
Hatálybalépés napja és áttérés	58–60
Egyéb kiadványok visszavonása	61–62

A jelen módosított standard hatályon kívül helyezi az (1993-ban módosított) IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai* standardot, és a jelen módosított standardot a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmazni. A korábbi alkalmazás javasolt.

CÉL

1. Az egység két módon folytathat külföldi tevékenységet. Lehetnek külföldi pénznemben folytatott ügyletei vagy lehetnek külföldi érdekeltségei. Ezen felül, az egység külföldi pénznemben is készítheti pénzügyi kimutatásait. A jelen standard célja annak meghatározása, hogy az egység hogyan vegye figyelembe a külföldi pénznemben folytatott ügyleteit, valamint külföldön folytatott tevékenységeit a pénzügyi kimutatásaiban, valamint, hogy pénzügyi kimutatásokat hogyan számítsa át a prezentálás pénznemére.

2. Az alapvető kérdés az, hogy milyen árfolyam(ok) kerüljön/kerüljenek felhasználásra, és hogyan jelenítsék meg az átváltási árfolyam-változásokat a pénzügyi kimutatásokban.

HATÓKÖR

3. ***A jelen standardot kell alkalmazni (*):***

(a) a külföldi pénznemben történő ügyletek és egyenlegek elszámolására, kivéve az* IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: Megjelenítés és értékelés *standard hatálya alá tartozó származékos ügyleteket és egyenlegeket;

(b) az egység pénzügyi kimutatásaiban konszolidálással, részarányos konszolidálással vagy tőkemódszerrel kimutatott külföldi érdekeltségek eredményének és pénzügyi helyzetének átszámításakor;

valamint

(c) az egység eredményének és pénzügyi helyzetének a prezentálás pénznemére történő átszámításakor.

4. AZ IAS 39 számos deviza származékos ügyletre vonatkozik, és ennek megfelelelően ezek nem tartoznak a jelen standard hatálya alá. Ugyanakkor azon deviza származékos ügyletek, amelyek nem esnek az IAS 39 hatálya alá (pl. az egyéb szerződések részét képező deviza származékos ügyletek), a jelen standard hatálya alá tartoznak. Ezen felül a jelen standard alkalmazandó, amikor az egység a származékos ügyletekhez tartozó összegeket a funkcionális pénznemből a prezentálás pénznemére átszámítja.

5. A jelen standard nem vonatkozik a deviza tételek fedezeti elszámolására, beleértve a külföldi érdekeltségbe való nettó befektetésre vonatkozó fedezeti ügyletet. A fedezeti ügyletek elszámolására az IAS 39 standard vonatkozik.

6. A jelen standard alkalmazandó azokra az esetekre is, amikor az egység külföldi pénznemben készíti el pénzügyi kimutatásait, és meghatározza az ilyen pénzügyi kimutatásokra vonatkozó azon előírásokat, amelyeknek meg kell feleni ahhoz, hogy a pénzügyi kimutatások megfeleljenek a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardoknak. A pénzügyi adatok olyan külföldi pénznemre történő átváltásakor, ami nem felel meg ezen előírásoknak, a jelen standard előírja a közzéteendő információkat.

7. A jelen standard nem foglalkozik a külföldi pénznemen alapuló ügyletekből származó cash flow-knak a cash flow kimutatásban történő bemutatásával és a külföldi érdekeltség cash flow-inak átszámításával (ld. IAS 7 *Cash Flow kimutatások*).

DEFINÍCIÓK

8. ***A következő kifejezések a jelen standardban a következőkben meghatározott értelemben használatosak:***

A záróárfolyam a mérlegfordulónapon érvényes azonnali átváltási árfolyam.

Árfolyam-különbözet egy adott deviza meghatározott számú egységének egy másik devizára történő átváltása eltérő árfolyamon.

Az árfolyam két külföldi fizetőeszköz átváltási aránya.

A valós érték az az összeg, amelyért jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkező felek között szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet keretében egy eszközt el lehet cserélni vagy egy kötelezettséget rendezni lehet.

A külföldi pénznem az egység funkcionális pénznemétől eltérő pénznem.

Külföldi érdekeltség a beszámolót készítő egység külföldi leányvállalata, társult vállalkozása, közös vállalkozása vagy fióktelepe, amelyek a beszámolót készítő egységtől eltérő országban vagy devizanemben vannak bejegyezve vagy folytatják tevékenységüket.

(*) Lásd még a SIC-7: Az *euró bevezetése* értelmezést

A funkcionális pénznem annak az elsődleges gazdasági környezetnek a pénzneme, amelyben az egység működik.

A csoport az anyavállalat és annak leányvállalatai.

Monetáris tételek a birtokolt pénznem egységek, valamint a meghatározott vagy meghatározható számú pénznem egységben járó vagy fizetendő követelések és kötelezettségek.

Külföldi szervezetbe történő nettó befektetés a beszámolót készítő egységnek az illető érdekeltség nettó eszközeiben való részesedése.

A prezentálás pénzneme az a pénznem, amelyben az egység a pénzügyi kimutatásait készíti.

Azonnali árfolyam a külföldi pénzeszközök azonnali átváltásakor alkalmazott árfolyam.

A fogalmak kifejtése

A funkcionális pénznem

9. Az elsődleges gazdasági környezet, amelyben az egység működik, általában az, amelyben az egység a pénzt elsődlegesen megkeresi, és elkölti. Az egységnek az alábbi tényezőket kell figyelembe vennie a funkcionális pénznemének meghatározásához:

   (a) azt a pénznemet:

      (i) amely az áruk és szolgáltatások értékesítési árait leginkább befolyásolja (ez gyakran az a pénznem, amelyben az egység termékei és szolgáltatásainak eladási ára megadásra és kiegyenlítésre kerül);

      valamint

      (ii) amely azon országhoz hivatalos pénzneme, amelynek versenyhelyzete és szabályozása leginkább meghatározza az egység termékei és szolgáltatásai eladási árát.

   (b) amely leginkább befolyásolja a termékek és szolgáltatások nyújtásához kapcsolódó munkaerő, anyag és egyéb költségeket (ez gyakran az a pénznem, amelyben a költségek meghatározásra és kiegyenlítésre kerülnek).

10. Az alább felsorolt tényezők szintén bizonyítékot szolgáltathatnak az egység funkcionális pénzneme meghatározásához:

   (a) az a pénznem, amelyben a finanszírozási tevékenységből a források befolynak (pl. adósság vagy tőkeinstrumentumok kibocsátásából).

   (b) az a pénznem, amelyben a működésből befolyó összegeket tartják.

11. A külföldi érdekeltség funkcionális pénznemének, valamint annak meghatározásakor, hogy a meghatározott funkcionális pénznem megegyezik-e a beszámolót készítő egység funkcionális pénznemével, az alábbi tényezőket kell figyelembe venni (a beszámolót készítő egység ebben az összefüggésben az az egység, amelynek a külföldi érdekeltség a leányvállalata, fióktelepe, társult vállalkozása vagy közös vállalkozása):

   (a) a külföldi érdekeltség tevékenységeit a beszámolót készítő egység kiterjesztéseként folytatják-e, nem pedig jelentős önállósággal. Az elsőre példa, amikor a külföldi érdekeltség kizárólag a beszámolót készítő egységtől importált árukat árusítja és az ebből befolyó bevételeket átutalja a beszámolót készítő egységnek. Az utóbbira példa, amikor a külföldi érdekeltség készpénzt vagy monetáris tételeket halmoz fel, ráfordításai merülnek fel, bevételt termel és hiteleket vesz fel, és ezek mindegyikét lényegében saját pénznemében bonyolítja.

   (b) a beszámolót készítő egységgel lebonyolított tranzakciók a külföldi érdekeltség tevékenységének jelentős vagy kis hányadát képezik-e.

   (c) a külföldi érdekeltség tevékenységéből származó cash flow-k közvetlenül érintik-e a beszámolót készítő egység cash flow-it, és folyamatosan készen állnak-e a beszámolót készítő egységnek való átutalásra.

   (d) a külföldi érdekeltség tevékenységéből származó cash flow-k elegendők-e a meglévő és szokásosan várható kötelezettség teljesítésére anélkül, hogy a beszámolót készítő egységnek forrásokat kellene rendelkezésre bocsátania.

12. Azokban az esetekben, amikor a fenti jellemzők keverednek, és a funkcionális pénznem nem nyilvánvaló, a vezetés saját maga döntheti el legjobb belátása szerint, melyik az a funkcionális pénznem, amely leghűebben tükrözi a lebonyolított ügyletek, események és feltételek gazdasági hatásait. E megközelítés részeként, a vezetés először a 9. bekezdésben foglalt fő jellemzőket vizsgálja meg, mielőtt a 10. és 11. bekezdésben foglalt jellemzőket vizsgálat alá vetné, melyek további megerősítő bizonyítékot szolgáltatnak a funkcionális pénznemére vonatkozóan.

13. Az egység funkcionális pénznemének az egységre vonatkozó ügyleteket, eseményeket és feltételeket kell tükröznie. Ennek megfelelően, ha egyszer meghatározásra került a funkcionális pénznem, az nem változik, kivéve, ha az annak alapjául szolgáló ügyletekben, eseményekben vagy feltételekben változás következik be.

14. Amennyiben a funkcionális pénznem valamely hiperinflációs gazdaság pénzneme, az egység pénzügyi kimutatásait az IAS 29 *Pénzügyi kimutatások a hiperinflációs gazdaságban* alapján kell újra-megállapítani. Az egység nem mentesül az IAS 29 szerinti újra-megállapítás alól pl. azzal, hogy a jelen standard alapján meghatározott funkcionális pénznemtől eltérő funkcionális pénznemet választ (pl. anyavállalata funkcionális pénznemét).

Külföldi érdekeltségbe történő nettó befektetés

15. Lehetnek olyan monetáris tételek, amelyek követelések vagy kötelezettségek a külföldi érdekeltség felé. Az olyan tételek, amelyek rendezése nem tervezett és nem valószínű a belátható jövőben, lényegében részét képezi az egység adott külföldi érdekeltségbe történő nettó befektetésének, így azokat a 32-33. bekezdés előírásai szerint számolják el. Ebbe beletartozhatnak hosszú lejáratú követelések és hitelek is. Nem tartoznak bele viszont a vevő követelések és szállítói tartozások.

Monetáris tételek

16. A monetáris tétel alapvető jellemzője, hogy jogot jelent valamely fix vagy meghatározható számú deviza egység átvételére (vagy kötelmet annak átadására). Példák: nyugdíj és más pénzben fizetendő munkavállalói juttatások; pénzben kiegyenlítendő tartalékok; kötelezettségként kimutatott készpénz osztalék. Hasonlóképpen monetáris tételnek tekintendő az egység saját tőkeinstrumentumainak változó darabszámára, vagy valamely változó összegű eszköz átvételére (vagy átadására) vonatkozó szerződés, melyben a kapott (teljesítendő) valós érték megegyezik egy pénznem fix vagy meghatározható egységeinek számával. Fordítva, a nem monetáris tételek alapvető jellemzője, hogy hiányzik a jogosultság valamely fix vagy meghatározható számú deviza egység átvételére (vagy a kötelem annak átadására). Példák: az árukért és szolgáltatásokért előre megfizetett összegek (pl. előre megfizetett bérleti díj); a goodwill, az immateriális javak, a készletek, az ingatlanok, gépek és berendezések, valamint a nem monetáris eszközökben teljesítendő céltartalékok.

A JELEN STANDARD ÁLTAL ELŐÍRT MEGKÖZELÍTÉS ÖSSZEGZÉSE

17. A pénzügyi kimutatások elkészítésekor valamennyi egységnek – az akár egy különálló egység, akár egy külföldi érdekeltséggel rendelkező egység (mint pl. egy anyavállalat), akár egy külföldi érdekeltség (pl. egy leányvállalat vagy fióktelep) – a 9-14. bekezdés rendelkezései alapján kell meghatároznia a funkcionális pénznemét. A külföldi pénznemben lévő tételeket az egység átszámítja a funkcionális pénznemére, és ennek hatásait a 20-37., valamint 50. bekezdések alapján mutatja be.

18. Számos beszámolót készítő egység nagyszámú elkülönült egységből áll (pl. egy csoport, amely az anyavállalatból és egy vagy több leányvállalatból áll). Az egyes egység típusok, akár egy csoport tagjai, akár nem, rendelkezhetnek társult vállalkozásokban vagy közös vállalkozásokban lévő befektetésekkel. Lehet továbbá fióktelepük is. A beszámolót készítő egység részét képező minden egyes külön egység eredményét és pénzügyi helyzetét át kell számítani arra a pénznemre, amelyben a beszámolót készítő egység a pénzügyi kimutatásait készíti. A jelen standard lehetővé teszi, hogy a beszámolót készítő egység bármely pénznemet (vagy pénznemeket) megválaszthassa prezentálási pénznemének. A beszámolót készítő egység részét képező bármely olyan külön egység eredményét és pénzügyi helyzetét, melynek funkcionális pénzneme eltér a prezentálás pénznemétől, a 38-50. bekezdésben leírtak szerint számítják át.

19. A jelen standard azt is lehetővé teszi, hogy a pénzügyi kimutatásokat készítő különálló egységek, valamint az IAS 27 *Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások* standard szerint egyedi pénzügyi kimutatásokat készítő egységek bármely pénznemben (vagy pénznemekben) bemutathassák pénzügyi kimutatásaikat. Amennyiben az egység prezentálási pénzneme eltér a funkcionális pénznemétől, az egység eredményeit és pénzügyi helyzetét szintén a 38-50. bekezdések alapján számítják át a prezentálás pénznemére.

Kezdeti megjelenítés

20. A külföldi pénznemben történt ügylet olyan ügylet, amelyet külföldi pénznemben bonyolítottak le, vagy amelyet külföldi pénznemben kell teljesíteni, amelybe beletartoznak azok az ügyletek, amelyek akkor keletkeznek, ha egy egység:

(a) olyan árukat vagy szolgáltatásokat vásárol vagy értékesít, amelyek ára külföldi pénznemben van megadva;

(b) olyan pénzeszközöket vesz vagy ad kölcsön, melynél a fizetendő vagy járó összeg külföldi pénznemben van megadva;

vagy

(c) egyéb módon szerez vagy értékesít külföldi pénznemben megadott eszközöket, vagy egyéb módon keletkeztet vagy rendez külföldi pénznemben megadott kötelezettségeket.

21. ***A külföldi pénznemben történő ügyletet a kezdeti megjelenítéskor a funkcionális pénznemben kell rögzíteni, a külföldi pénznemben lévő összegre a funkcionális pénznem és a külföldi pénznem ügylet napján érvényes átváltási árfolyamát alkalmazva.***

22. Az ügylet időpontja az az időpont, amelyen az ügylet először megfelel a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok szerinti megjelenítési kritériumoknak. Gyakorlati okokból gyakran egy olyan árfolyamot alkalmaznak, amely közel áll az ügylet napján érvényes árfolyamhoz, például alkalmazhatnak heti vagy havi átlagárfolyamot az adott időszakban kötött valamennyi külföldi pénznemen alapuló ügyletre. Amennyiben azonban az átváltási árfolyamok jelentősen ingadoznak, egy adott időszak átlagárfolyamának alkalmazása nem megbízható.

Beszámolás a későbbi mérlegfordulónapokon

23. ***Minden egyes mérleg fordulónapon:***

(a) a külföldi pénznemben fennálló monetáris tételeket záróárfolyamon kell átszámítani;

(b) a külföldi pénznemben megadott, eredeti bekerülési érték alapján nyilvántartott nem monetáris tételeket azon az árfolyamon átszámítva kell kimutatni, amely az ügylet napján érvényben volt;

és

(c) a valós értéken, külföldi pénznemben nyilvántartott nem monetáris tételeket arra a napra vonatkozó árfolyamon kell átszámítani, amikor a valós érték meghatározásra került.

24. Egy tétel könyv szerinti értékét az egyéb vonatkozó standardok szerint állapítják meg. Például, a tárgyi eszközök az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standard alapján valós értéken vagy bekerülési értéken kerülhetnek kimutatása. Függetlenül attól, hogy a könyv szerinti érték a bekerülési érték alapján, vagy valós érték szerint került-e megállapításra, amennyiben az érték külföldi pénznemben van megadva, azt a jelen standard alapján át kell számítani az funkcionális pénznemre.

25. Egyes tételek könyv szerinti értékét két vagy több összeg összehasonlítása alapján állapítják meg. Például a készletek könyv szerinti értéke az IAS 2 *Készletek* standard szerint azok bekerülési értéke és nettó realizálható értéke közül az alacsonyabb. Hasonlóképpen, az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standard alapján, az olyan eszköz könyv szerinti értéke, amelynél értékvesztésre utaló jelzés áll fenn, annak az értékvesztés figyelembe vétele előtti könyv szerinti értéke és a megtérülő értéke közül az alacsonyabb. Olyan esetekben, amikor az ilyen eszköz nem monetáris eszköz és külföldi pénznemben van értékelve, a könyv szerinti érték az alábbiak összehasonlításával kerül megállapításra:

(a) a bekerülési érték vagy a könyv szerinti érték (amelyik alkalmazandó), az összeg meghatározása időpontjában érvényes árfolyamon átszámítva (abban az időpontban érvényes árfolyam, amikor a bekerülési értéken értékelt tételre vonatkozó ügylet történt);

továbbá

(b) a nettó realizálható érték vagy a megtérülő érték (amelyik alkalmazandó) az adott érték meghatározásának napján érvényes árfolyamon átszámítva (a mérlegfordulónapi záró árfolyam).

Az összehasonlítás eredményeként lehetséges, hogy a funkcionális pénznemben értékvesztés miatti veszteség kerül megjelenítésre, míg a külföldi pénznemben nem, vagy fordítva.

26. Az olyan esetekben, amikor több árfolyam létezik, azt az árfolyamot használják, amelyen az ügylet vagy az egyenleg által képviselt jövőbeni cash flow-kat ki lehetett volna egyenlíteni, ha ezen cash flow-k az értékelés időpontjában történtek volna. Olyan esetekben, amikor két pénznem között átmenetileg nincs átválthatóság, azt az árfolyamot kell alkalmazni, amely az átváltás lehetővé válásakor következő első árfolyam.

Árfolyam-különbözetek megjelenítése

27. A 3. bekezdésben leírtak szerint az IAS 39 alkalmazandó a külföldi pénznemben fennálló tételek fedezeti elszámolására. A fedezeti elszámolás alkalmazása egyes árfolyam-különbözet elszámolását a jelen standardban előírttól eltérő módon követeli meg. Például az IAS 39 előírásai szerint az olyan pénzügyi tételeken keletkező árfolyam-különbözetet, amelyek egy cash flow fedezeti ügyletben fedezeti instrumentumnak minősülnek, kezdetben a saját tőkében számolják el, amennyiben a fedezeti ügylet hatékony.

28. ***Azokat az árfolyam-különbözeteket, amelyek a monetáris tételek rendezésekor, vagy a monetáris tételeknek egy olyan árfolyamon történő átszámításakor keletkeztek, amely eltér attól az árfolyamtól, amelyen azokat a tárgyidőszaki kezdeti megjelenítésükkor vagy a korábbi pénzügyi kimutatásokban átszámították, a nyereségben vagy veszteségben abban az időszakban kell elszámolni, amikor azok felmerültek, kivéve a 32. bekezdésben leírt esetet.***

29. Amikor egy külföldi pénznemben történt ügyletből monetáris tétel keletkezik és eltérés van az ügylet időpontjában érvényes árfolyam, valamint a teljesítés időpontjában érvényes árfolyam között, árfolyam-különbözet keletkezik. Amennyiben az ügylet rendezése ugyanabban a beszámolási időszakban történik mint amelyben az bekövetkezett, a teljes tárfolyam-különbözetet az adott beszámolási időszakban számolják el. Amennyiben azonban az ügylet egy későbbi beszámolási időszakban kerül rendezésre, a rendezés időpontjáig terjedő időszakokban elszámolandó árfolyam-különbözetet az árfolyam egyes időszakok közötti mozgása alapján határozzák meg.

30. ***Amikor egy nem monetáris tételen realizált nyereség vagy veszteség közvetlenül a saját tőkében kerül megjelenítésre, az adott nyereség vagy veszteség árfolyamelemét is közvetlenül a saját tőkében kell elszámolni. Fordítva, amikor egy nem monetáris tételen elért nyereség vagy veszteség a nyereségben vagy veszteségben kerül megjelenítésre, annak árfolyamelemét is a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni.***

31. Egyéb standardok előírhatják, hogy meghatározott nyereséget vagy veszeséget közvetlenül a saját tőke részeként kell elszámolni. Például az IAS 16 standard előírja, hogy az ingatlanok, gépek és berendezések átértékelésénél realizált egyes nyereségek vagy veszteségek közvetlenül a saját tőkében kerüljenek elszámolásra. Amikor egy ilyen eszközt külföldi pénznemben értékelnek, a jelen standard 23(c) bekezdésének előírásai alapján az átértékelt összeget azon az árfolyamon kell átszámítani, amely abban az időpontban volt érvényes, amikor az érték meghatározásra került, amelynek eredményeként egy árfolyam-különbözet keletkezik, amelyet szintén a saját tőkében számolnak el.

32. ***Az olyan monetáris tételeken keletkező árfolyam-különbözeteket, amelyek a beszámolót készítő egység külföldi érdekeltségbe történő nettó befektetésének részét képezik (ld. 15. bekezdés), a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni a beszámolót készítő egység egyedi pénzügyi kimutatásaiban, vagy amennyiben alkalmazható, a külföldi érdekeltség különálló pénzügyi kimutatásaiban. Az olyan pénzügyi kimutatásokban, amelyek a külföldi érdekeltséget és a beszámolót készítő egységet is tartalmazzák (pl. konszolidált pénzügyi kimutatások, amennyiben a külföldi érdekeltség leányvállalat), az ilyen árfolyam-különbözeteket kezdetben a saját tőke elkülönült elemeként kell elszámolni, és a nettó befektetés elidegenítésekor kell a 48. bekezdéssel összhangban a nyereségben vagy veszteségben elszámolni.***

33. Amikor egy monetáris tétel a beszámolót készítő egység külföldi érdekeltségben történő nettó befektetése részét képezi, és az a beszámolót készítő egység funkcionális pénznemében került meghatározásra, a 28. bekezdésnek megfelelően árfolyam-különbözet keletkezik a külföldi érdekeltség különálló pénzügyi kimutatásaiban. Hasonlóképpen, amennyiben ugyanez a tétel a külföldi érdekeltség funkcionális pénznemében van kifejezve, a 28. bekezdés alapján a beszámolót készítő egység egyedi pénzügyi kimutatásaiban keletkezik árfolyam-különbözet. Az ilyen árfolyam-különbözetet átvezetik a saját tőke elkülönült elemébe azokban a pénzügyi kimutatásokban, amelyek a külföldi érdekeltséget és a beszámolót készítő egységet is tartalmazzák (azon pénzügyi kimutatások, amelyekben a külföldi érdekeltség konszolidálásra kerül, vagy a tőkemódszer alapján kerül elszámolásra). Ugyanakkor a beszámolót készítő egység külföldi érdekeltségbe történő nettó befektetésének részét képező monetáris tétel a beszámolót készítő egység vagy a külföldi érdekeltség funkcionális pénznemétől eltérő pénznemben is meg lehet adva. A monetáris tételen a beszámolót készítő egység és a külföldi érdekeltség funkcionális pénznemeire történő átszámításakor keletkező árfolyam-különbözeteket nem vezetik át a saját tőke külön elemébe azon pénzügyi kimutatásokban, amelyek a külföldi érdekeltséget és a beszámolót készítő egységet is tartalmazzák (vagyis azok továbbra is a nyereségben vagy veszteségben lesznek elszámolva).

34. Amikor az egység a könyveit és nyilvántartásait a funkcionális pénznemétől eltérő pénznemben vezeti, a pénzügyi kimutatások elkészítésekor az egység valamennyi összeget a 20-26. bekezdéseknek megfelelően számítja át a funkcionális pénznemére. Ennek eredményeként ugyanazok az összegek állnak elő a funkcionális pénznemében, amelyek akkor keletkeztek volna, ha a tételeket már eredetileg is a funkcionális pénznemében rögzítette volna. Például a monetáris tételek a záróárfolyamon kerülnek a funkcionális pénznemre történő átszámításra, míg a bekerülési értéken nyilvántartott nem monetáris tételek azon ügylet időpontjában érvényes árfolyamon kerülnek átszámításra, amely azok kezdeti megjelenítését eredményezte.

A funkcionális pénznem megváltozása

35. ***Ha változás áll be az egység funkcionális pénznemében, az egységnek a változás időpontjától kezdődően a jövőre nézve kell az új funkcionális pénznemre alkalmaznia az átszámítási eljárásokat.***

36. A 13. bekezdésben jelzettel összhangban az egység funkcionális pénzneme az egységre vonatkozó ügyleteket, eseményeket és feltételeket tükrözi. Ennek megfelelően, ha egyszer meghatározásra került a funkcionális pénznem, az csak akkor változtatható meg, ha a mögöttes ügyletekben, eseményekben vagy feltételekben változás következik be. Például az áruk és szolgáltatások értékesítési árait főként befolyásoló pénznemben bekövetkező változás az egység funkcionális pénznemének megváltoztatását eredményezheti.

37. A funkcionális pénznem megváltoztatásának hatását a jövőre nézve számolják el. Más szavakkal, az egység a változtatás napján érvényes árfolyam alkalmazásával számítja át az egyes tételeket az új funkcionális pénznemre. Az ennek eredményeként keletkező, nem monetáris tételekre vonatkozó összegeket úgy kezelik, mintha az a bekerülési érték lenne. A külföldi érdekeltség átszámításából keletkező, a 32. és 39(c) bekezdések alapján korábban a saját tőkébe bsorolt árfolyam-különbözeteket csak a külföldi érdekeltség elidegenítése időpontjában számolják el a nyereségben vagy veszteségben.

A FUNKCIONÁLIS PÉNZNEMTŐL ELTÉRŐ PREZENTÁLÁSI PÉNZNEM ALKALMAZÁSA

A prezentálás pénznemére való átszámítás

38. Az egység bármilyen pénznemben (vagy pénznemekben) jogosult pénzügyi kimutatásait bemutatni. Amennyiben a prezentálás pénzneme eltér az egység funkcionális pénznemétől, az egység átszámítja az eredményeit és pénzügyi helyzetét a prezentálás pénznemére. Például amikor egy cégcsoporton belül eltérő funkcionális pénznemmel rendelkező egységek vannak, azok egyedi eredményeit és pénzügyi helyzetét egy közös pénznemben kell kifejezni, hogy a konszolidált pénzügyi kimutatások elkészíthetőek legyenek.

39. ***Azon egység eredményeit és pénzügyi helyzetét, amely funkcionális pénzneme nem valamely hiperinflációs gazdaság pénzneme, az alábbi eljárást követve kell egy eltérő prezentálási pénznemre átszámítani:***

(a) az eszközöket és kötelezettségeket minden bemutatott mérleg esetében (beleértve az összehasonlító adatokat) a mérlegfordulónapon érvényes záróárfolyamon kell átszámítani;

(b) bevételt és ráfordításokat minden eredménykimutatás esetében (beleértve az összehasonlító adatokat) az egyes ügyletek napján érvényes árfolyamon kell átszámítani;

valamint

(c) a keletkező árfolyam-különbözetet a saját tőkében, elkülönítve kell kimutatni.

40. Gyakorlati okokból gyakran egy olyan átváltási árfolyamot alkalmaznak a bevétel és ráfordítási tételek átszámítására, amely közel áll az ügyletek napján érvényes árfolyamhoz, például az időszak átlagárfolyamát. Ha azonban az átváltási árfolyamok jelentősen ingadoznak, egy adott időszak átlagárfolyamának alkalmazása nem megbízható.

41. A 39(c) bekezdésben hivatkozott árfolyam-különbözet az alábbiakból keletkezhet:

(a) a bevételek és ráfordítások ügylet napján érvényes árfolyamon, valamint az eszközök és kötelezettségek záróárfolyamon történő átszámítása. Ilyen árfolyam-különbözet keletkezhet mind a nyereségben vagy veszteségben elszámolt bevétel és ráfordítás tételeknél, mind pedig a közvetlenül a saját tőkében kimutatott tételeknél.

(b) a nyitó nettó eszközök értékének záróáron történő átszámítása, amely eltér az előző záróárfolyamtól.

Az ilyen árfolyam-különbözetet nem a nyereségben vagy veszteségben számolják el, mivel az árfolyam változásának kismértékű a hatása, vagy nincs hatása a működésből származó jelenlegi vagy jövőbeni cash flow-kra. Amikor az árfolyam-különbözet egy konszolidált, de nem 100 %-ban tulajdonolt külföldi érdekeltségre vonatkozik, az átszámításból származó és a kisebbségi részesedésre vonatkozó árfolyam-különbözetet a konszolidált mérlegben a kisebbségi részesedésre felosztják, és annak részeként mutatják ki.

42. ***Azon egység eredményeit és pénzügyi helyzetét, amely funkcionális pénzneme valamely hiperinflációs gazdaság pénzneme, az alábbi eljárást követve kell egy eltérő prezentálási pénznemre átszámítani:***

(a) valamennyi összeget (azaz eszközök, kötelezettségek, saját tőke tételek, bevételek és kiadások, beleértve az összehasonlító adatokat is) a legfrissebb mérlegben alkalmazott záróárfolyamon kell átszámítani,

kivéve,

(b) ha az összegek egy nem-hiperinflációs gazdaság pénznemére kerülnek átszámításra, az összehasonlító adatoknak meg kell egyezniük azokkal, amelyek az előző évi pénzügyi kimutatásokban tárgyévi összegként szerepeltek (azaz nem helyesbítik azokat az árszintben vagy árfolyamokban bekövetkezett utólagos változásokkal).

43. ***Amikor az egység funkcionális pénzneme egy hiperinflációs gazdaság pénzneme, az egységnek a pénzügyi kimutatásait az IAS 29 Pénzügyi beszámolás a hiperinflációs gazdaságokban standard szerint újra meg kell állapítania, mielőtt a 42. bekezdésben leírt átszámítási eljárást alkalmazza, kivéve az olyan összahasonlító adatokat, amelyek egy nem hiperinflációs gazdaság pénznemére kerülnek átszámításra (ld. 42(b) bekezdés). Amikor a gazdaságban megszűnik a hiperinfláció és az egységnek már nem kell az IAS 29 szerint újra-megállapítania pénzügyi kimutatásait, a pénzügyi kimutatások újra-megállapításának megszüntetése időpontjában érvényes árszintre átértékelt összegeket kell felhasználnia eredeti bekerülési értékként a prezentálás pénznemére történő átszámítás során.***

Külföldi érdekeltség átszámítása

44. A 38-43. bekezdéseken túl a 45-47. bekezdések alkalmazandók a külföldi érdekeltség eredményeinek és pénzügyi helyzetének prezentálás pénznemére történő átváltása során, hogy a külföldi érdekeltség a beszámolót készítő egység pénzügyi kimutatásaiban konszolidációval, részarányos konszolidációval, vagy a tőkemódszer alapján szerepelhessen.

45. A külföldi érdekeltség eredményeinek és pénzügyi helyzetének összevonása a beszámolót készítő egységével a szokásos konszolidációs eljárást követi, mint pl. a csoporton belüli egyenlegek és leányvállalatok közötti ügyletek kiszűrése (ld. IAS 27 *Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások* és IAS 31 *Közös vállakozásokban lévő érdekeltségek*). Ugyanakkor a csoporton belüli monetáris eszközöket (vagy kötelezettségeket) akár rövid, akár hosszú lejáratúak, nem lehet kiszűrni a hozzájuk tartozó csoporton belüli kötelezettséggel (vagy eszközzel) szemben anélkül, hogy az árfolyam ingadozások eredményeit a konszolidált pénzügyi kimutatásokban szerepeltetnék. Ennek oka, hogy az adott monetáris tétel elkötelezettséget jelent egy pénznem egy másik pénznemre történő átváltására, és a beszámolót készítő egységnél nyereség vagy veszteség keletkezhet az árfolyamváltozások miatt. Ennek megfelelően a beszámolót készítő egység konszolidált pénzügyi kimutatásaiban az ilyen árfolyam-különbözet továbbra is bevételként vagy költségként kerül kimutatásra, vagy, ha az a 32. bekezdésben leírt körülmények között keletkezik, a saját tőke részeként kerül besorolásra a külföldi érdekeltség elidegenítéséig.

46. Azokban az esetekben, amikor a külföldi érdekeltség pénzügyi kimutatásainak fordulónapja eltér a beszámolót készítő egységétől, a külföldi érdekeltség gyakran külön kimutatást is készít a beszámolót készítő egység pénzügyi évével megegyezően. Ha ez nem történik meg, az IAS 27 lehetővé teszi az eltérő mérlegfordulónap alkalmazását, azzal a feltétellel, hogy az eltérés a három hónapot nem haladja meg, és az eltérő időpontok közötti időszakban bekövetkezett jelentős ügyletekre és más események hatásaira vonatkozóan módosítás történik. Ebben az esetben a külföldi érdekeltség eszközeit és kötelezettségeit a külföldi érdekeltség mérlegfordulónapján érvényes árfolyamon számítják át. Az IAS 27 standardnak megfelelően a beszámolót készítő egység mérlegfordulónapjáig eltelt időszak alatti jelentős árfolyamváltozások hatásaival módosítást végeznek. Ugyanez alkalmazandó a tőkemódszernek a társult és közös vállalkozásokra történő alkalmazásakor, illetve az IAS 31 *Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek* standard alapján a közös vállalkozások részarányos konszolidációjakor.

47. ***A külföldi érdekeltség megvásárlása során keletkezett bármely goodwillt, valamint a külföldi érdekeltség akvizíciójából származó, az eszközök és kötelezettségek könyv szerinti értékében végrehajtott valós értékmódosításokat a külföldi érdekeltség eszközeiként és kötelezettségeiként kell kezelni. Ennek megfelelően azokat a külföldi érdekeltség funkcionális pénznemében kell kimutatni, és a 39-42. bekezdések alapján a záróárfolyamon kell átszámítani.***

A külföldi érdekeltség elidegenítése

48. ***A külföldi érdekeltség elidegenítésekor az adott egységre vonatkozóan a saját tőke elkülönített elemében megjelenített árfolyam-különbözet halmozott összegét a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni abban az időpontban, amikor az elidegenítésből származó nyereséget vagy veszteséget elszámolják.***

49. A külföldi érdekeltségben meglévő részesedés elidegeníthető értékesítés, felszámolás, tőke visszafizetés vagy az egység teljes vagy részleges elhagyása által. Az osztalékfizetés csak akkor része az elidegenítésnek, ha az a befektetésre vonatkozóan megtérülést jelent, pl. amikor az osztalék az akvizíciót megelőző nyereségből kerül kifizetésre. Részleges elidegenítés esetén a kapcsolódó halmozott árfolyam-különbözetnek csak az arányos részét kell elszámolni nyereségként vagy veszteségként. A külföldi érdekeltség könyv szerinti értékének leírása nem jelent részleges elidegenítést. Ezért a halasztott árfolyamnyereség vagy -veszteség semmilyen része sem kerül megjelenítésre a leírás időpontjában.

ÁRFOLYAM-KÜLÖNBÖZET ADÓ HATÁSA

50. A külföldi pénznemben történő ügyleteken realizált nyereség és veszteség, valamint az egység (beleértve a külföldi érdekeltséget is) eredményeinek és pénzügyi helyzetének másik pénznemre történő átszámításának lehetnek adóhatásai. Ezen adóhatásokra az IAS 12 *Nyereségadók* standard vonatkozik.

KÖZZÉTÉTEL

51. ***Az 53., valamint 55-57. bekezdésekben a 'funkcionális pénznemre' történő hivatkozások csoport esetén az anyavállalat funkcionális pénznemére vonatkoznak.***

52. ***Az egységnek közzé kell tennie:***

(a) a nyereségben vagy vesztesében elszámolt árfolyam-különbözeteket, kivéve az IAS 39 alapján a nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékelt pénzügyi instrumentumokon keletkező árfolyam-különbözetet;

továbbá

(b) a saját tőke elkülönült elemeként besorolt nettó árfolyam-különbözeteket, és ezen árfolyam-különbözetek összegeinek levezetését az időszak elejére és végére.

53. ***Azokban az esetekben, amikor a prezentálás pénzneme eltér a funkcionális pénznemtől, ezt a tényt ki kell jelenteni, a funkcionális pénznemnek és az eltérő beszámolási pénznem alkalmazása okának közzétételével együtt.***

54. ***Ha változás történik a beszámolót készítő egység, vagy valamely jelentős külföldi érdekeltség funkcionális pénznemében, ezt a tényt, valamint a változás okait közzé kell tenni.***

55. ***Azokban az esetekben, amikor az egység az funkcionális pénznemétől eltérő pénznemben készíti el pénzügyi kimutatásait, csak akkor nevezheti pénzügyi kimutatásait a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolás Standardokkal összhangban lévőnek, ha a pénzügyi kimutatások a vonatkozó standardok és értelmezések mindegyikének megfelelnek, beleértve a 39. és 42. bekezdésekben kifejtett átszámítási módszert is.***

56. Előfordulhat, hogy az egység a funkcionális pénznemétől eltérő pénznemben mutatja be pénzügyi kimutatásait vagy más pénzügyi adatait, anélkül, hogy az 55. bekezdésben meghatározott előírást teljesítené. Például, lehet, hogy az egység csak pénzügyi kimutatásai egyes adatait váltja át más pénznemre. Vagy pl. egy olyan egység, melynek funkcionális pénzneme nem egy hiperinflációs gazdaság pénzneme, a legfrissebb záró árfolyamon számíthatja át pénzügyi kimutatásait egy másik pénznemre. Az ilyen átszámítások nem felelnek meg a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardoknak, és alkalmazandóvá válik az 57. bekezdésben meghatározott közzétételi kötelezettség.

57. ***Azokban az esetekben, amikor az egység pénzügyi kimutatásait vagy egyéb pénzügyi adatait olyan pénznemben teszi közzé, amely eltér a funkcionális és a prezentálási pénznemétől, és az 55. bekezdés előírásai nem teljesülnek, az egységnek:***

(a) egyértelműen kiegészítő jellegűként kell azonosítania az adott információt, hogy megkülönböztesse azt a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardoknak megfelelő adatoktól;

(b) közzé kell tennie azt a pénznemet, amelyben a kiegészítő információk szerepelnek;

valamint

(c) közzé kell tennie az egység funkcionális pénznemét, valamint a kiegészítő adatok meghatározásához felhasznált átszámítás módszerét.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA ÉS ÁTTÉRÉS

58. ***A jelen standard a 2005. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő egyéves időszakokra alkalmazandó. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha egy egység a jelen standardot egy 2005. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie.***

59. ***A 47. bekezdés rendelkezéseit a jövőre nézve kell alkalmazni valamennyi akvizícióra vonatkozóan, amely azon pénzügyi beszámolási időszak kezdetét követően következik be, amelyre a jelen standardot először alkalmazzák. A 47. bekezdés rendelkezéseinek a visszamenőleges alkalmazása a korábbi akvizíciókra megengedett. Egy külföldi érdekeltség akvizíciója esetében, aminek kezelése a jövőre nézve történik, de amely azelőtt zajlott le, hogy a standard először alkalmazásra került volna, az egységnek nem kell az előző éveket újra-megállapítania, és ennek megfelelően, amikor alkalmazható, az adott akvizícióból származó goodwillt és valós érték módosításokat az egység eszközeként vagy kötelezettségeként is kezelheti, nem pedig a külföldi érdekeltség eszközeiként vagy kötelezettségeiként. Ily módon a goodwill és valós érték módosítások vagy már kifejezésre kerültek az egység funkcionális pénznemében, vagy nem monetáris külföldi pénznemben felmerülő tételnek minősülnek, amelyek az akvizíció időpontjában érvényes árfolyam alkalmazásával kerülnek kimutatásra.***

60. ***A jelen standard alkalmazásából adódó egyéb változtatásokat az IAS 8* Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák *standard előírásai szerint kell elszámolni.***

EGYÉB KIADVÁNYOK VISSZAVONÁSA

61. A jelen standard hatályon kívül helyezi az (1993-ban módosított) IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai* standardot.

62. A jelen standard hatályon kívül helyezi az alábbi értelmezéseket:

(a) SIC-11 *Árfolyam – jelentős devizaleértékelésekből származó veszteségek aktiválása;*

(b) SIC-19 *A beszámoló pénzneme – Értékelés és a pénzügyi kimutatások prezentálása az IAS 21 és az IAS 29 alapján*; továbbá

(c) SIC-30 *A beszámoló pénzneme –az értékelés pénznemétől a prezentálás pénznemére történő átszámítás.*

FÜGGELÉK

Egyéb kiadványok módosítása

A jelen függelékben szereplő módosítások a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra alkalmazandók. Ha az egység egy korábbi időszakra alkalmazza a jelen standardot, ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

A1. Az IAS 7 *Cash Flow kimutatások* standard 25-26. bekezdésének szövege az alábbiak szerint módosul:

25. ***A külföldi pénznemben lebonyolított tranzakciókból származó cash flow-t az egység funkcionális pénznemében kell elszámolni a külföldi pénznemben lévő összegre a funkcionális pénznemnek és a külföldi pénznemnek a cash flow időpontjában érvényes átváltási árfolyamának alkalmazásával.***

26. ***A külföldi leányvállalat cash flow-it a funkcionális pénznemnek és a külföldi pénznemnek a cash flow időpontjában érvényes átváltási árfolyamán kell átszámítani.***

A2. Az IAS 12 *Nyereségadók* standard az alábbiak szerint módosul:

A bevezetés 1. bekezdése (jelenlegi számozás szerint IN 2) az alábbiak szerint módosul:

IN2. …

Továbbá van néhány olyan átmeneti különbözet, amely nem időbeli eltérés, például azok az átmeneti különbözetek, amelyek a következő esetekben keletkeznek:

(a) az egység nem monetáris eszközei és kötelezettségei az egység funkcionális pénznemében vannak értékelve, ugyanakkor az adóköteles nyeresége vagy negatív adóalapja (és ezáltal az egység nem monetáris eszközeinek és kötelezettségeinek adóalapja) egy eltérő pénznemben van meghatározva;

(b) …

A 41. és 62. bekezdések módosított szövege a következő:

41. Az egység nem monetáris eszközeit és kötelezettségeit az egység funkcionális pénznemében értékelik (ld. IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai*). Amennyiben az egység adóköteles nyeresége vagy negatív adóalapja (és azáltal, nem monetáris eszközeinek és kötelezettségeinek adóalapja) egy másik pénznemben kerül meghatározásra, az árfolyam változásai átmeneti különbözetet keletkeztetnek, amely halasztott adókötelezettség vagy adókövetelés (figyelembe véve a 24. bekezdést) megjelenítését eredményezi. A keletkező halasztott adót a nyereség vagy veszteség terhére vagy javára számolják el (lásd az 58. bekezdést).

62. Az IFRS-ek megkövetelik vagy lehetővé teszik, hogy bizonyos tételeket közvetlenül a saját tőke terhére vagy javára számoljanak el. Ilyen tételek például:

…

(c) egy külföldi érdekeltség pénzügyi kimutatásainak átszámításából származó árfolyam-különbözetek (ld. IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai* standardot),

és

…

A3. A IAS 29 *Pénzügyi beszámolás a hiperinflációs gazdaságokban* standard az alábbiak szerint módosul:

Az 1. bekezdés módosított szövege a következő:

1. ***A jelen standardot kell alkalmazni minden olyan egység különálló pénzügyi kimutatásaira vonatkozóan, ideértve a konszolidált pénzügyi kimutatásokat is, amelynek funkcionális pénzneme egy hiperinflációs gazdaság pénzneme.***

IAS 21

A 8. bekezdés módosított szövege a következő:

8. ***Egy hiperinflációs gazdaság pénznemét funkcionális pénznemnek használó egységnek a pénzügyi kimutatásait, akár az eredeti bekerülési érték megközelítés, akár a jelenlegi érték megközelítés alapján készülnek, a mérlegfordulónapon érvényes értékelési egységben kell megállapítania.* Az *IAS 1* A pénzügyi kimutatások prezentálása *standard által előírt, a megelőző időszakra vonatkozó összehasonlító adatokat, valamint a korábbi időszakokra vonatkozó bármely információt szintén a mérlegfordulónapi értékelési egységben kell megállapítani.* Az *összehasonlító adatok eltérő prezentálási pénznemben történő bemutatására az IAS 21* Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai *standard 42(b) és 43. bekezdései alkalmazandók.***

A 17. bekezdés módosított szövege a következő:

17. Nem biztos, hogy általános árindex elérhető azokra az időszakokra, amelyekre vonatkozóan ez a standard előírja az ingatlanok, gépek és berendezések összegének újra-megállapítását. Ezek között a ritka körülmények között szükséges lehet egy – például a funkcionális pénznem és egy viszonylag stabil külföldi pénznem közötti árfolyammozgáson alapuló – becslést alkalmazni.

A 23. bekezdés törlésre kerül.

A 31. bekezdés módosított szövege a következő:

31. A nettó monetáris pozíción elért nyereség vagy veszteség megjelenítése 27-28. bekezdések alapján történik.

A 34. bekezdés módosított szövege a következő:

34. Az előző beszámolási időszakokra vonatkozó megfelelő adatokat, akár eredeti bekerülési érték-megközelítésen, akár jelenlegi érték megközelítésen alapultak, az általános árindex alkalmazásával újra-megállapítják úgy, hogy az összehasonlító pénzügyi kimutatások a beszámolási időszak végén érvényes értékelési egységben legyenek bemutatva. A korábbi időszakokkal kapcsolatosan közzétett információkat is a beszámolási időszak végén érvényes értékelési egységben fejezik ki. Az összehasonlító adatok eltérő prezentálási pénznemben történő bemutatására az IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai* standard 42(b) és 43. bekezdései alkalmazandóak.

A 39. bekezdés módosított szövege a következő:

39. ***A következőket kell közzétenni:***

(a) azt a tényt, hogy a pénzügyi kimutatásokat és a korábbi időszakokra vonatkozó megfelelő adatokat a funkcionális pénznem általános vásárlóerejében bekövetkezett változásoknak megfelelően újra-megállapították, és ebből kifolyólag, a mérlegfordulónapon érvényes értékelési egységben állapították meg;

…

A4. [A módosítás nem vonatkozik a standardok szövegére]

A5. [A módosítás nem vonatkozik a standardok szövegére]

A6. Az IAS 38 *Immateriális javak* standard 107. bekezdése a következőre módosul:

107. ***A pénzügyi kimutatásoknak a következőket kell tartalmaznia az immateriális javak valamennyi csoportjára vonatkozóan, megkülönböztetve egymástól a saját előállítású és az egyéb immateriális javakat:***

…

(e) az időszak eleji és végi könyv szerinti érték levezetése, bemutatva:

…

(vii) a pénzügyi kimutatások prezentálási pénznemre történő átváltásából, és egy külföldi tevékenység prezentálási pénznemre történő átváltásából származó nettó átváltási különbözetet;

valamint

…

A7. Az IAS 41 *Mezőgazdaság* standard 50. bekezdésének módosított szövege a következő:

50. ***Az egységnek be kell mutatnia a biológiai eszközök könyv szerinti értékében a tárgyidőszak kezdete és vége között felmerült változások levezetését. A levezetésnek tartalmaznia kell:***

…

(f) a pénzügyi kimutatások prezentálási pénznemre történő átváltásából, és egy külföldi tevékenység prezentálási pénznemre történő átváltásából származó nettó átváltási különbözetet;

valamint

…

A8. A SIC-7 *Az euró bevezetése* az alábbiak szerint módosul:

A 4. bekezdés módosított szövege a következő:

4. Ez konkrétan azt jelenti, hogy:

(a) az ügyletekből származó, külföldi pénznemben lévő monetáris eszközöket és kötelezettségeket továbbra is a záró árfolyamon kell átszámítani a funkcionális pénznemre. Bármely ebből származó árfolyam-különbözetet azonnal bevételként vagy ráfordításként kell elszámolni, kivéve, ha az egységnek a meglévő számviteli politikáját kell alkalmaznia továbbra is valamely előrejelzett ügylet árfolyamkockázatára képzett fedezeti ügyletekhez kapcsolódó árfolyam nyereségekre és veszteségekre.

(b) a külföldi érdekeltségek pénzügyi kimutatásainak átszámításával kapcsolatos halmozott árfolyam-különbözeteket továbbra is a saját tőke részeként kell kimutatni, és csak a külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetés elidegenítésekor kell bevételként vagy ráfordításként elszámolni.

…

A hatálybalépési időpont megjelölése az alábbiak szerint változik:

Hatálybalépés napja: Ez az értelmezés 1998. június 1-jén lép hatályba. A számviteli politika változásait az IAS 8 szerint kell elszámolni.

A9. Az IFRS 1 *A nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok első alkalmazása* standard, valamint annak kapcsolódó dokumentumai az alábbiak szerint változnak:

A B mellékletbe a következő új B1A és B1B bekezdések kerülnek be:

B1A Az egységnek nem kell az IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai* standardot visszamenőlegesen alkalmaznia az IFRS-ekre való áttérés időpontja előtt lebonyolított üzleti kombinációkból származó valós érték módosításokra és goodwillre. Ha az egység nem alkalmazza az IAS 21-et visszamenőlegesen ezen valós érték módosításokra és goodwillre, azokat az egység eszközeiként és kötelezettségeiként kell kezelnie, nem pedig a felvásárolt egység eszközeiként és kötelezettségeiként. Ily módon, a goodwill és valós érték módosítások már vagy kifejezésre kerültek az egység funkcionális pénznemében, vagy nem monetáris külföldi pénznemben felmerülő tételnek minősülnek, amelyek a korábban alkalmazott számviteli szabályok szerint érvényes árfolyam alkalmazásával kerülnek kimutatásra.

B1B Az egység választhatja, hogy az IAS 21-et visszamenőlegesen alkalmazza azon valós érték módosításokra és goodwillre, amelyek a következőkből keletkeztek:

(a) az IFRS-ekre történő áttérés időpontját megelőzően lebonyolított valamennyi üzleti kombinációra;

vagy

(b) azon üzleti kombinációkra, amelyekre vonatkozóan az egység választotta az újra-megállapítást az IAS 22-nek való megfeleléshez, ahogy azt a fenti B1. bekezdés megengedi.

IAS 24

IAS 24 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek

TARTALOM

	Bekezdés
Cél	1
Hatókör	2–4
A kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek célja	5–8
Fogalmak	9–11
Közzététel	12–22
Hatálybalépés napja	23
Az (1994-ben átszerkesztett) IAS 24 visszavonása	24

A jelen módosított standard hatályon kívül helyezi az (1994-ben átszerkesztett) IAS 24 *Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek* standardot, és a módosított standardot a 2005. január 1-jén és azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmazni. A korábbi alkalmazás javasolt.

CÉL

1. A jelen standard célja annak biztosítása, hogy az egység pénzügyi kimutatásai tartalmazzák azokat a közzétételeket, amelyek szükségesek ahhoz, hogy felhívják a figyelmet annak lehetőségére, hogy az egység pénzügyi helyzetére és nyereségére vagy veszteségére a kapcsolt felek létezése, és a velük folytatott ügyletek, valamint a velük szemben fennálló nyitott egyenlegek hatással lehettek.

HATÓKÖR

2. ***A jelen standardot kell alkalmazni:***

   (a) a kapcsolt felek közötti viszonyok és a kapcsolt felekkel folytatott ügyletek azonosítására;

   (b) az egység és annak kapcsolt felei között fennálló nyitott egyenlegek azonosítására;

   (c) azon körülmények azonosítására, melyek között az (a) és (b) alpontokban szereplő információk közzététele követelmény;

   valamint

   (d) az ezen tételekre közzéteendő információk meghatározására.

3. ***A jelen standard előírja a kapcsolt felekkel folytatott ügyletek és az azokból származó nyitott egyenlegek közzétételét az anyavállalatnak, a közös vállalkozás tulajdonosának vagy a befektetőnek az IAS 27* Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások *standardnak megfelelően bemutatott egyedi pénzügyi kimutatásaiban.***

4. A kapcsolt felekkel folytatott ügyleteket, valamint a csoportba tartozó egyéb egységekkel szembeni nyitott egyenlegeket közzéteszik az egység pénzügyi kimutatásaiban. A csoporton belüli kapcsolt felekkel folytatott ügyleteket, és az abból származó nyitott egyenlegeket a csoport konszolidált pénzügyi kimutatásainak elkészítésekor kiszűrik.

A KAPCSOLT FELEKRE VONATKOZÓ KÖZZÉTÉTELEK CÉLJA

5. A kapcsolt felek közötti viszonyok a kereskedelem és az üzleti tevékenység megszokott jellemzői. Például gyakori, hogy az egységek tevékenységük egy részét leányvállalatok, közös vállalkozások vagy társult vállalkozások útján fejtik ki. Ilyen esetekben az egység ellenőrzés, közös ellenőrzés vagy jelentős befolyás által képes a befektetést befogadó pénzügyi és működési politikájának irányítására.

6. A kapcsolt felek közötti viszony kihatással lehet az egység nyereségére vagy veszteségére, és pénzügyi helyzetére. Kapcsolt felek között létrejöhetnek olyan ügyletek, amelyet független felek nem kötnének meg. Például az az egység, amely anyavállalata számára bekerülési értéken értékesíti az árukat, egy másik vevőnek ilyen feltételek mellett lehet, hogy nem értékesítene. A kapcsolt felek közötti ügyletek továbbá összegükben is eltérhetnek a független felek közötti ügyletektől.

7. A kapcsolt felek közötti viszony az egység nyereségére vagy veszteségére és pénzügyi helyzetére akkor is kihathat, ha nem jön létre tényleges ügylet. A kapcsolat önmagában elegendő lehet ahhoz, hogy az egység egyéb felekkel kötött ügyleteire hatást gyakoroljon. Például lehetséges, hogy egy leányvállalat megszünteti kapcsolatait egy kereskedelmi partnerrel, miután az anyavállalat megszerez egy másik leányvállalatot, amely ugyanazzal a tevékenységgel foglalkozik, mint a korábbi partner. Az is előfordulhat, hogy egy adott fél azért tartózkodik valamilyen tevékenységtől, mert egy másik fél jelentős befolyással rendelkezik fölötte, például az anyavállalat utasíthatja leányvállalatát arra, hogy ne foglalkozzon kutatási és fejlesztési tevékenységekkel.

8. Ezen okokból a kapcsolt felekkel folytatott ügyletek, nyitott egyenlegek, valamint a kapcsolat jellegének ismerete kihatással lehet a pénzügyi kimutatások felhasználóinak az egység működésére vonatkozó becsléseire, beleértve az egységre vonatkozó kockázatok és lehetőségek megítélését.

FOGALMAK

9. ***A következő kifejezések a jelen standardban a következőkben meghatározott értelemben használatosak:***

Kapcsolt fél. Egy adott fél akkor minősül az egységgel kapcsolt viszonyban lévőnek, ha:

(a) a fél közvetlenül vagy közvetetten, egy vagy több közvetítőn keresztül:

(i) ellenőrzi az egységet, annak ellenőrzése alatt áll, vagy azzal együtt közös ellenőrzés alatt áll (beleértve az anyavállalatokat, leányvállalatokat és társ-leányvállalatokat);

(ii) olyan érdekeltséggel rendelkezik az egységben, ami jelentős befolyást biztosít számára az egység felett;

vagy

(iii) közös ellenőrzést gyakorol az egység felett;

(b) a fél az egység társult vállalkozása (ahogy azt az IAS 28* Társult vállalkozásokban lévő befektetések *standard meghatározza);

(c) a fél olyan közös vállalkozás, amelyben az egység tulajdonos (ld. IAS 31* Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek*);

(d) a fél kulcspozícióban lévő vezető az egységnél vagy annak anyavállalatánál;

(e) a fél az (a) és (d) alpontokban hivatkozott bármely magánszemély közeli hozzátartozója;

IAS 24

(f) a fél a (d) vagy (e) alpontokban hivatkozott bármely magánszemély közvetlen vagy közvetett ellenőrzése, közös ellenőrzése, vagy jelentős befolyása alatt áll, vagy ilyen személy a fél felett jelentős szavazati joggal rendelkezik;

vagy

(g) a fél egy nyugdíjazási juttatási programot biztosít az egység, vagy bármely olyan más egység munkavállalói részére, amely kapcsolt fél az egység szempontjából.

Kapcsolt felekkel folytatott ügyletek a kapcsolt felek közötti erőforrás, szolgáltatás, és kötelem átadások, tekintet nélkül arra, hogy felszámítanak-e árat.

Egy magánszemély közeli hozzátartozói azok a családtagok, akik feltételezhetően befolyásolják az adott magánszemélyt, vagy akiket az adott magánszemély feltételezhetően befolyásol az egységgel folytatott ügyleteiben. Ilyenek lehetnek:

(a) a magánszemély házastársa és gyermekei;

(b) a magánszemély házastársának gyermekei;

továbbá

(c) a magánszemély vagy a magánszemély házastársa által eltartottak.

A kompenzációba beletartozik minden munkavállalói juttatás (ahogy azt az IAS 19 **Munkavállalói juttatások** *standard meghatározza), beleértve az IFRS 2* **Részvény-alapú kifizetés** *standard által szabályozott munkavállalói juttatásokat is. Munkavállalói juttatás az egység által vagy nevében, az egység számára nyújtott szolgáltatásokért cserébe fizetett, fizetendő, vagy nyújtott minden fajta ellenszolgáltatás. Beleértendők az egység anyavállalata nevében, az egységre vonatkozóan történő kifizetéseket is. A kompenzáció magában foglalja:*

(a) a rövid távú munkavállalói juttatásokat, pl. bérek, fizetések és társadalombiztosítási járulékok, fizetett éves szabadság és fizetett betegszabadság, nyereségrészesedés és jutalmak (amennyiben az időszak vége után tizenkét hónapon belül fizetendők), és a nem pénzbeli juttatások (pl. egészségügyi ellátás, lakhatás, cégautó, és termékek vagy szolgáltatások ingyenes vagy kedvezményes juttatása);

(b) a munkaviszony megszűnése utáni juttatásokat, pl. nyugdíj, egyéb nyugdíjazási juttatások, a munkaviszony megszűnése utáni életbiztosítás és a munkaviszony megszűnése utáni egészségügyi ellátás;

(c) az egyéb hosszú távú munkavállalói juttatásokat, beleértve a hosszú munkaviszony után járó jutalomszabadságot vagy alkotószabadságot, a jubileumi vagy más hosszú munkaviszony után járó jutalmat, a hosszú időtartamú munkaképtelenség idejére járó juttatást, és, amennyiben azok teljesen nem válnak esedékessé a tárgyidőszak végét követő tizenkét hónapon belül, a nyereségrészesedést, a jutalmakat és a halasztott kifizetésű juttatásokat;

(d) a végkielégítéseket;

és

(e) a részvény-alapú kifizetéseket.

Az ellenőrzés képesség egy egység pénzügyi és működési politikájának irányítására, az annak tevékenységéből származó haszon megszerzése érdekében.

A közös ellenőrzés egy gazdasági tevékenység fölött gyakorolt ellenőrzés szerződésben rögzített megosztása.

Kulcspozícióban lévő vezető, aki felhatalmazással és felelősséggel rendelkezik az adott egység tevékenységének tervezése, irányítása és ellenőrzése tekintetében, közvetlenül vagy közvetve, beleértve az igazgatókat (akár ügyvezető, akár nem).

Jelentős befolyás részvétel az adott egység pénzügyi és működési politikai döntéseinek meghozatalában, de nem az ellenőrzése az ezen politikáknak. Jelentős befolyás szerezhető részvénybirtoklás útján, törvényileg vagy szerződéses úton.

10. A lehetséges kapcsolt felek közötti egyes viszonyok mérlegelése során a kapcsolat tartalmára, és nem pusztán a jogi formára fordítanak figyelmet.

11. A jelen standard összefüggésében a következők nem szükségszerűen kapcsolt felek:

(a) két egység egyszerűen amiatt, hogy van közös igazgatójuk vagy közös kulcspozícióban lévő vezetőjük a „kapcsolt felek" meghatározásának (d) és (f) pontjai ellenére.

(b) egy közös vezetésű vállalkozás két tulajdonosa pusztán azért, mert közösen ellenőriznek egy adott közös vállalkozást.

(c) (i) a hitelezők;

(ii) a szakszervezetek;

(iii) közüzemek,

valamint

(iv) a kormányhivatalok és a kormányzati szervek;

pusztán az egységgel folytatott szokásos ügyleteik által (még akkor sem, ha azok hatással lehetnek az egység cselekvési szabadságára, vagy részt vehetnek az egység döntéshozatali folyamatában);

továbbá

(d) a vevő, szállító, franchise-ba adó, forgalmazó, vagy általános ügynök, amellyel az egység jelentős mértékű ügyleteket folytat, pusztán az ily módon létrejövő gazdasági függés alapján.

KÖZZÉTÉTEL

12. ***Az anyavállalat és leányvállalatok közötti kapcsolatokat akkor is közzé kell tenni, ha nem jött létre ügylet a felek között. Az egységnek közzé kell tennie az anyavállalata nevét, valamint – ha ettől eltérő – a legvégső ellenőrzést gyakorló fél nevét. Amennyiben sem az egység anyavállalata, sem a legvégső ellenőrzést gyakorló fél nem készít nyilvánosan közzétett pénzügyi kimutatásokat, közzé kell tenni annak a következő fentebbi szinten lévő anyavállalatnak a nevét is, amely készít ilyet.***

13. Annak érdekében, hogy a pénzügyi kimutatások felhasználói képet kapjanak az egység kapcsolt felekkel fenntartott kapcsolatainak hatásairól, helyénvaló a kapcsolt felekkel fenntartott kapcsolatok közzététele, ha az ellenőrzés fennáll, függetlenül attól, hogy sor került-e ügyletekre a kapcsolt felek között, vagy sem.

14. Az anyavállalat és leányvállalatai közötti kapcsolt viszonyok azonosítására vonatkozó követelmény az IAS 27, az IAS 28 és az IAS 31 közzétételi követelményein felül fennáll, mely standardok előírják az egység számára a leányvállalatokban, társult vállalkozásokban és közös ellenőrzésű vállalkozásokban meglévő jelentős befektetések felsorolását és bemutatását.

15. Amennyiben sem az egység anyavállalata, sem a legvégső ellenőzést gyakorló fél nem készít nyilvánosan közzétett pénzügyi kimutatásokat, az egység annak a következő fentebbi szinten lévő anyavállalatnak a nevét teszi közzé, amely készít ilyet. A következő fentebbi szinten lévő anyavállalat az a csoporton belüli első olyan, a közvetlen anyavállalat felett álló anyavállalat, amely nyilvánosan közzétett konszolidált pénzügyi kimutatásokat készít.

16. ***Az egységnek közzé kell tennie a kulcspozícióban lévő vezetők kompenzációjának teljes összegét, valamint annak a következő kategóriák szerinti bontását:***

(a) rövid távú munkavállalói juttatások;

(b) a munkaviszony megszűnése utáni juttatások:

(c) egyéb hosszú távú juttatások;

(d) végkielégítések;

és

(e) részvény-alapú kifizetések.

17. ***Amennyiben volt kapcsolt felek közötti ügylet, az egységnek közzé kell tennie a kapcsolt felek közötti viszony jellegét, valamint az ügyeletekre és nyitott egyenlegekre vonatkozó információkat, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a kapcsolatnak a pénzügyi kimutatásokat érintő lehetséges hatásai felmérhetők legyenek. Ezen közzétételi előírások a 16. bekezdésben megadott, a kulcsfontosságú vezetők kompenzációjának közzétételére vonatkozó követelményeken túl állnak fel. A közzétett információknak tartalmazniuk kell legalább:***

(a) az ügyletek összegét;

(b) a nyitott egyenlegek összegét, valamint:

(i) az ügyletek feltételeit, beleértve azt, hogy van-e azokra biztosíték, valamint a teljesítéskor szolgáltatandó ellenérték jellegét;

továbbá

(ii) a nyújtott vagy kapott garanciák részleteit;

(c) a nyitott egyenlegek összegére a kétes kintlevőség miatt képzett céltartalékokat;

valamint

(d) a kapcsolt felekkel szembeni behajthatatlan vagy kétes követelésekre vonatkozóan az időszak alatt elszámolt ráfordítást.

18. ***A 17. bekezdésben előírt közzétételeket az alábbiakban megadott kategóriákra lebontva kell megadni:***

(a) az anyavállalat;

(b) az egység felett közös ellenőrzést vagy jelentős befolyást gyakorló egységek;

(c) leányvállalatok;

(d) társult vállalkozások;

(e) közös vállalkozások, amelyekben az egység tulajdonos;

(f) az egység és anyavállalatának kulcspozícióban lévő vezetői;

valamint

(g) más kapcsolt felek.

19. A kapcsolt feleknek fizetendő és azoktól követelt összegek 18. bekezdésben előírt kategóriák szerinti lebontása az IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása* standardban olyan információk közzétételére megadott előírások kiterjesztése, amelyeket vagy magában a mérlegben vagy a megjegyzésekben kell bemutatni. A kategóriák kiterjesztése a kapcsolt felekkel szembeni nyitott egyenlegek átfogóbb elemzésének biztosítását szolgálja, és a kategóriák a kapcsolt felekkel folytatott ügyletekre vonatkoznak.

20. Példák arra, hogy az egységnek milyen ügyeleteket kell közzétennie, amennyiben azt kapcsolt féllel folytatta:

(a) (kész- vagy befejezetlen) termékek vásárlása vagy értékesítése;

(b) ingatlanok és más eszközök vásárlása vagy értékesítése;

(c) szolgáltatások nyújtása vagy igénybevétele;

(d) lízingek;

(e) kutatási és fejlesztési eredmények átadásai;

(f) licencmegállapodások alapján történő átadások;

(g) finanszírozási megállapodások (ideértve a hiteleket, valamint készpénzben vagy természetben nyújtott tőkehozzájárulásokat) alapján történő átadások;

(h) garancia- vagy fedezetnyújtás;

továbbá

(i) kötelezettségek rendezése az egység nevében vagy az egység által más személy nevében.

21. Az arra vonatkozó információk, hogy a kapcsolt felek közötti ügyletek a független felek közötti ügyletekben szokásos feltételek mellett történtek csak akkor tehetők közzé, ha e feltételek bizonyíthatók.

22. ***A hasonló jellegű tételeket összevontan lehet közzétenni, kivéve, ha az elkülönült közzététel szükséges a kapcsolt felekkel lefolytatott ügyleteknek az egység pénzügyi kimutatásaira gyakorolt hatásának megértéséhez.***

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

23. ***A jelen standardot a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmazni. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha egy egység a jelen standardot egy 2005. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie.***

AZ (1994-BEN ÁTSZERKESZTETT) IAS 24 VISSZAVONÁSA

24. A jelen standard hatályon kívül helyezi az (1994-ben átszerkesztett) IAS 24 *Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek* standardot.

IAS 24

FÜGGELÉK

Az IAS 30 módosítása

A jelen függelékben szereplő módosítások a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra alkalmazandók. Ha az egység egy korábbi időszakra alkalmazza a jelen standardot, ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

A1. Az IAS 30 *Közzétételek a bankok és hasonló pénzügyi intézmények pénzügyi kimutatásaiban* standard 58. bekezdése az alábbiakra módosul.

58. Amennyiben a bank folytatott ügyleteket kapcsolt felekkel, helyénvaló, hogy közzétegye a kapcsolt felek közötti viszony jellegét, valamint az ügyeletekre és a nyitott egyenlegekre vonatkozó információkat, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a kapcsolatnak a pénzügyi kimutatásokat érintő lehetséges hatásai felmérhetők legyenek. A közzététel az IAS 24-gyel összhangban történik, és magában foglalja a bank kapcsolt felekkel szembeni hitelezési politikájára, valamint a kapcsolt felekkel folytatott ügyletekre nézve az alábbiakban foglalt összegekre vonatkozó közzétételeket:

(a) …

IAS 27 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások

TARTALOM

	Bekezdés
Hatókör	1–3
Fogalmak	4–8
A konszolidált pénzügyi kimutatások prezentálása	9–11
A konszolidált pénzügyi kimutatások hatóköre	12–21
Konszolidációs eljárások	22–36
A leányvállalatokban, közös vezetésű vállalkozásokban és társult vállalkozásokban lévő befektetések elszámolása az egyedi pénzügyi kimutatásokban	37–39
Közzététel	40–42
Hatálybalépés napja	43
Egyéb kiadványok visszavonása	44–45

A jelen módosított standard hatályon kívül helyezi a (2000-ben módosított) IAS 27 *Konszolidált pénzügyi kimutatások és a leányvállalatokban lévő befektetések elszámolása* standardot és a jelen módosított standardot a 2005. január 1-jén és azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmazni. A korábbi alkalmazás javasolt.

HATÓKÖR

1. ***A jelen standard alkalmazandó az anyavállalat ellenőrzése alatt álló egységek csoportja konszolidált pénzügyi kimutatásainak elkészítésére és bemutatására.***

2. A jelen standard nem foglalkozik az üzleti kombinációk elszámolási módszereivel és azok konszolidációra gyakorolt hatásaival, beleértve az üzleti kombinációkból származó goodwillt is (ld. IAS 22 *Üzleti kombinációk*).

3. ***A jelen standardot kell alkalmazni továbbá a leányvállalatokban, a közösen ellenőrzött vállalkozásokban és a társult vállalkozásokban lévő befektetések elszámolására, amennyiben az egység választja, vagy a helyi előírások kötelezővé teszik számára az egyedi pénzügyi kimutatások elkészítését.***

FOGALMAK

4. ***A következő kifejezések a jelen standardban a következőkben meghatározott értelemben használatosak:***

A konszolidált pénzügyi kimutatások egy csoport pénzügyi kimutatásai, amelyeket úgy mutatnak, mintha azok egyetlen gazdasági egység pénzügyi kimutatásai lennének.

Az ellenőrzés képesség egy egység pénzügyi és működési politikájának irányítására, az annak tevékenységéből származó haszon megszerzése érdekében.

A bekerülési érték módszer a befektetések elszámolásának olyan módszere, amellyel a befektetést bekerülési értéken mutatják ki. A befektető a befektetésből származó eredményt csak addig a mértékig mutatja ki, ameddig a befektető a befektetést befogadó által az akvizíció időpontja után felhalmozott nettó nyereségből részesedik. Az ezen felül kapott összegek a befektetés megtérülésének minősülnek, és a befektetés bekerülési értékének csökkenéseként kerülnek elszámolásra.

A csoport az anyavállalat és annak leányvállalatai.

A kisebbségi részesedés egy leányvállalat nyereségének vagy veszteségének és nettó eszközeinek azon része, amely olyan részesedésnek tulajdonítható, amelynek sem közvetve – leányvállalaton keresztül –, sem közvetlenül nem az anyavállalat a tulajdonosa.

Az anyavállalat olyan egység, amely egy vagy több leányvállalattal rendelkezik.

Az egyedi pénzügyi kimutatások az anyavállalat, a társult vállalkozásba befektető, vagy a közös vezetésű vállalkozás tulajdonosa által bemutatott pénzügyi kimutatások, melyekben a befektetéseket a közvetlen tőkerészesedés, és nem a befektetetést befogadó által kimutatott eredmény és nettó eszközök alapján számolják el.

A leányvállalat olyan egység, beleértve az olyan jogi személyiséggel nem rendelkező társaságokat is, mint pl. a partnerség, amelyet egy másik vállalkozás (az anyavállalat) ellenőriz.

5. Akár az anyavállalat, akár leányvállalata szerepelhet befektetőként egy társult vállalakozásban vagy tulajdonosként egy közös vezetésű vállakozásban. Ilyen esetekben a jelen standard szerint elkészített és bemutatott konszolidált pénzügyi kimutatásoknak az IAS 28 *Társult vállalakozásokban lévő befektetések,* valamint az IAS 31 *Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek* standardoknak is meg kell felelnie.

6. Az 5. bekezdésben meghatározott egység esetében az egyedi pénzügyi kimutatások azok, amelyek az 5. bekezdésben hivatkozott pénzügyi kimutatásokon felül készítenek el és mutatnak be. Az egyedi pénzügyi kimutatásokat nem szükséges csatolni vagy mellékelni a konszolidált pénzügyi kimutatásokhoz.

7. A leányvállalattal, társult vállalkozással, vagy közös vezetésű vállalkozásban lévő érdekeltséggel nem rendelkező egység pénzügyi kimutatásai nem egyedi pénzügyi kimutatások.

8. A konszolidált pénzügyi kimutatások prezentálására vonatkozó kötelezettség alól a 10. bekezdés alapján felmentett anyavállalat prezentálhatja az egyedi pénzügyi kimutatásokat, mint az egyedüli pénzügyi kimutatásait.

A KONSZOLIDÁLT PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOK PREZENTÁLÁSA

9. ***Az anyavállalatnak, a 10. bekezdésben meghatározott anyavállalaton kívül, olyan konszolidált pénzügyi kimutatásokat kell készítenie, amelyben a leányvállalatokban lévő befektetéseit a jelen standard alapján konszolidálja.***

10. ***Az anyavállalatnak akkor és csak akkor nem szükséges konszolidált pénzügyi kimutatásokat prezentálnia, ha:***

(a) az anyavállalat egy másik egység 100 %-os vagy részleges tulajdonában álló leányvállalat, és tulajdonosai – beleértve azokat is, akik szavazati joggal nem rendelkeznek – értesítve lettek arról, és nem támasztottak kifogást az ellen, hogy az anyavállalat nem készít konszolidált pénzügyi kimutatásokat;

(b) az anyavállalat adósság- vagy tőkeinstrumentumai nincsenek nyíltpiaci forgalomban (belföldi vagy külföldi tőzsdén, vagy tőzsdén kívüli piacon, beleértve a belföldi és regionális piacokat is);

(c) az anyavállalat nem nyújtotta be – és ilyen benyújtás nincs folyamatban – pénzügyi kimutatásait valamely tőzsde-felügyeleti vagy más szabályozó testületnek bármely sorozatba tartozó pénzügyi instrumentumai nyíltpiacon való kibocsátása céljából;

továbbá

(d) az anyavállalat legvégső vagy valamely közbenső szintű anyavállalata készít nyilvánosan közzétett konszolidált pénzügyi kimutatásokat a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardokkal összhangban.

11. Az az anyavállalat, amely a 10. bekezdés alapján úgy dönt, hogy nem készít konszolidált pénzügyi kimutatásokat, és csak egyedi pénzügyi kimutatásokat készít, a 37-42. bekezdés rendelkezéseinek megfelel.

A KONSZOLIDÁLT PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOK HATÓKÖRE

12. ***A konszolidált pénzügyi kimutatásoknak az anyavállalat minden leányvállalatára ki kell terjednie, kivéve a 16. bekezdésben meghatározottakat.***

13. Ellenőrzésnek minősül, amikor közvetlenül vagy a leányvállalatokon keresztül közvetve az anyavállalat tulajdonában van az adott egység fölötti szavazati jogok több mint fele, kivéve, ha bizonyos meghatározott körülmények között a tulajdonlás nem testesít meg ellenőrzést. Ellenőrzés akkor is fennállhat, ha az anyavállalat tulajdonában a szavazati jogok felénél kevesebb van, de: (*)

(a) a többi befektetővel kötött megállapodás a szavazati jogok több mint fele feletti rendelkezést biztosít;

(b) képes az egység pénzügyi és működési politikájának irányítására a törvény előírásai szerint vagy megállapodás révén;

(c) képes az igazgatóság vagy annak megfelelő irányító testület tagjai többsége megválasztására vagy visszahívására;

vagy

(d) az igazgatóság egy azzal egyenértékű irányító testület ülésein a szavazatok többségével rendelkezik, és képes az egység e testületen keresztüli ellenőrzésére.

14. Az egység birtokolhat olyan warrantokat, részvényvásárlási opciókat, törzsrészvényekre beváltható adósság- vagy tőkeinstrumentumokat, vagy más hasonló instrumentumokat, amelyek potenciálisan – ha lehívják vagy beváltják őket –, szavazati jogot biztosíthatnak az egységnek, vagy egy másik fél szavazati jogát csökkenthetik a másik egység pénzügyi vagy működési politikáját illetően (potenciális szavazati jogok). A jelenleg lehívható vagy átváltható potenciális szavazati jogok létezését és hatását, beleértve a más egységnél lévő potenciális szavazati jogokat is, figyelembe veszik annak megítélésekor, hogy az adott egység képes-e egy másik egység pénzügyi és működési politikájának irányítására. A potenciális szavazati jogok akkor nem lehívhatók vagy nem átválthatók egy időpontban, ha pl. azok csak egy adott jövőbeni időpontban vagy jövőbeni esemény bekövetkezésekor hívhatók le vagy válthatók át.

15. Annak megítéléséhez, hogy a potenciális szavazati jogok hozzájárulnak-e az ellenőrzéshez, az egység a potenciális szavazati jogokat érintő minden tényt és körülményt megvizsgál (beleértve azok lehívási feltételeit, és más szerződéses megállapodást, akár egyenként, akár összevonva), kivéve a vezetés szándékait, vagy a pénzügyi képességet a lehívásra vagy átváltásra.

16. ***A leányvállalatot ki kell hagyni a konszolidációból, ha bizonyíték van arra, hogy (a) az ellenőrzést csak ideiglenesnek tervezik, mivel a leányvállalatot azzal a határozott céllal szerezték meg és tartják, hogy 12 hónapon belül értékesítsék, és (b) a vezetés aktívan keresi a vevőt. Az ilyen leányvállalatokba történő befektetéseket kereskedési célra tartott instrumentumként kell besorolni és az* IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: Megjelenítés és értékelés standard alapján kell elszámolni.***

17. Amikor egy korábban a 16. bekezdés alapján a konszolidációból kizárt leányvállalat 12 hónapon belül nem kerül elidegenítésre, azt a megszerzés időpontjától kezdve konszolidálni kell (ld. IAS 22). A pénzügyi kimutatásokat a megszerzés időpontjától eltelt időszakokra újra meg kell állapítani.

18. Előfordulhat olyan rendkívüli eset, amikor az egység esetleg talált vevőt a 16. bekezdés alapján a konszolidációból kizárt leányvállalatra, de 12 hónap alatt nem tudta az értékesítést lebonyolítani a hivatalos és egyéb engedélyek miatt. Az egységnek nem szükséges konszolidálnia egy ilyen leányvállalatot, amennyiben az értékesítés a mérlegfordulónapon folyamatban van, és nincs ok azt feltételezni, hogy az a mérlegfordulónapot követő rövid időn belül nem fejeződik be.

19. A leányvállalatot nem lehet csak azért kihagyni a konszolidációból, mert a befektető kockázati tőke társaság, kölcsönös befektetési alap vagy hasonló egység.

20. A leányvállalatot akkor sem lehet kihagyni a konszolidációból, ha tevékenysége eltér a csoport más tagjainak üzleti tevékenységétől. E leányvállalatok szerepeltetése a konszolidációban hasznos többletinformációkat biztosít a leányvállalatok eltérő üzleti tevékenységeiről. Például az IAS 14 *Szegmensek szerinti jelentés* standard által megkövetelt közzétételek segítik a csoporton belüli különböző üzleti tevékenységek jelentőségének megértését.

(*) Ld. még SIC-12 *Konszolidálás – Speciális célú szervezetek*

21. Az anyavállalat elveszti az ellenőrzést, amikor már nem képes a befektetést befogadó pénzügyi és működési politikáját irányítani, az annak tevékenységéből származó haszon megszerzése érdekében. Az ellenőrzés elvesztése anélkül is bekövetkezhet, hogy a tulajdonlás abszolút vagy viszonyított mértékében változás történne. Ez történik pl. amikor a leányvállalat állami, bírósági, közigazgatási vagy hatósági ellenőrzés alá kerül. De bekövetkezhet szerződés alapján is.

KONSZOLIDÁCIÓS ELJÁRÁSOK

22. A konszolidált pénzügyi kimutatások elkészítésekor az anyavállalat és leányvállalatai pénzügyi kimutatásait tételesen összesítik úgy, hogy az eszközök, kötelezettségek, saját tőke, bevételek és ráfordítások tételeit összeadják. Annak érdekében, hogy a konszolidált pénzügyi kimutatások a csoportról, mint egyetlen gazdasági egységről nyújtsanak pénzügyi információt, a következőket teszik:

(a) kiszűrik az anyavállalat minden egyes leányvállalatba történt befektetésének könyv szerinti értékét, valamint az anyavállalat részesedését az egyes leányvállalatok saját tőkéjében (ld. IAS 22, amely a keletkező goodwill megjelenítését is előírja);

(b) meghatározzák a konszolidált leányvállalatok adott beszámolási időszaki nyereségéből vagy veszteségéből a kisebbségi részesedésre eső részt;

továbbá

(c) elkülönítik a konszolidált leányvállalatok nettó eszközeiből a kisebbségi részesedésre eső részt az anyavállalat saját tőke részétől. A nettó eszközökben lévő kisebbségi részesedés tartalmazza:

(i) a kisebbségi részesedések eredeti kombináció időpontjában az IAS 22-nek megfelelően kiszámított összegét;

valamint

(ii) a kombináció időpontja óta a saját tőkében végbement változásoknak a kisebbségi részesedésre jutó hányadát.

23. Ha van potenciális szavazati jog, a nyereségből vagy veszteségből és a saját tőkéből az anyavállalatra és a kisebbségi részesedésekre eső részt a meglévő tulajdonlási arányok alapján kell meghatározni, és nem kell figyelembe venni a potenciális szavazati jogok lehetséges beváltását vagy átváltását.

24. ***A csoporton belüli egyenlegeket, ügyleteket, bevételeket és ráfordításokat teljes mértékben ki kell szűrni.***

25. A csoporton belüli egyenlegeket és ügyleteket, beleértve az árbevételt, ráfordításokat és osztalékot, kiszűrik. A csoporton belüli ügyletekből származó, az eszközökben – pl. készletekben vagy befektetett eszközökben – elszámolt nyereséget vagy veszteséget teljes mértékben kiszűrik. A csoporton belüli veszteségekjelezhetnek értékvesztést, amelyet meg kell jeleníteni a konszolidált pénzügyi kimutatásokban. A csoporton belüli ügyletekből keletkező nyereségek vagy veszteségek kiszűréséből származó átmeneti különbözetekre az IAS 12 *Nyereségadók* standard vonatkozik.

26. ***A konszolidált pénzügyi kimutatások elkészítéséhez felhasznált anyavállalati és leányvállalati pénzügyi kimutatásokat ugyanarra a fordulónapra kell összeállítani. Ha az anyavállalat és egy leányvállalat mérlegfordulónapja eltér, a leányvállalat konszolidációs célokra másik pénzügyi kimutatásokat készít az anyavállalat mérlegfordulónapjára, kivéve, ha ez kivitelezhetetlen.***

27. ***Amennyiben a 26. bekezdés szerint a leányvállalat az anyavállalattól eltérő fordulónappal készítette el a konszolidációban felhasznált pénzügyi kimutatását, az eltérő időpontok közötti időszakra eső jelentős ügyletek és események hatásaira vonatkozóan el kell végezni a megfelelő módosításokat. A leányvállalat és az anyavállalat mérlegfordulónapja közötti eltérés nem haladhatja meg a három hónapot. A beszámolási időszak hossza és a fordulónapok közötti eltérés az egyes időszakok között nem változhat.***

28. ***A konszolidált pénzügyi kimutatásokat a hasonló körülmények közötti, hasonló ügyletek és események megjelenítésére alkalmazott egységes számviteli politikák alapján kell elkészíteni.***

29. Ha a csoport egyik tagja a hasonló körülmények között végbemenő ügyletekre és eseményekre a konszolidált pénzügyi kimutatásokban alkalmazottól eltérő számviteli politikát alkalmaz, pénzügyi kimutatásait megfelelően módosítják a konszolidált pénzügyi kimutatások elkészítésekor.

30. A leányvállalat bevételeit és ráfordításait a konszolidált pénzügyi kimutatásokban akvizíció az IAS 22-ben definiált időpontjától kezdve szerepeltetik. A leányvállalat bevételeit és ráfordításait a konszolidált pénzügyi kimutatásokban addig szerepelik, amíg az anyavállalat ellenőrzése a leányvállalat felett meg nem szűnik. A leányvállalat eladásából származó bevétel, valamint az elidegenítés időpontjában lévő könyv szerinti értéke közötti különbözetet, beleértve a leányvállalatra vonatkozó halmozott árfolyam-különbözet értékét, amely az IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai* standard alapján a saját tőke részeként kerül kimutatásra, a konszolidált eredménykimutatásban a leányvállalat elidegenítésén elért nyereségként vagy veszteségként szerepeltetik.

31. ***A befektetést attól az időponttól kezdve az IAS 39* Pénzügyi instrumentumok: Megjelenítés és értékelés *standard szerint elszámolni és értékelni, hogy megszűnik leányvállalat lenni, feltéve, hogy nem alakul át az IAS 28 szerinti társult vállalkozássá, vagy az IAS 31-ben meghatározott közös vezetésű vállalkozássá.***

32. ***A befektetésnek a leányvállalati minőség megszűnésének időpontjában érvényes könyv szerinti értékét kell bekerülési értéknek tekinteni a pénzügyi eszköz IAS 39 szerinti kezdeti értékelésekor.***

33. ***A kisebbségi részesedéseket a konszolidált mérlegben a saját tőkében, de az anyavállalat saját tőkéjétől elkülönítve kell megjeleníteni. A csoport nyereségében vagy veszteségében való kisebbségi részesedést szintén elkülönülten kell megjeleníteni.***

34. A nettó eredmény az anyavállalati részvényeseket és a kisebbségi tulajdonosokat illeti. Mivel mindkettő a saját tőke részét képezi, a kisebbségi tulajdonosokat illető összeg nem lehet bevétel vagy ráfordítás.

35. A konszolidált leányvállalat kisebbségi tulajdonosaira jutó veszteség meghaladhatja a leányvállalat saját tőkéjében lévő kisebbségi részesedést. A többletet és minden további – a kisebbségre jutó – veszteséget a többségi részesedéssel szemben kell elszámolni, kivéve, ha a kisebbségi tulajdonosoknak köteleme áll fenn és lehetősége van további befektetéssel pótolni a veszteséget. Ha a leányvállalat ezt követően nyereséges, a többségi részesedésre kell felosztani a nyereséget mindaddig, amíg a korábban a többségi részesedés által elnyelt, de a kisebbségre jutó veszteségek fedezve nem lesznek.

36. Ha a leányvállalat elsőbbségi részvényei kisebbségi tulajdonosoknál vannak, és azok a saját tőke részét képezik, az anyavállalat először az e részvényekre jutó osztalékkal elvégzi a módosítást – függetlenül attól, hogy született-e határozat osztalék kifizetésre –, s ezután számítja ki a nettó eredményből rá eső részt.

A LEÁNYVÁLLALATOKBAN, KÖZÖS VEZETÉSŰ VÁLLALKOZÁSOKBAN ÉS TÁRSULT VÁLLALKOZÁSOKBAN LÉVŐ BEFEKTETÉSEK ELSZÁMOLÁSA AZ EGYEDI PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOKBAN

37. ***Az egyedi pénzügyi kimutatások elkészítésekor a leányvállalatokban, a közös vezetésű vállalkozásokban és a társult vállalkozásokban lévő befektetéseket a következők szerint kell elszámolni:***

(a) bekerülési értéken,

vagy

(b) az IAS 39 szerint.

A befektetések egyes csoportjaira azonos módszert kell alkalmazni.

38. A jelen standard nem határozza meg, mely egységeknek kell nyilvánosan közzétett egyedi pénzügyi kimutatásokat készíteniük. A 37., valamint a 39-42. bekezdések akkor alkalmazandók, ha az egység a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok szerinti egyedi pénzügyi kimutatásokat készít. Az egység nyilvánosan közzétett konszolidált pénzügyi kimutatásokat is készít a 9. bekezdésben előírtak alapján, kivéve, ha a 10. bekezdésben foglalt kivétel hatálya alá esik.

39. *A konszolidált pénzügyi kimutatásokban az IAS 39 szerint elszámolt közös vezetésű vállalkozásokban és társult vállalkozásokban lévő befektetéseket a befektető egyedi pénzügyi kimutatásaiban ugyanilyen módon kell elszámolni.*

KÖZZÉTÉTEL

40. *A konszolidált pénzügyi kimutatásokban az alábbi információkat kell közzétenni:*

(a) azt a tényt, hogy valamely leányvállalat nem került konszolidálásra a 16. bekezdés alapján

(b) [Törölve]

(c) az anyavállalat és azon leányvállalat közötti kapcsolat jellegét, amelyben az anyavállalat közvetlenül, vagy leányvállalatokon keresztül közvetve nem rendelkezik a szavazatoknak több mint a felével;

(d) ha az anyavállalat közvetlenül, vagy leányvállalaton keresztül közvetve a szavazati jogok és potenciális szavazatok több mint felét tulajdonolja, de nem rendelkezik ellenőrzéssel, ennek okát;

(e) a leányvállalat pénzügyi kimutatásainak mérlegfordulónapját, ha a konszolidált pénzügyi kimutatások elkészítéséhez felhasznált pénzügyi kimutatások az anyavállalatétól eltérő mérlegfordulónapra vagy beszámolási időszakra vonatkoznak, valamint az eltérő mérlegfordulónap vagy beszámolási időszak alkalmazásának okát;

valamint

(f) a leányvállalat – forrásoknak az anyavállalat részére, készpénzes osztalék vagy kölcsönök és követelések visszafizetésének formájában történő átadására való – képességére vonatkozó jelentős korlátozásoknak a jellegét és mértékét (pl. hitelszerződés vagy törvény alapján fennálló).

41. *Ha az anyavállalat egyedi pénzügyi kimutatásokat készít, és a 10. bekezdés alapján úgy dönt, hogy nem készít konszolidált pénzügyi kimutatásokat, az egyedi pénzügyi kimutatásokban közzé kell tennie:*

(a) azt a tényt, hogy a pénzügyi kimutatások egyedi pénzügyi kimutatások; hogy az egység élt a konszolidáció alóli mentesség lehetőségével; azon egység nevét és székhely vagy illetőség szerinti országát, amelyik készít a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardoknak megfelelő, nyilvánosan közzétett konszolidált pénzügyi kimutatásokat; és azt a címet, ahol ezek a konszolidált pénzügyi kimutatások beszerezhetők;

(b) a leányvállalatokban, közös vezetésű vagy társult vállalkozásokban lévő jelentős befektetések felsorolását, feltüntetve a nevet, a székhely vagy illetőség szerinti országot, a tulajdoni részesedés mértékét, és ha az eltérő, a szavazati jog arányát;

továbbá

(c) a (b) pont alatt felsorolt befektetések elszámolására alkalmazott módszert.

42. *Ha az anyavállalat (kivéve a 41. bekezdésben meghatározottat), a közös vezetésű vállalkozás tulajdonosa vagy a társult vállalkozás befektetője által egyedi pénzügyi kimutatásokat készít, az egyedi pénzügyi kimutatásban közzé kell tennie:*

(a) a tényt, hogy a pénzügyi kimutatások egyedi pénzügyi kimutatások, és annak okát, hogy miért készítették el, ha törvény azt nem írja elő;

(b) a leányvállalatokban, közös vezetésű vagy társult vállalkozásokban lévő befektetések jelentős felsorolását, feltüntetve a nevet, a székhely vagy illetőség szerinti országot, a tulajdoni részesedés mértékét, és ha az eltérő, a szavazati jog arányát;

továbbá

(c) a (b) pont alatt felsorolt befektetések elszámolására alkalmazott módszert.

továbbá úgy kell azonosítania a pénzügyi kimutatásokat, hogy azok a jelen standard 9. bekezdése, az IAS 28, valamint az IAS 31 szerint elkészített pénzügyi kimutatások, amelyekhez azok kapcsolódnak.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

43. ***Az egységnek a jelen standardot a 2005. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha az egység egy 2005. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza a jelen standardot, közzé kell tennie ezt a tényt.***

EGYÉB KIADVÁNYOK VISSZAVONÁSA

44. A jelen standard hatályon kívül helyezi a (2000-ben módosított) IAS 27 *Konszolidált pénzügyi kimutatások és leányvállalatokban lévő befektetések elszámolása* standardot.

45. A jelen standard hatályon kívül helyezi a SIC-33 *Konszolidálás és tőkemódszer – potenciális szavazati jogok és a tulajdoni részesedés allokálása* értelmezést.

FÜGGELÉK

Egyéb kiadványok módosításai

A jelen függelékben szereplő módosítások a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra alkalmazandók. Ha az egység egy korábbi időszakra alkalmazza a jelen standardot, ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

A1. Az IAS 22 *Üzleti kombinációk* standard 1. bekezdése a következőre módosul:

1. A következő kifejezések a jelen standardban a következő jelentéssel bírnak:

…

A leányvállalat olyan egység, beleértve az olyan jogi személyiséggel nem rendelkező társaságokat is, mint pl. a partnerség, amelyet egy másik vállalkozás (az anyavállalat) ellenőriz.

A kisebbségi részesedés egy leányvállalat nyereségének vagy veszteségének és nettó eszközeinek azon része, amely olyan részesedésnek tulajdonítható, amelynek, sem közvetve – leányvállalaton keresztül –, sem közvetlenül nem az anyavállalat a tulajdonosa.

A2. [A módosítás nem vonatkozik a többi standardra]

A3. SIC-12 *Konszolidálás – speciális célú szervezetek* értelmezés az alábbiak szerint módosul

A hivatkozott rész módosított szövege a következő:

Hivatkozás: IAS 27 *Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások*

A 9., 10. és 11. bekezdések módosított szövege a következő:

9. Egy SPE-vel összefüggésben az ellenőrzés származhat az („automata irányítás” alatt álló) SPE tevékenységének előre meghatározásából, vagy más módon. Az IAS 27 13. bekezdése számos olyan körülményt megjelöl, amely ellenőrzést eredményez, még azokban az esetekben is, ha egy egység egy másik egység szavazatainak felével, vagy a felénél kevesebbel rendelkezik. Hasonlóképpen, az ellenőrzés abban az esetben is fennállhat, ha az egység az SPE saját tőkéjében kis részesedéssel bír, vagy nincs részesedése. Az ellenőrzési elv alkalmazása megköveteli, hogy minden esetben az összes lényeges elem figyelembe vétele után döntsenek.

10. Az IAS 27 13. bekezdésében leírt helyzeteken kívül például az alábbi körülmények utalhatnak olyan kapcsolatra, amelyben egy egység ellenőrzést gyakorol egy SPE felett, és ennek következtében konszolidálnia kell az SPE-t (további útmutatás az értelmezés függelékében található):

(a) az SPE tevékenységét lényegében az egység érdekében, annak különleges üzleti szükségleteinek megfelelően végzi azért, hogy az egységnek haszna származzon az SPE működéséből;

(b) lényegében az egység rendelkezik az SPE tevékenységéből származó hasznok többségének megszerzéséhez szükséges döntéshozói képességekkel, vagy egy „automata irányító” rendszer felállításával az egység jelölte ki ezeket a döntéshozói képességeket;

(c) az egységnek lényegében megvan az a joga, hogy megszerezze az SPE-ből származó hasznok többségét, és ezért az egység ki lehet téve az SPE tevékenységével járó kockázatoknak;

vagy

(d) az egység lényegében megtartja az SPE-vel vagy eszközeivel kapcsolatos fennmaradó, vagy a tulajdonosi kockázatok többségét azért, hogy az SPE tevékenységéből származó hasznokat megszerezze.

11. [Törölve]

A4. A 2003. decemberében hatályos Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokban, beleértve a Nemzetközi Számviteli Standardokat és azok értelmezését is, a hatályos IAS 27 *Konszolidált pénzügyi kimutatások és a leányvállalatokban lévő befektetések elszámolása* standardra történő hivatkozások az IAS 27 *Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások* standardramódosulnak.

IAS 28

IAS 28 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Társult vállalkozásokban lévő befektetések

TARTALOM

	Bekezdés
Hatókör	1
Fogalmak	2–12
Jelentős befolyás	6–10
A tőkemódszer	11–12
A tőkemódszer alkalmazása	13–36
Értékvesztés	31–34
Egyedi pénzügyi kimutatások	35–36
Közzététel	37–40
Hatálybalépés napja	41
Egyéb kiadványok visszavonása	42–43

A jelen módosított standard hatályon kívül helyezi a (2000-ben módosított) IAS 28 *Társult vállalkozásokban lévő befektetések elszámolása* standardot, és a jelen módosított standardot a 2005. január 1-jén és azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmazni. A korábbi alkalmazás javasolt.

HATÓKÖR

1. ***A jelen standardot kell alkalmazni a társult vállalkozásokban lévő befektetések elszámolására. A standard nem vonatkozik azonban az alábbi egységek által tulajdonolt társult vállalkozásokban lévő befektetésekre:***

   (a) kockázati tőkebefektető szervezet,

   vagy

   (b) kölcsönös befektetési alap, befektetési jegyek által megtestesített alap, vagy más hasonló egység, beleértve a befektetéshez kapcsolt biztosítási alapokat,

   ha azokat a kezdeti megjelenítéskor a nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltnek jelölik meg vagy kereskedési céllal tartottnak minősítik és az IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: Megjelenítés és értékelés standarddal összhangban számolják el. E befektetéseket az IAS 39 szerint valós értéken kell értékelni, azzal, hogy a valós érték változásait a változás időszakának nyereségében vagy veszteségében számolják el.

FOGALMAK

2. ***A következő kifejezések a jelen standardban a következőkben meghatározott értelemben használatosak:***

   A társult vállalkozás olyan egység – beleértve a jogi személyiséggel nem rendelkező formákat is, mint pl. partnerség –, amelyben a befektető jelentős befolyással rendelkezik, amely azonban nem leányvállalat és nem is közös vállalkozásban lévő érdekeltség.

   A konszolidált pénzügyi kimutatásoknak egy csoport pénzügyi kimutatásai, amelyeket úgy mutatnak, mintha azok egyetlen gazdasági egység pénzügyi kimutatásai lennének.

Az ellenőrzés képesség egy egység pénzügyi és működési politikájának irányítására, az annak tevékenységéből származó haszon megszerzése érdekében.

A tőkemódszer olyan elszámolási módszer, melynek alkalmazása során a befektetést kezdetben bekerülési értéken mutatják ki, majd módosítják a befektetőnek a befektetést befogadó nettó eszközeiben való részesedésében az akvizíció óta bekövetkezett változásokkal. A befektető nyeresége vagy vesztesége a befektetőnek a befektetést befogadó nyereségéből vagy veszteségéből való részesedését tartalmazza.

A közös ellenőrzés egy gazdasági tevékenység fölött gyakorolt ellenőrzés szerződésben rögzített megosztása.

Az egyedi pénzügyi kimutatások az anyavállalat, a társult vállalkozásba befektető, vagy a közös vezetésű vállalkozás tulajdonosa által bemutatott pénzügyi kimutatások, melyekben a befektetéseket a közvetlen tőkerészesedés, és nem a befektetetést befogadó által kimutatott eredmény és nettó eszközök alapján számolják el.

A jelentős befolyás a befektetést befogadó pénzügyi és működési politikájával kapcsolatos döntésekben való részvétel képessége, de nem ezen politikák ellenőrzése vagy közös ellenőrzése.

A leányvállalat olyan egység, beleértve az olyan jogi személyiséggel nem rendelkező társaságokat is, mint pl. a partnerség, amelyet egy másik vállalkozás (az anyavállalat) ellenőriz.

3. A tőkemódszert alkalmazó pénzügyi kimutatások nem egyedi pénzügyi kimutatások, és nem is egy olyan egység pénzügyi kimutatásai, melynek nincs leányvállalata, vagy társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban lévő érdekeltsége.

4. Az egyedi pénzügyi kimutatások a konszolidált pénzügyi kimutatásokon, a befektetéseket a tőkemódszer szerint elszámoló pénzügyi kimutatásokon, valamint a közös vállalkozásban lévő érdekeltségeket részarányosan konszolidáló pénzügyi kimutatásokon felül készülnek. Az egyedi pénzügyi kimutatásokat az egység döntése szerint csatolhatja vagy mellékelheti ezekhez a pénzügyi kimutatásokhoz.

5. A konszolidáció alól az IAS 27 *Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások* standard10. bekezdése alapján, a részarányos konszolidáció alól az IAS 31 *Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek* standard 2. bekezdése alapján, valamint a tőkemódszer alkalmazása alól a jelen standard 13(c) bekezdése alapján felmentett egységek számára elegendő kizárólag egyedi pénzügyi kimutatásokat készíteni.

Jelentős befolyás

6. Ha a befektető közvetlenül vagy közvetve (pl. leányvállalatokon keresztül) a befektetést befogadó szavazati jogainak legalább 20 %-ával rendelkezik, feltételezhető, hogy a befektetőnek jelentős befolyása van, kivéve, ha egyértelműen bizonyítható, hogy nem ez a helyzet. Fordított esetben, ha a befektető közvetlenül vagy közvetve (pl. leányvállalatokon keresztül) a befektetést befogadó szavazati jogainak kevesebb, mint 20 %-ával rendelkezik, feltételezhető, hogy nem áll fenn jelentős befolyás, kivéve, ha a jelentős befolyás egyértelműen bizonyítható. Egy másik befektető lényeges vagy többségi részesedése nem zárja ki szükségszerűen, hogy a befektető jelentős befolyással rendelkezzen.

7. A befektető jelentős befolyásának fennállása rendszerint az alábbi módok valamelyike szerint bizonyítható:

   (a) képviselet a befektetést befogadó igazgatóságában vagy egy azzal egyenértékű irányító testületben;

   (b) részvétel a politikát alakító döntési folyamatokban, beleértve az osztalékra vagy más kifizetésekre vonatkozó döntésekben való részvételt is;

   (c) jelentős ügyletek a befektető és a befektetést befogadó között;

   (d) vezető beosztású személyzet átfedései;

   vagy

   (e) nélkülözhetetlen technikai információk rendelkezésre bocsátása.

8. Az egység birtokolhat olyan warrantokat, részvényvásárlási opciókat, törzsrészvényekre becserélhető adósság- vagy tőkeinstrumentumokat vagy más hasonló instrumentumokat, amelyek potenciálisan – ha lehívják vagy beváltják őket –, szavazati jogot biztosíthatnak az egységnek, vagy egy másik fél szavazati jogát csökkenthetik a másik egység pénzügyi vagy működési politikáját illetően (potenciális szavazati jogok). A jelenleg lehívható vagy átváltható potenciális szavazati jogok létezését és hatását, beleértve a más egységnél lévő potenciális szavazati jogokat is, figyelembe veszik annak megítélésekor, hogy az egységnek van-e jelentős befolyása. A potenciális szavazati jogok akkor nem lehívhatók vagy nem átválthatók egy időpontban, ha pl. azok csak egy adott jövőbeni időpontban vagy jövőbeni esemény bekövetkezésekor hívhatók le vagy válthatók át.

9. Annak megítéléséhez, hogy a potenciális szavazati jogok hozzájárulnak-e a jelentős befolyás megszerzéséhez, az egység a potenciális szavazati jogokat érintő minden tényt és körülményt megvizsgál (beleértve azok lehívási feltételeit, és más szerződéses megállapodást, akár egyenként, akár összevonva), kivéve a vezetés szándékait, vagy a pénzügyi képességet a lehívásra vagy átváltásra.

10. A jelentős befolyás megszűnik, ha a befektető nem tud részt venni a befektetést befogadó egység pénzügyi és működési politikáival kapcsolatos döntések meghozatalában. A jelentős befolyás elvesztése anélkül is bekövetkezhet, hogy a tulajdonlás abszolút vagy viszonyított mértékében változás történne. Ez történik pl. amikor a társult vállalat állami, bírósági, közigazgatási vagy hatósági ellenőrzés alá kerül. De bekövetkezhet szerződés alapján is.

A tőkemódszer

11. A tőkemódszer alapján a társult vállalkozásban lévő befektetést kezdetben bekerülési értéken mutatják ki, majd a könyv szerinti értéket növelik vagy csökkentik a befektetőnek a befektetést befogadónak az akvizíció óta keletkezett nyereségében vagy veszteségében való részesedésével. A befektető nyeresége vagy vesztesége a befektetőnek a befektetést befogadó nyereségéből vagy veszteségéből való részesedését tartalmazza. A befektető részesedése a befektetést befogadó nyereségéből vagy veszteségéből a befektető nyereségében vagy veszteségében kerül megjelenítésre. A befektetést befogadótól kapott kifizetések a befektetés könyv szerinti értékét csökkentik. A módosítás akkor is szükségessé válhat, ha a befektetést befogadó saját tőkéjében olyan módosulás történt, ami nem került átvezetésre a befektetést befogadó egység nyereségén vagy veszteségén. Ilyen változás például az ingatlanok, gépek és berendezések átértékelése, vagy devizaátszámítási különbözet. A befektető ezen változásokból való részesedését közvetlenül a befektető saját tőkéjében számolják el.

12. Ha van potenciális szavazati jog, a befektetést befogadó egység nyereségéből vagy veszteségéből, valamint a saját tőke változásaiból a befektetőre eső részt a meglévő tulajdonlási arányok alapján kell meghatározni, és nem kell figyelembe venni a potenciális szavazati jogok lehetséges beváltását vagy átváltását.

A TŐKEMÓDSZER ALKALMAZÁSA

13. ***A társult vállalkozásban lévő befektetést a tőkemódszer alapján kell kimutatni, kivéve az alábbi eseteket:***

(a) ha bizonyítható, hogy a befektetést a megszerzéstől számított tizenkét hónapon belüli továbbértékesítési céllal szerezték meg és tartják, valamint, hogy a vezetés aktívan keresi a vevőt;

(b) alkalmazható az IAS 27 10. bekezdésében foglalt kivétel, amely megengedi, hogy egy társult vállalkozásban is befektetéssel rendelkező anyavállalat ne készítsen konszolidált pénzügyi kimutatásokat;

vagy

(c) az alábbiak mindegyike megvalósul:

(i) a befektető egy másik egység 100 %-os vagy részleges tulajdonában álló leányvállalat, és tulajdonosai – beleértve azokat is, akik szavazati joggal nem rendelkeznek – értesítve lettek arról, és nem támasztottak kifogást az ellen, hogy a befektető nem alkalmazza a tőkemódszert;

(ii) a befektető adósság- vagy tőkeinstrumentumai nincsenek nyíltpiaci forgalomban (belföldi vagy külföldi tőzsdén vagy tőzsdén kívüli piacon, beleértve a belföldi és regionális piacokat is);

(iii) a befektető nem nyújtotta be, és ilyen benyújtás nincs folyamatban, pénzügyi kimutatásait valamely tőzsdefelügyeleti vagy más szabályozó testületnek bármely sorozatba tartozó pénzügyi instrumentumai nyílt-piacon való kibocsátása céljából;

továbbá

(iv) a befektető legvégső vagy valamely közbenső szintű anyavállalata készít nyilvánosan közzétett konszolidált pénzügyi kimutatásokat a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardokkal összhangban.

14. ***A 13(a) bekezdésben meghatározott befektetéseket kereskedési céllal tartottként kell besorolni és az IAS 39 szerint kell elszámolni.***

15. Amikor a korábban az IAS 39 szerint elszámolt befektetés 12 hónapon belül nem kerül elidegenítésre, azt a megszerzés időpontjától kezdődően a tőkemódszer szerint kell elszámolni (ld. IAS 22 *Üzleti kombinációk*). A pénzügyi kimutatásokat a megszerzés időpontjától eltelt időszakokra újra meg kell állapítani.

16. Előfordulhat olyan rendkívüli eset, amikor az egység esetleg talált vevőt a 13(a). bekezdésben meghatározott társult vállalkozásra, de 12 hónap alatt nem tudta az értékesítést lebonyolítani a hivatalos és egyéb engedélyek miatt. Az egységnek nem kell tőkemódszert alkalmaznia egy ilyen társult vállalkozásban lévő befektetésre, ha az értékesítés a mérlegfordulónapon folyamatban van, és nincs ok azt feltételezni, hogy az a mérlegfordulónapot követő rövid időn belül nem fejeződik be.

17. A bevételnek a kapott felosztások alapján történő megjelenítése nem minden esetben megfelelő módszer a befektető társult vállalkozásban lévő befektetéséhez kapcsolódó eredmény mérésére, mivel az gyakran nem áll arányban a társult vállalkozás teljesítményével. A befektető jelentős befolyással rendelkezik a társult vállalkozásban, így érdekeltsége van a társult vállalkozása teljesítményében, és ennek eredményeként van megtérülése a befektetésének. A befektető ezt az érdekeltséget olyan módon számolja el, hogy a pénzügyi kimutatásai hatályát kiterjeszti a társult vállalkozás nyereségéből vagy veszteségéből rá eső rész figyelembevételére. Így a tőkemódszer a befektető nettó eszközeiről és nyereségéről vagy veszteségéről hatékonyabb beszámolást biztosít.

18. ***A befektetőnek meg kell szüntetnie a tőkemódszer alkalmazását és a befektetést az IAS 39-cel összhangban kell elszámolnia, amikor a társult vállalkozás feletti jelentős befolyása megszűnik, kivéve, ha a társult vállalkozás leányvállalattá, vagy az IAS 31-ben meghatározott közös vállalkozássá alakul át.***

19. ***A befektetésnek a társult vállalkozási minőség megszűnésének időpontjában érvényes könyv szerinti értékét kell bekerülési értéknek tekinteni a pénzügyi eszköz IAS 39 szerinti kezdeti értékelésekor.***

20. A tőkemódszernél alkalmazott eljárások sok tekintetben hasonlóak az IAS 27-ben leírt konszolidációs eljárásokhoz. Továbbá, a leányvállalat megszerzésének megjelenítésénél alkalmazott eljárás alapelveit a társult vállalkozásban lévő befektetés megszerzésének megjelenítésénél alkalmazott számviteli megközelítés átveszi.

21. A csoport adott társult vállalkozásán lévő részesedése az anyavállalat, valamint leányvállalatai által birtokolt részesedések összessége. Ebből a szempontból a csoporton belüli más társult vállalkozások és közös vállalkozások érdekeltségeit figyelmen kívül hagyják. Ha a társult vállalkozásnak is vannak leányvállalatai, társult vállalkozásai vagy közös vállalkozásai, a tőkemódszer alkalmazásakor figyelembe veendő nyereségek és veszteségek és nettó eszközérték az adott társult vállalkozás pénzügyi kimutatásaiban szerepeltetett érték (amely tartalmazza a társult vállalkozás saját részesedését társult vállalatai és közös vállalkozásai nyereségéből vagy veszteségéből, és nettó eszközeiből), módosítva az egységes számviteli politikák miatti tételekkel (ld. 26. és 27. bekezdések).

22. A befektető (beleértve konszolidált leányvállalatait is) és a befektetést befogadó egység közötti „felfelé” és „lefelé” irányuló ügyletekben keletkező nyereséget/veszteséget a befektető pénzügyi kimutatásaiban csak a társult vállalkozásban lévő nem kapcsolt befektetői érdekeltségek mértékében jelenítik meg. „Felfelé” irányuló ügylet például a társult vállalkozás által a befektető részére történő eszközértékesítés. „Lefelé” irányuló ügylet pl. ha a befektető a társult vállalkozás részére eszközt értékesít. Az ezen ügyletekből a társult vállalkozásnál keletkező nyereségből vagy veszteségből a befektetőre eső részt kiszűrik.

IAS 28

23. A társult vállalkozásban lévő befektetést akkortól kell a tőkemódszer alapján elszámolni, amikor a befektetést befogadó társult vállalkozássá válik. A befektetés megszerzésekor a bekerülési érték, valamint a társult vállalkozás nettó eszközértékének valós értékéből a befektetőre eső rész közötti (akár pozitív, akár negatív) különbözetet goodwillként kell kimutatni (ld. IAS 22). A társult vállalkozásra vonatkozó goodwillt a befektetés könyv szerinti értéke tartalmazza. A befektetőnek az akvizíciót követően keletkező nyereségben vagy veszteségben való részesedését megfelelően módosítják, hogy például az értékcsökkenthető eszközök amortizációját az akvizíció időpontjában érvényes valós értékük alapján számolják el.

24. ***A tőkemódszer alkalmazásakor a társult egység legutolsó pénzügyi kimutatásait kell felhasználni. Ha a befektető és a társult vállalkozás mérlefordulónapjai eltérnek, a társult vállalkozás a befektető céljaira másik pénzügyi kimutatásokat készít az befektető pénzügyi kimutatásainak mérlegfordulónapjára, kivéve, ha ez kivitelezhetetlen.***

25. ***Amennyiben a 24. bekezdés szerint a társult vállalkozás a befektetőtől eltérő fordulónappal készítette el a tőkemódszernél felhasznált pénzügyi kimutatásait, az ezen időpont és a beketető pénzügyi kimutatásai mérlegfordulónapja közötti időszakra eső jelentős ügyletek és események hatásaira vonatkozóan el kell végezni a megfelelő módosításokat. A térsult vállalkozás mérlegfordulónapja és a befektető mérlegfordulónapja közötti eltérés nem haladhatja meg a három hónapot. A beszámolási időszak hossza és a fordulónapok közötti eltérés az egyes időszakok között nem változhat.***

26. ***A befektető pénzügyi kimutatásait a hasonló körülmények közötti, hasonló ügyletek és események megjelenítésére alkalmazott egységes számviteli politikák alapján kell elkészíteni.***

27. Ha a társult vállalkozás a hasonló körülmények között végbemenő ügyletekre és eseményekre a befektető által alkalmazottól eltérő számviteli politikát alkalmaz, a társult vállalkozás számviteli politikájának a befektető által alkalmazotthoz való igazítására módosításokat hajtanak végre, amikor a társult vállalkozás pénzügyi kimutatásait a befektető a tőkemódszer alkalmazásához felhasználja.

28. Ha a társult vállalkozás halmozott elsőbbségi részvényei más tulajdonosnál vannak, és azok a saját tőke részét képezik, a befektető először az e részvényekre jutó osztalékkal elvégzi a módosítást – függetlenül attól, hogy született-e határozat osztalék kifizetésre –, s ezután számítja ki a nettó eredményből rá eső részt.

29. Ha a társult vállalkozás veszteségéből a befektetőre eső rész eléri vagy meghaladja a befektető társult vállalkozásban lévő részesedését, a további veszteségeket a befektetőnek nem kell kimutatnia. A társult vállalkozásban lévő részesedés a társult vállalkozásban lévő befektetés tőkemódszer szerint kiszámított nyilvántartási értéke, minden olyan hosszú lejáratú érdekeltséggel együtt, ami lényegében a befektető adott társult vállalkozásban lévő nettó befektetésének részét képezi. For example, an item for which settlement is neither planned nor likely to occur in the foreseeable future is, in substance, an extension of the entity's investment in that associate. Például egy olyan tétel, amelynek a rendezését nem tervezik, és amelynek rendezése nem is valószínű a belátható jövőben, lényegében a befektető társult vállalkozásban lévő befektetésének kiterjesztése. Ilyen tétel lehet az elsőbbségi részvény, a hosszú lejáratú követelés vagy hitel, ugyanakkor nem tartoznak ide a vevőtartozások, a szállítói kötelezettségek, és az olyan hosszú lejáratú követelések, melyekre megfelelő fedezet van, pl. a biztosítékkal fedezett hitel. A tőkemódszer szerint a befektető törzsrészvényeire jutó arányon felül elszámolt veszteséget a befektető adott társult vállalkozásban lévő részesedésének többi elemére kell elszámolni, fordított elsőbbségi (felszámoláskori kielégítési) sorrendben.

30. Ha a befektető részesedésének értéke nullára csökken, további veszteséget és kötelezettséget csak akkor jelenítenek meg, ha a befektetőnek jogi vagy vélelmezett kötelme áll fenn, vagy kifizetést teljesített a társult vállalkozás nevében. Ha a társult vállalkozás a későbbiekben nyereséget termel, a befektető az ezen nyereségekből való részesedésének az elszámolását csak akkortól folytatja, miután a nyereségekben való részesedése eléri a korábban el nem számolt veszteségekből a rá eső részt.

Értékvesztés

31. A tőkemódszer alkalmazása után, beleértve, hogy a 29. bekezdés alapján megjelenítésre került a társult vállalkozás vesztesége, a befektető alkalmazza az IAS 39 követelményeit annak meghatározására, hogy szükséges-e a társult vállalkozásban meglévő nettó befektetésére vonatkozóan további értékvesztés miatti veszteséget elszámolnia.

32. A befektető szintén az IAS 39 rendelkezéseit alkalmazza arra, hogy meghatározza, hogy a társult vállalkozásban meglévő olyan érdekeltségeire, amely nem képezik részét a nettó befektetésnek, szükséges-e további értékvesztés miatti veszteséget elszámolni, és arra, hogy meghatározza ennek az értékvesztés miatti veszteségnek az összegét.

33. Ha az IAS 39 rendelkezéseinek alkalmazása azt jelzi, hogy a befektetés értékvesztett lehet, a befektető az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standardot alkalmazza. A befektetés használati értékének meghatározásához az egység felméri:

(a) a befektetést befogadó által várhatóan generált összes jövőbeni becsült cash flow-k jelenértékéből rá eső részt, beleértve a befektetést befogadó működéséből származó cash flow-kat, valamint a befektetés végső elidegenítéséből származó bevételt;

vagy

(b) a befektetésből várható osztalékokból és a befektetés végső elidegenítéséből várhatóan befolyó becsült jövőbeli cash flow-k jelenértékét.

Megfelelő feltételezések mellett mindkét módszer ugyanazt az eredményt adja. Bármely keletkező értékvesztés miatti veszteség megjelenítése az IAS 36 szerint történik. Ennek megfelelően azt először a még fennálló goodwillre (ld. 23. bekezdés) osztják fel.

34. A társult vállalkozásban lévő befektetés megtérülő értékét valamennyi társult vállalkozásra elkülönülten számítják ki, kivéve, ha a társult vállalkozás a folyamatos használatból nem termel olyan pénzbevételeket, amelyek nagyrészt függetlenek a beszámolót készítő egység egyéb eszközeiből származó pénzbevételektől

EGYEDI PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOK

35. ***A társult vállalkozásban lévő részesedést az IAS 27 37-42. bekezdéseiben foglaltaknak megfelelően kell kimutatni a befektető egyedi pénzügyi kimutatásaiban.***

36. A jelen standard nem határozza meg, mely egységeknek kell nyilvánosan közzétett egyedi pénzügyi kimutatásokat készíteniük.

KÖZZÉTÉTEL

37. ***A következőket kell közzétenni:***

(a) a társult vállalkozásokban lévő befektetések valós értéke, ha rendelkezésre áll nyilvánosan közzétett árjegyzés;

(b) a társult vállalkozások főbb pénzügyi adatai, beleértve az eszközök, kötelezettségek, bevételek és nettó nyereség összesített értékét;

(c) annak okát, hogy miért dőlt meg az a feltételezés, hogy a befektető nem rendelkezik jelentős befolyással, ha a befektető közvetlenül vagy leányvállalatokon keresztül közvetve a befektetést befogadó egység szavazati vagy potenciális szavazati jogainak kevesebb, mint 20 %-ával rendelkezik, de arra a következtetésre jutott, hogy jelentős befolyással bír;

(d) annak okát, hogy miért dőlt meg az a feltételezés, hogy a befektető jelentős befolyással rendelkezik, ha a befektető közvetlenül vagy leányvállalatokon keresztül közvetve a befektetést befogadó egység szavazati vagy potenciális szavazati jogainak legalább 20 %-ával rendelkezik, de arra a következtetésre jutott, hogy nem bír jelentős befolyással;

(e) a társult vállalkozás pénzügyi kimutatásainak mérlegfordulónapját, ha a tőkemódszerhez felhasznált pénzügyi kimutatások a befektetőétől eltérő mérlegfordulónapra vagy beszámolási időszakra vonatkoznak, valamint az eltérő mérlegfordulónap vagy beszámolási időszak alkalmazásának okát;

(f) a társult vállalkozás – forrásoknak a befektető részére, készpénzes osztalék vagy kölcsönök és követelések visszafizetésének formájában történő átadására való – képességére vonatkozó jelentős korlátozásoknak a jellegét és mértékét (pl. hitelszerződés vagy törvény alapján fennálló);

(g) a társult vállalkozás veszteségéből a befektetőre eső, de el nem számolt részt, a tárgyidőszakra vonatkozóan és halmozottan;

IAS 28

(h) ha a 13. bekezdés alapján a társult vállalkozás nem a tőkemódszerrel került elszámolásra, ezt a tényt;

továbbá

(i) a nem a tőkemódszer szerint elszámolt társult vállalkozások főbb pénzügyi adatai, egyenként vagy csoportszinten, feltüntetve az eszközök, kötelezettségek, bevételek és nettó nyereség összértékét.

38. ***A tőkemódszer szerint elszámolt társult vállalkozásokban lévői befektetéseket befektetett eszközként kell besorolni. Az ezen társult vállalkozások nyereségéből vagy veszteségéből a befektetőre eső részt, valamint ezen befektetések könyv szerinti értékét elkülönülten kell közzétenni. A befektetőnek a társult egység bármely megszűnő tevékenységében való részesedését szintén elkülönülten kell közzétenni.***

39. ***A társult vállalkozás saját tőkéjében közvetlenül elszámolt változások befektetőre eső részét közvetlenül a befektető saját tőkéjével szemben kell elszámolni, és azt a saját tőke változás kimutatásában kell közzé tenni az IAS 1* A pénzügyi kimutatások prezentálása *standard alapján.***

40. **Az *IAS 37* Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések *standarddal összhangban a befektetőnek közzé kell tennie:***

(a) a társult vállalkozásnál felmerült, a többi befektetővel együtt vállalt függő kötelezettségekből rá eső részt;

továbbá

(b) azon függő kötelezettségeket, amelyek azért merülnek fel, mert a befektető egyetemlegesen felelős a társult vállalkozás kötelezettségeiért vagy azok egy részéért.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

41. ***A jelen standardot a 2005. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmazni. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha az egység egy 2005. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza a jelen standardot, közzé kell tennie ezt a tényt.***

EGYÉB KIADVÁNYOK VISSZAVONÁSA

42. A jelen standard hatályon kívül helyezi a (2000-ben módosított) IAS 28 *Társult vállalkozásokban lévő befektetések elszámolása* standardot.

43. A jelen standard hatályon kívül helyezi az alábbi értelmezéseket:

(a) SIC-3 *Társult vállalkozásokkal szembeni tranzakciók nem realizált nyereségének és veszteségének kiszűrése;*

(b) SIC-20 *Tőkemódszer –veszteségek elszámolása;*

továbbá

(c) SIC-33 *Konszolidálás és tőkemódszer – potenciális szavazati jogok és a tulajdoni részesedés allokálása.*

FÜGGELÉK

Egyéb nyilatkozatok módosítása

A jelen függelékben szereplő módosítások a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra alkalmazandók. Ha az egység egy korábbi időszakra alkalmazza a jelen standardot, ezeket a módosításokat is alkalmaznia kell erre a korábbi időszakra.

A1. A 2003. decemberében hatályos Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokban, beleértve a Nemzetközi Számviteli Standardokat és azok értelmezéseit is, a hatályos IAS 28 *A társult vállalkozásokban lévő befektetések elszámolása* standardra történő hivatkozások a módosított IAS 28 *Társult vállalkozásokban lévő befektetések* standardra módosulnak.

IAS 31

IAS 31 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek

TARTALOM

	Bekezdés
Hatókör	1–2
Fogalmak	3–12
A közös vállalkozások formái	7
Közös ellenőrzés	8
Szerződéses megállapodás	9–12
Közösen ellenőrzött tevékenységek	13–17
Közösen ellenőrzött eszközök	18–23
Közös vezetésű vállalkozások	24–47
A tulajdonos pénzügyi kimutatásai	30–45
Részarányos konszolidáció	30–37
A tőkemódszer	38–41
Kivételek a részarányos konszolidáció és a tőkemódszer alkalmazása alól	42–45
A tulajdonos egyedi pénzügyi kimutatásai	46–47
A tulajdonos és a közös vállalkozás közötti ügyletek	48–50
Közös vállalkozásban lévő érdekeltségek szerepeltetése a befektető pénzügyi kimutatásaiban	51
A közös vállalkozások működtetői	52–53
Közzététel	54–57
Hatálybalépés napja	58
A (2000-ben módosított) IAS 31 visszavonása	59

A jelen módosított standard hatályon kívül helyezi a (2000-ben módosított) IAS 31 *Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek pénzügyi beszámolása* standardot, és a jelen módosított standardot a 2005. január 1-jén és azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmazni. A korábbi alkalmazás javasolt.

HATÓKÖR

1. ***A jelen standardot kell alkalmazni a közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek elszámolására, valamint a közös vállalkozás eszközeinek, kötelezettségeinek, bevételeinek és ráfordításainak a közös vállalkozás tulajdonosainak és befektetőinek pénzügyi kimutatásaiban való bemutatására, függetlenül attól, hogy a közös vállalkozási tevékenység milyen szerkezetben vagy formában valósul meg. Ugyanakkor, a standard nem vonatkozik a közös vezetésű vállalkozásokban meglévő érdekeltségekre, amelyek tulajdonosai:***

   (a) kockázati tőkebefektető szervezetek,

   vagy

   (b) kölcsönös befektetési alapok, befektetési jegyek által megtestesített alapok, vagy más hasonló egységek, beleértve a befektetéshez kapcsolt biztosítási alapokat

ha azokat a kezdeti megjelenítéskor a nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltnek jelölik meg vagy kereskedési céllal tartottnak minősítik és az IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: Megjelenítés és értékelés *standarddal összhangban számolják el. E befektetéseket az IAS 39 szerint valós értéken kell értékelni, azzal, hogy a valós érték változásait a változás időszakának nyereségében vagy veszteségében számolják el.*

2. *A közös vezetésű vállalkozásban érdekeltséggel rendelkező egység mentesül a 30. bekezdés (részarányos konszolidáció) és a 38. bekezdés (tőkemódszer) alól, ha a következő feltételek teljesülnek:*

(a) bizonyítható, hogy az érdekeltséget a megszerzéstől számított tizenkét hónapon belüli továbbértékesítési céllal szerezték meg és tartják, valamint, hogy a vezetés aktívan keresi a vevőt;

(b) alkalmazható az IAS 27 Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások *standard 10. bekezdésében foglalt kivétel, amely megengedi, hogy a közös vezetésű vállalkozásban is érdekeltséggel rendelkező anyavállalat ne készítsen konszolidált pénzügyi kimutatásokat;*

vagy

(c) az alábbiak mindegyike megvalósul:

(i) a tulajdonos egy másik egység 100 %-os vagy részleges tulajdonában álló leányvállalat, és tulajdonosai – beleértve azokat is, akik szavazati joggal nem rendelkeznek – értesítve lettek arról, és nem támasztottak kifogást az ellen, hogy az egység nem alkalmazza a részarányos konszolidációt vagy a tőkemódszert;

(ii) a tulajdonos adósság- vagy tőkeinstrumentumai nincsenek nyíltpiaci forgalomban (belföldi vagy külföldi tőzsdén, vagy tőzsdén kívüli piacon, beleértve a belföldi és regionális piacokat is);

(iii) a tulajdonos nem nyújtotta be, és ilyen benyújtás nincs folyamatban, pénzügyi kimutatásait valamely tőzsde-felügyeleti vagy más szabályozó testületnek bármely sorozatba tartozó pénzügyi instrumentumai nyíltpiacon való kibocsátása céljából;

továbbá

(iv) a tulajdonos legvégső vagy valamely közbenső szintű anyavállalata készít nyilvánosan közzétett konszolidált pénzügyi kimutatásokat a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardokkal összhangban.

FOGALMAK

3. *A következő kifejezések a jelen standardban a következőkben meghatározott értelemben használatosak:*

Az ellenőrzés képesség egy gazdasági tevékenység pénzügyi és működési politikájának irányítására, az annak tevékenységéből származó haszon megszerzése érdekében.

A tőkemódszer egy olyan elszámolási módszer, melynek alkalmazása során a közös vezetésű vállalkozásban lévő érdekeltséget kezdetben bekerülési értéken mutatják ki, majd módosítják a tulajdonosnak a közös vezetésű vállalkozás nettó eszközeiben való részesedésében az akvizíció óta bekövetkezett változásokkal. A tulajdonos nyeresége vagy vesztesége a tulajdonosnak közös vezetésű vállalkozás nyereségéből vagy veszteségéből való részesedését tartalmazza.

A közös vállalkozás befektetője a közös vállalkozásban szereplő olyan fél, akinek nincs közös ellenőrzési joga a közös vállalkozás felett.

A közös ellenőrzés egy gazdasági tevékenység fölött gyakorolt ellenőrzés szerződésben rögzített megosztása.

IAS 31

A közös vállalkozás egy olyan szerződéses megállapodás, amelynek keretében két vagy több fél gazdasági tevékenységet, hogy közös a tevékenység feletti ellenőrzés.

A részarányos konszolidáció olyan elszámolási módszer, melynél a közös vezetésű vállalkozás egyes eszközeiből, kötelezettségeiből, bevételeiből és ráfordításaiból a tulajdonosra eső részt sorról sorra összevonják a tulajdonos pénzügyi kimutatásaiban lévő hasonló tételekkel, vagy a tulajdonos pénzügyi kimutatásaiban külön sorokon szerepeltetik azokat.

Az egyedi pénzügyi kimutatások az anyavállalat, a társult vállalkozásba befektető, vagy a közös vezetésű vállalkozás tulajdonosa által bemutatott pénzügyi kimutatások, melyekben a befektetéseket a közvetlen tőkerészesedés, és nem a befektetetést befogadó által kimutatott eredmény és nettó eszközök alapján számolják el.

Jelentős befolyás egy gazdasági tevékenység pénzügyi és működési politikájával kapcsolatos döntésekben való részvétel képessége, de nem ezen politikák ellenőrzése vagy közös ellenőrzése.

Tulajdonos a közös vállalkozásban résztvevő, a közös vállalkozás fölött közös ellenőrzést gyakorló fél.

4. A részarányos konszolidációt vagy a tőkemódszert alkalmazó pénzügyi kimutatások nem egyedi pénzügyi kimutatások, és nem is egy olyan egység pénzügyi kimutatásai, melynek nincs leányvállalata, vagy társult vállalkozásban vagy közös vezetésű vállalkozásban lévő érdekeltsége.

5. Az egyedi pénzügyi kimutatások a konszolidált pénzügyi kimutatásokon, a befektetéseket a tőkemódszer szerint elszámoló pénzügyi kimutatásokon, valamint a közös vállalkozásban lévő érdekeltségeket részarányosan konszolidáló pénzügyi kimutatásokon felül készülnek. Az egyedi pénzügyi kimutatásokat nem szükséges csatolni vagy mellékelni ezekhez a pénzügyi kimutatásokhoz.

6. A konszolidáció alól az IAS 27 *Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások* standard 10. bekezdése alapján, a tőkemódszer alkalmazása alól az IAS 28 *Társult vállalkozásokban lévő befektetések* standard 13(c) bekezdése alapján, vagy a tőkemódszer, illetve a részarányos konszolidáció alkalmazása alól jelen standard a 2. bekezdése alapján felmentett egységek számára elegendő kizárólag egyedi pénzügyi kimutatásokat készíteni.

A közös vállalkozások formái

7. Közös vállalkozás számos különböző formában és struktúrában működhet. E standard három fő típust azonosít – a közösen ellenőrzött tevékenységeket, a közösen ellenőrzött eszközöket, és a közös vezetésű vállalkozásokat – melyek általában közös vállalkozásnak neveznek, és amelyek megfelelnek a közös vállalkozás fogalmi meghatározásának. A következő jellemzők valamennyi közös vállalkozásra azonosak:

   (a) két vagy több tulajdonost szerződéses megállapodás köt;

   továbbá

   (b) a szerződéses megállapodás közös ellenőrzést hoz létre.

Közös ellenőrzés

8. A közös ellenőrzés kizárt, amikor a befektetést fogadó jogi átalakulás vagy csődeljárás alatt áll, vagy amikor súlyos hosszú távú korlátozások akadályozzák a források tulajdonosoknak történő átadásában. Amennyiben a közös ellenőrzés folytatódik, az említett események önmagukban nem mentesítik az egységet, hogy a közös vállalkozást a jelen standard alapján számolja el.

Szerződéses megállapodás

9. A szerződéses megállapodás megléte különbözteti meg a közös ellenőrzést megtestesítő érdekeltségeket a társult vállalakozásokban meglévő jelentős befolyást jelentő részesedéstől (ld. IAS 28). A közös ellenőrzést alapító szerződéses megállapodással nem rendelkező tevékenységek a jelen standard céljaira nem minősülnek közös vállalkozásnak.

10. A szerződéses megállapodás megléte több módon is bizonyítható, például a befektetők közötti szerződéssel, vagy szóbeli megállapodásukról készült jegyzőkönyvvel. Egyes esetekben a megállapodást a közös vállalkozás alapító okirata, vagy más szabályzata rögzíti. Formájától függetlenül a szerződéses megállapodás általában írásban rögzített, és a következőkre terjed ki:

(a) a közös vállalkozás tevékenysége, időtartama, és beszámoló készítési kötelmei;

(b) a közös vállalkozás igazgatóságának – vagy annak megfelelő irányító testületének – kinevezése, valamint a tulajdonosok szavazati joga;

(c) tulajdonosok tőke-hozzájárulásainak mértéke;

valamint

(d) a tulajdonosok részvétele a közös vállalkozás tevékenységében, valamint a bevételek, a ráfordítások és az eredmények megosztása.

11. A szerződéses megállapodás közös ellenőrzést hoz létre a közös vállalkozás felett. Biztosítja továbbá, hogy egyetlen tulajdonos se legyen képes a tevékenységet egyoldalúan ellenőrizni. A megállapodás nevesíti a közös vállalkozás céljai eléréséhez szükséges alapvető döntéseket, melyek egyhangú vagy meghatározott többséget igényelnek.

12. A szerződéses megállapodásban bármelyik tulajdonos kijelölhető a közös vállalkozás működtetésére vagy vezetésére. A működtető nem gyakorol ellenőrzést a közös vállalkozás felett, hanem a tulajdonosok által a szerződéses megállapodásban megállapított, és rá delegált pénzügyi és működési politika keretei között jár el. Amennyiben a működtető a gazdálkodási pénzügyi és működési politikájának irányítására is felhatalmazással rendelkezik, az már ellenőrzésnek, ily módon leányvállalatnak és nem közös vállalkozásnak minősül.

KÖZÖSEN ELLENŐRZÖTT TEVÉKENYSÉGEK

13. Egyes közös vállalkozások a tulajdonosok eszközei és más erőforrásai felhasználására épülnek, és nem jön létre a tulajdonosoktól elkülönülő gazdasági társaság, társulás, más gazdálkodási forma vagy pénzügyi struktúra. A tulajdonosok a saját ingatlan, gép és berendezés állományukat használják, és saját készletet tartanak. A tulajdonos saját maga viseli ráfordításait és kötelezettségeit, gondoskodik tevékenysége finanszírozásáról, kötelmei őt terhelik. A közös vállalkozási tevékenységet a tulajdonos munkavállalói is végezhetik a tulajdonos hasonló tevékenységével párhuzamosan. A közös vállalkozási megállapodás általában meghatározza a közös termékből származó árbevétel és a közösen keletkeztetett kiadások tulajdonosok közötti megosztásának módját.

14. Példa a közösen ellenőrzött működésre, amikor két vagy több tulajdonos összehangolja saját működését, forrásait és szakértelmét, hogy közösen gyártson, piacra vigyen és értékesítsen egy adott terméket, pl. repülőgépet. A gyártási folyamat különböző részei megoszlanak a tulajdonosok között. A tulajdonos viseli saját költségeit, és a megállapodás arányában részesedik a repülőgép eladásából származó bevételből.

15. ***A közösen ellenőrzött tevékenységekben lévő érdekeltségek esetében a tulajdonosnak a pénzügyi kimutatásaiban meg kell jelenítenie:***

(a) az ellenőrzése alatt álló eszközöket és az általa vállalt kötelezettségeket;

valamint

(b) a felmerült költségeket, és a közös vállalkozás termék- vagy szolgáltatásértékesítéséből befolyt bevételből rá eső részt.

16. Mivel az eszközök, kötelezettségek, bevételek és ráfordítások a tulajdonos pénzügyi kimutatásaiban kimutatásra kerülnek, ezekre vonatkozóan nincs szükség módosításra vagy más konszolidációs eljárásra a tulajdonos konszolidált pénzügyi kimutatásainak elkészítésekor.

IAS 31

17. Lehetséges, hogy a közös vállalkozásnak nem kell egyedi nyilvántartást vezetnie, és hogy nem készítenek pénzügyi kimutatásokat a közös vállalkozásra. A tulajdonosok ugyanakkor vezethetnek saját belső nyilvántartást a közös vállalkozás teljesítményének értékeléséhez.

KÖZÖSEN ELLENŐRZÖTT ESZKÖZÖK

18. Egyes közös vállalkozások a közös vállalkozás rendelkezésére bocsátott, a közös vállalkozás céljára beszerzett, vagy a közös vállalkozás céljait szolgáló eszköz vagy eszközök tulajdonosok általi közös ellenőrzése, és gyakran közös tulajdonlása által valósulnak meg. Az eszközök felhasználásának célja előnyszerzés a tulajdonosok részére. A tulajdonos részesedhet az eszközök termékeiből, és viseli a felmerült kiadások megállapodás szerint rá eső részét.

19. Az ilyen közös vállalkozások esetében nem kerül sor a maguktól a tulajdonosoktól elkülönült cég, partneri társulás, más gazdasági társaság, vagy pénzügyi struktúra létrehozására. A tulajdonos a jövőbeni gazdasági hasznokat a közösen ellenőrzött eszközök rá eső részén keresztül ellenőrzi.

20. Az olaj- és gázfeltárás, vagy ásványkincsek kiaknázása számos területén alkalmaznak közös ellenőrzésű eszközöket. Például az olajvezetékeket számos olajkitermelő vállalkozás közösen ellenőrizheti. A tulajdonosok mindegyike használja a vezetéket saját terméke szállítására, amelyért cserében a vezeték működési költségeiből rá eső részt viseli. Közös ellenőrzésű eszköz lehet továbbá pl. egy ingatlan, melynél a tulajdonosok megosztják a bérleti díjat és közösen viselik a ráfordításokat.

21. ***A közösen ellenőrzött eszközökben lévő érdekeltségek esetében a tulajdonosnak a pénzügyi kimutatásaiban meg kell jelenítenie:***

(a) a közösen ellenőrzött eszközökből rá eső részt, az eszközök jellegének megfelelő besorolásban;

(b) az általa vállalt kötelezettségeket;

(c) a tulajdonos részét a közös vállalkozáshoz kapcsolódóan a többi tulajdonossal közösen vállalt kötelezettségekben;

(d) a közös vállalkozás termékeiből a ráeső rész eladásából vagy felhasználásából szerzett bevételt, a közös vállalkozásnál felmerült ráfordításokból rá eső résszel együtt;

valamint

(e) a közös vállalkozási részesedével kapcsolatosan felmerült ráfordításait.

22. A közösen ellenőrzött eszközökben meglévő érdekeltségeikre vonatkozóan minden tulajdonos szerepelteti a számviteli nyilvántartásaiban és megjeleníti a pénzügyi kimutatásaiban:

(a) a közösen ellenőrzött eszközökből rá eső részt, annak jellege szerint besorolva, és nem befektetésként. Például a közösen ellenőrzött olajvezetékben lévő részesedést az ingatlanok, gépek és berendezések közé kell besorolni;

(b) az általa vállalt kötelezettségeket, például az eszközökben meglévő részesedés finanszírozásával kapcsolatban.

(c) a közös vállalkozásra vonatkozóan a többi tulajdonossal közösen vállalt kötelezettségekből rá eső részt;

(d) a közös vállalkozás termékeiből a rá eső rész eladásából vagy felhasználásából szerzett bevételt, a közös vállalkozásnál felmerült ráfordításokból rá eső résszel együtt; valamint

(e) a közös vállalkozásban meglévő érdekeltségével kapcsolatosan felmerült ráfordításokat, pl. a rá eső eszköz rész finanszírozásához, vagy az előállított termék rá eső részének értékesítéséhez kapcsolódó költségeket.

Mivel az eszközök, kötelezettségek, bevételek és ráfordítások a tulajdonos pénzügyi kimutatásaiban kimutatásra kerülnek, ezekre vonatkozóan nincs szükség módosításra vagy más konszolidációs eljárásra a tulajdonos konszolidált pénzügyi kimutatásainak elkészítésekor.

23. A közösen ellenőrzött eszközök megjelenítése a gazdasági tartalom és valóság, valamint a közös vállalkozás jogi formájának figyelembevételével történik. A közös vállalkozás egyedi pénzügyi kimutatásaiban általában a tulajdonosoknál közösen felmerült kiadások szerepelnek, melyeket a tulajdonosok végül megállapodásuk arányában megosztanak. Ha a közös vállalkozás nem is készít pénzügyi kimutatásokat, a tulajdonosok vezethetnek saját elszámolást a közös vállalkozás teljesítményének értékelése céljából.

KÖZÖS VEZETÉSŰ VÁLLALKOZÁSOK

24. A közös vezetésű vállalkozás olyan közös vállalkozási forma, melynél gazdasági társaságot, partnerséget vagy más szervezetet hoznak létre a tulajdonosok és azokban minden tulajdonosnak érdekeltsége van. Az egység más egységekkel azonos módon működik azzal a különbséggel, hogy a tulajdonosok közötti szerződéses megállapodás az egység tevékenysége felett közös ellenőrzést hoz létre.

25. A közös vezetésű vállalkozás ellenőrzi a közös vállalkozás eszközeit, kötelezettségeket és ráfordításokat vállal fel, valamint bevételt realizál. Saját nevében szerződést, és a közös vállalkozási tevékenység céljára finanszírozási ügyletet köthet. A tulajdonos a közös vezetésű vállalkozás nyereségének rá eső részére jogosult, de egyes közös vezetésű vállalkozások termelésük arányos megosztására jöttek létre.

26. Klasszikus példa a közös vezetésű vállalkozásra, amikor két egység valamely üzleti területen egyesíti tevékenységét, és a közös vezetésű vállalkozásba beviszi az ehhez szükséges eszközöket és kötelezettségeket. Másik példa, amikor az egység külföldön kezd üzleti tevékenységet az adott ország kormányával vagy más hivatalával együttesen, és erre hoznak létre egy elkülönült egységet, amelyet az egység és a kormány vagy hivatal közösen ellenőriz.

27. Számos közös vezetésű vállalkozás hasonló a már említett közösen ellenőrzött tevékenységek és a közösen ellenőrzött eszközök esetéhez. Például a tulajdonosok a közösen ellenőrzött eszközöket, pl. olajvezetéket, adózási vagy más okokból bevihetik egy közös vezetésű vállalkozásba. Hasonlóképpen a tulajdonosok a közös vezetésű vállalkozásba bevihetnek olyan eszközöket, melyeket közösen kívánnak működtetni. A közös ellenőrzés alatti tevékenységek egyes eseteinél előfordulhat továbbá, hogy sor kerül közös vezetésű vállalkozás megalapítására a tevékenység egyes elemeinek, pl. a tervezés, marketing, forgalmazás, vagy ügyfélszolgálati feladatok elvégzésére.

28. A közös vezetésű vállalkozás saját számviteli nyilvántartást vezet, és pénzügyi kimutatásait más egységekkel azonos módon készíti el, a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardokkal összhangban.

29. A tulajdonosok általában készpénzzel vagy más erőforrással járulnak hozzá a közös vezetésű vállalkozáshoz. Ezeket a hozzájárulásokat a tulajdonos számviteli nyilvántartásai tartalmazzák és a tulajdonos pénzügyi kimutatásaiban azokat a közös vezetésű vállalkozásban meglévő befektetésként jelenítik meg.

A tulajdonos pénzügyi kimutatásai

Részarányos konszolidáció

30. ***A tulajdonosnak a közös vezetésű vállalkozásban meglévő részesedését részarányos konszolidációval, vagy a 38. bekezdésben bemutatott alternatív módszerrel kell kimutatnia. A részarányos konszolidáció alkalmazásánál, az alábbiakban bemutatott két beszámolási formátum valamelyikét kell alkalmazni.***

31. A befektető tulajdonos a közös vezetésű vállalkozásban meglévő részesedését a részarányos konszolidációhoz rendelkezésre álló két beszámolási formátum valamelyikének felhasználásával mutatja ki, attól függetlenül, hogy van-e más leányvállalati részesedése, vagy, hogy pénzügyi kimutatásait konszolidált pénzügyi kimutatásoknak nevezi-e.

IAS 31

32. A közös vezetésű vállalkozásban meglévő részesedés megjelenítésekor a tulajdonosnak elsődlegesen a megállapodás tartalmát és gazdasági alapját kell megfelelően tükröznie, és nem a közös vállalkozás konkrét struktúráját vagy formáját. A közös vezetésű vállalkozásban a tulajdonos az egység vagyonában fennálló részesedésén keresztül bír ellenőrzéssel a jövőbeni gazdasági hasznokból rá eső rész felett. A tulajdonos konszolidált pénzügyi kimutatásai akkor tükrözik megfelelően ezt a tartalmat és gazdasági realitást, ha a tulajdonos a közös vezetésű vállalkozás eszközeiben, kötelezettségeiben, bevételeiben és ráfordításaiban meglévő részesedését a 34. bekezdésben meghatározott részarányos konszolidációra vonatkozó két beszámolási formátum közül valamelyik alkalmazásával mutatja ki.

33. A részarányos konszolidáció alkalmazása azt jelenti, hogy a tulajdonos mérlege tartalmazza a közösen ellenőrzött eszközökből a rá eső részt, és azokból a kötelezettségekből rá eső részt, amelyekért közösen felelős. A közös vezetésű vállalkozás bevételeiből és ráfordításaiból arányos részt a tulajdonos eredménykimutatása tartalmazza. A részarányos konszolidációs eljárás nagy része hasonló a leányvállalatokban lévő befektetések konszolidációjára vonatkozó eljárásokhoz, amelyeket az IAS 27 részletez.

34. A részarányos konszolidációt különböző beszámolási formák használatával lehet megvalósítani. A tulajdonos választhatja azt, hogy a közös vezetésű vállalkozás eszközeiből, kötelezettségeiből, bevételekből és ráfordításokból rá eső részt együtt szerepelteti a saját pénzügyi kimutatásaiban szereplő tételekkel, a megfelelő soron kimutatva. Például, összevonhatja a közös vezetésű vállalkozás készleteiből rá eső részt saját készleteivel, vagy a közös vezetésű vállalkozás ingatlanaiból, gépeiből és berendezéseiből rá eső részt a saját ingatlanjaival, gépeivel és berendezéseivel. Alternatív megoldásként, a közös vezetésű vállalkozás eszközeiből, kötelezettségeiből, bevételeiből és ráfordításaiból rá eső részt külön sorokon is szerepeltetheti a pénzügyi kimutatásaiban. Például a közös vezetésű vállalkozás forgóeszközeinek rá eső részét elkülönülten is feltüntetheti saját forgóeszközei között; a közös vezetésű vállalkozás ingatlanaiból, gépeiből és berendezéseiből rá eső részt pedig elkülönülten is feltüntetheti a saját ingatlanjai, gépei és berendezései között. Mindkét beszámolási módszer azonos nyereség vagy veszteség összeget, valamint a fő sorokon azonos eszköz, kötelezettség, bevétel és ráfordítás összegeket eredményez; a jelen standard mindkét módszer alkalmazását elismeri.

35. Bármelyik formát is alkalmazzák a részarányos konszolidáció végrehajtására, nem helyénvaló az eszközöknek vagy kötelezettségeknek más kötelezettségekből vagy eszközökből való levonásával, valamint a bevételeknek és ráfordításoknak más ráfordításokból vagy bevételekből való levonásával beszámítani, kivéve, ha törvényes jog van a beszámításra, és a nettósítás az adott eszköz realizálására vagy kötelezettség kiegyenlítésére vonatkozó várakozásokat tükrözi.

36. ***A részarányos konszolidációt meg kell szüntetni, amikor a közös vezetésű vállalkozás feletti közös ellenőrzés megszűnik.***

37. A részarányos konszolidáció alkalmazását a tulajdonosnak meg kell szüntetnie attól az időponttól, amikor a közös vezetésű vállalkozás feletti ellenőrzésben való részesedése megszűnik. Ez bekövetkezhet pl. a részesedés eladásakor, vagy ha a közös vezetésű vállalkozásra vonatkozóan olyan külső korlátozó körülmények lépnek életbe, amelyek a tulajdonosok ellenőrzését megszüntetik.

A tőkemódszer

38. ***A 30. bekezdésben bemutatott részarányos konszolidáció alternatívájaként a közös vezetésű vállalkozásban meglévő részesedést a tulajdonos a tőkemódszer szerint is kimutathatja.***

39. A tulajdonos a közös vezetésű vállalkozásban meglévő érdekeltségét a tőkemódszer alkalmazásával jeleníti meg, attól függetlenül, hogy van-e más leányvállalati részesedése, vagy, hogy pénzügyi kimutatásait konszolidált pénzügyi kimutatásoknak nevezi-e.

40. A közös vezetésű vállalkozásokban meglévő érdekeltségüket egyes tulajdonosok az IAS 28-ban leírtak szerint, a tőkemódszer alapján mutatják ki. A tőkemódszer alkalmazását azok támogatják, akik szerint helytelen a saját ellenőrzés alatt álló tételek összevonása a közös ellenőrzésű tételekkel, valamint, akik szerint a tulajdonosoknak nem közös ellenőrzése, hanem jelentős befolyása van egy közös vezetésű vállalkozásban. A jelen standard nem javasolja a tőkemódszer alkalmazását, mivel a részarányos konszolidáció módszere megfelelőbben tükrözi a tulajdonos közös vezetésű vállalkozásban meglévő részesedésének valós gazdasági tartalmát, azaz a tulajdonos jövőbeni gazdasági hasznokra vonatkozó ellenőrzését. Ugyanakkor azonban a standard alternatív módszerként megengedi a tőkemódszer alkalmazását a közös vezetésű vállalkozásokban meglévő érdekeltségek kimutatására.

41. ***A tulajdonosnak a tőkemódszer alkalmazását meg kell szüntetnie akkor, amikor a tulajdonos már nem rendelkezik közös ellenőrzéssel vagy jelentős befolyással a közös vezetésű vállalkozás felett.***

42. ***A 2(a) bekezdésben meghatározott feltételnek megfelelő közös vezetésű vállalkozásokban meglévő érdekeltségeket kereskedési céllal tartottként kell besorolni, és az IAS 39 szerint kell elszámolni.***

43. Amikor a 2(a) és a 42. bekezdések alapján a korábban az IAS 39 alapján elszámolt közös vezetésű vállalkozásban lévő érdekeltség 12 hónapon belül nem került értékesítésre, azt a részarányos konszolidáció vagy a tőkemódszer alkalmazásával kell elszámolni a megszerzés időpontjától (ld. IAS 22 *Üzleti kombinációk*). A pénzügyi kimutatásokat a megszerzés időpontjától eltelt időszakokra újra meg kell állapítani.

44. Előfordulhat olyan rendkívüli eset, amikor a tulajdonos esetleg talált vevőt a 2(a) bekezdésben leírt részesedésre, de 12 hónap alatt nem tudta az értékesítést lebonyolítani a hivatalos és egyéb engedélyek miatt. Nem kell részarányos konszolidációt vagy tőkemódszert alkalmazni a közös vezetésű vállalkozásban lévő érdekeltségre, ha az értékesítés a mérlegfordulónapon folyamatban van, és nincs ok azt feltételezni, hogy az a mérlegfordulónapot követő rövid időn belül nem fejeződik be.

45. ***Amennyiben a közös vezetésű vállalkozás a tulajdonos leányvállalatává alakul, a tulajdonosnak az érdekeltségét az IAS 27 szerint kell elszámolnia. Amennyiben a közös vezetésű vállalkozás a tulajdonos társult vállalkozásává válik, a tulajdonosnak az érdekeltségét az IAS 28 szerint elszámolni.***

A tulajdonos egyedi pénzügyi kimutatásai

46. ***A közös vezetésű vállalkozásban meglévő érdekeltséget az IAS 27 37-42. bekezdéseiben foglaltaknak megfelelően kell kimutatni a tulajdonos egyedi pénzügyi kimutatásaiban.***

47. A jelen standard nem határozza meg, mely egységeknek kell nyilvánosan közzétett egyedi pénzügyi kimutatásokat készíteniük.

A TULAJDONOS ÉS A KÖZÖS VÁLLALKOZÁS KÖZÖTTI ÜGYLETEK

48. ***Ha a tulajdonos eszközöket ad át vagy ad el a közös vállalkozásnak, az ügyletből eredő nyereség vagy veszteség megjelenítésének tükröznie kell az ügylet valós tartalmát. Amíg az eszközök a közös vállalkozás tulajdonában vannak, és feltéve, hogy a tulajdonos a tulajdonlással járó jelentős kockázatokat és hasznokat átadta, a tulajdonos csak abban a mértékben számolhatja el a nyereséget vagy veszteséget, amennyi a többi tulajdonos érdekeltségeinek tulajdonítható (*). A tulajdonosnak a teljes veszteséget el kell számolnia, ha az átadás vagy eladás a forgóeszközök nettó realizálható értékének csökkenését, vagy értékvesztés miatti veszteséget bizonyít.***

49. ***Ha a tulajdonos eszközt vásárol a közös vállalkozástól, a tulajdonos nem szerepeltetheti a közös vállalkozás tranzakcióból származó nyereségéből a rá eső részt mindaddig, amíg a z eszközt harmadik személy számára nem értékesítette. A tulajdonosnak az ilyen ügyletek veszteségéből a rá eső részt a nyereséggel azonos módon kell elszámolnia, azzal a kivétellel, hogy a veszteséget azonnal el kell számolnia, ha az a forgóeszközök nettó realizálható értékének csökkenését, vagy az értékvesztés miatti veszteséget testesíti meg.***

50. Annak eldöntéséhez, hogy a tulajdonos és a közös vállalkozás közötti adott ügylet valamely eszköz értékvesztését bizonyítja-e, a tulajdonosnak az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standard szerint meg kell határoznia az eszköz megtérülő értékét. A használati érték meghatározásához a tulajdonos az eszközből származó jövőbeni cash flow-kat becsli meg az eszköz közös vállalkozás általi folyamatos használata, valamint végső elidegenítése alapján.

KÖZÖS VÁLLALKOZÁSBAN LÉVŐ ÉRDEKELTSÉGEK SZEREPELTETÉSE A BEFEKTETŐ PÉNZÜGYI KIMUTATÁSAIBAN

51. ***A befektetőnek, azaz a közös vállalkozásban szereplő olyan félnek, akinek nincs közös ellenőrzési joga, befektetését az IAS 39 szerint, vagy amennyiben jelentős befolyással rendelkezik a közös vállalkozásban, az IAS 28 szerint kell elszámolnia.***

A KÖZÖS VÁLLALKOZÁSOK MŰKÖDTETŐI

52. ***A közös vállalkozás üzemeltetőjének vagy irányítójának az IAS 18* Bevételek *standard alapján kell elszámolnia a kapott díjakat.***

(*) Lásd még a SIC-13 *Közösen ellenőrzött szervezetek– A tulajdonosok nem pénzbeli hozzájárulásai*

53. A tulajdonosok közül bárki elláthatja a közös vállalkozás üzemeltetését vagy irányítását. Az üzemeltetők általában menedzsment díjban részesülnek. A díjat a közös vállalkozás költségként számolja el.

KÖZZÉTÉTEL

54. ***A tulajdonosnak az alábbi függő kötelezettségek teljes összegét – kivéve, ha a veszteség valószínűsége alacsony – az egyéb függő kötelezettségektől elkülönítetten kell közzétennie:***

(a) bármely függő kötelezettségeket, amelyek a tulajdonosnál a közös vállalkozásokban lévő érdekeltségeivel kapcsolatban merültek fel, és minden olyan függő kötelezettségből a tulajdonosra eső részt, amelyet a többi tulajdonossal közösen merültek fel;

(b) részesedését a közös vállalkozás függő kötelezettségeiben, amelyekért a közös vállalkozás tulajdonosa függően felelős;

továbbá

(c) azon függő kötelezettségeket, amelyek azért merültek fel, mert a tulajdonos függően felelős a közös vállalkozás többi tulajdonosa kötelezettségeiért.

55. ***A tulajdonosnak közzé kell tennie továbbá a közös vállalkozásokban meglévő érdekeltségeivel kapcsolatban fennálló alábbi elkötelezettségeinek teljes összegét, az egyéb elkötelezettségeitől elkülönítve:***

(a) a tulajdonos közös vállalkozási érdekeltségekkel kapcsolatos tőkekötelezettségeit, és a részesedését azon tőkekötelezettségekben, amelyek a közös vállalkozás többi tulajdonosaival közösen merültek fel;

továbbá

(b) a tulajdonos részesedését a közös vállalkozások tőkekötelezettségeiben.

56. ***A tulajdonosnak közzé kell tennie valamennyi jelentős közös vezetésű vállalkozásban lévő érdekeltsége listáját és leírását, valamint a közös vezetésű vállalkozásokban lévő részesedéseinek tulajdoni hányadát. Ha a tulajdonos a közös vezetésű vállalkozásokban lévő érdekeltségeinek megjelenítésére a részarányos konszolidáció soronkénti beszámolási formáját alkalmazza, vagy a tőkemódszert alkalmazza, közzé kell tennie a közös vállalkozásokban lévő érdekeltségével kapcsolatos forgó eszközök, befektetett eszközök, rövid és hosszú lejáratú kötelezettségek, bevételek és ráfordítások összesített értékét.***

57. ***A tulajdonosnak közzé kell tennie, hogy a közös vezetésű vállalkozásokban meglévő érdekeltségeit milyen módszer szerint mutatja ki.***

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

58. ***A jelen standardot a 2005. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmazni. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha az egység egy 2005. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza a jelen standardot, közzé kell tennie ezt a tényt.***

A (2000-BEN MÓDOSÍTOTT) IAS 31 VISSZAVONÁSA

59. A jelen standard hatályon kívül helyezi a (2000-ben módosított) IAS 31 *Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek pénzügyi beszámolása* standardot.

FÜGGELÉK

Egyéb kiadványok módosításai

A jelen függelékben szereplő módosítások a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra alkalmazandók. Ha az egység egy korábbi időszakra alkalmazza a jelen standardot, ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

A1. A SIC-13 *Közös vezetésű vállalkozások – a tulajdonosok nem pénzbeli hozzájárulásai* értelmezés az alábbiak szerint módosul.

A hivatkozási rész módosított szövege a következő:

Reference:IAS 31 *Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek*

Az 1. bekezdés módosított szövege a következő:

1. Az IAS 31 standard 48. bekezdése a tulajdonos és a közös vállalkozás közötti eszköz átadásokra és eladásokra vonatkozik: „Ha a tulajdonos eszközöket ad át vagy ad el a közös vállalkozásnak, az ügyletből eredő nyereség vagy veszteség megjelenítésének tükröznie kell az ügylet valós tartalmát”. Ezenfelül az IAS 31 24. bekezdése kimondja, hogy „a közös vezetésű vállalkozás olyan közös vállalkozási forma, melynél gazdasági társaságot, partnerséget vagy más szervezetet hoznak létre a tulajdonosok és azokban minden tulajdonosnak érdekeltsége van.” Nincs kifejezett útmutatás a közös vezetésű vállalkozásoknak juttatott nem pénzbeli hozzájáruláson realizált nyereség vagy veszteség megjelenítésére vonatkozóan.

…

A2. A 2003. decemberében hatályos Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokban, beleértve a Nemzetközi Számviteli Standardokat és azok értelmezéseit is, a hatályos IAS 31 *Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek pénzügyi beszámolása* standardra történő hivatkozások az IAS 31 *Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek* standardra módosulnak.

IAS 33

IAS 33 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Egy részvényre jutó eredmény

TARTALOM

	Bekezdés
Cél	1
Hatókör	2–4
Fogalmak	5–8
Értékelés	9–63
Egy részvényre jutó eredmény alapértéke	9–29
Eredmény	12–18
Részvények	19–29
Egy részvényre jutó eredmény hígított értéke	30–63
Eredmény	33–35
Részvények	36–40
Hígító hatású potenciális törzsrészvények	41–63
Opciók, warrantok és azok megfelelői	45–48
Átváltható pénzügyi eszközök	49–51
Feltételesen kibocsátható részvények	52–57
Törzsrészvényben vagy készpénzben teljesíthető szerződések	58–61
Vásárolt opciók	62
Kiírt eladási (put) opciók	63
Visszamenőleges módosítások	64–65
Bemutatás	66–69
Közzététel	70–73
Hatálybalépés napja	74
Egyéb kiadványok visszavonása	75–76

A jelen módosított standard hatályon kívül helyezi az (1997-ben módosított) IAS 33 *Egy részvényre jutó eredmény* standardot, és a jelen módosított standardot a 2005. január 1-jén és azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmazni. A korábbi alkalmazás javasolt.

CÉL

1. A jelen standard célja meghatározni az egy részvényre jutó eredmény kiszámítására és bemutatására vonatkozó alapelveket, hogy az egyes egységek közötti, ugyanazon időszakra vonatkozó, valamint az ugyanazon egységre, de különböző beszámolási időszakra vonatkozó teljesítmény összehasonlítások javuljanak. Annak ellenére, hogy az egy részvényre jutó eredménynek is vannak korlátai az „eredmény" meghatározásához alkalmazott eltérő számviteli politikák miatt, a következetesen alkalmazott nevező javítja a pénzügyi beszámolást. A jelen standard az egy részvényre jutó eredmény kiszámításánál alkalmazott nevezőre koncentrál.

HATÓKÖR

2. *A jelen standardot azon egységeknek kell alkalmazniuk, amelyek törzsrészvényei vagy potenciális törzsrészvényei nyíltpiaci forgalomban vannak, valamint amelyek törzsrészvényeinek vagy potenciális törzsrészvényeinek a nyilvános értékpapírpiacon történő kibocsátása folyamatban van.*

3. *Az egy részvényre jutó eredményt közzétevő egységnek a jelen standard szerint kell az egy részvényre jutó eredmény értékét kiszámolnia és közzétennie.*

4. *Amikor az egység az* IAS 27 **Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások** *standarddal összhangban konszolidált pénzügyi kimutatásokat és egyedi pénzügyi kimutatásokat is készít, a jelen standard által előírt közzétételeket csak a konszolidált pénzügyi kimutatások alapján szükséges bemutatni. Ha az egység választja, hogy az egy részvényre jutó eredményt egyedi pénzügyi kimutatásai alapján is bemutatja, azt magában az egyedi eredménykimutatásában kell közzétennie. Az ilyen egy részvényre jutó eredmény adatot nem lehet a konszolidált pénzügyi kimutatásokban feltüntetni.*

FOGALMAK

5. *A következő kifejezések a jelen standardban a következőkben meghatározott értelemben használatosak:*

Hígítással ellentétes hatás az egy részvényre jutó eredmény növelése, vagy az egy részvényre jutó veszteség csökkentése abból a feltételezésből fakadóan, hogy átváltható instrumentumokat váltottak át, opciókat vagy warrantokat hívtak le, vagy bizonyos feltételek teljesülése esetén új törzsrészvényeket bocsátottak ki.

A függő részvény kibocsátásról szóló megállapodás részvények meghatározott feltételek teljesülésétől függő kibocsátására kötött megállapodás.

A függően kibocsátandó törzsrészvények olyan törzsrészvények, amelyek ellenérték nélkül, vagy alacsony készpénzért vagy más ellenértékért bocsátandók ki a függő részvény kibocsátásról szóló megállapodásban meghatározott konkrét feltételek teljesülése esetén.

Hígítás az egy részvényre jutó eredmény csökkentése, vagy az egy részvényre jutó veszteség növelése abból a feltételezésből fakadóan, hogy átváltható instrumentumokat váltottak át, opciókat vagy warrantokat hívtak le, vagy bizonyos feltételek teljesülése esetén új törzsrészvényeket bocsátottak ki.

Az opciók, warrantok és azok megfelelői olyan pénzügyi instrumentumok, melyek jogot biztosítanak birtokosuknak törzsrészvény vásárlására.

A törzsrészvény egy olyan tőkeinstrumentum, amely az összes többi tőkeinstrumentum-osztálynak alá van rendelve.

A potenciális törzsrészvény olyan pénzügyi instrumentum vagy egyéb szerződés, amely annak tulajdonosát törzsrészvényre jogosíthatja fel.

A törzsrészvényre szóló eladási (put) opció olyan szerződés, amely birtokosának jogot biztosít törzsrészvények meghatározott áron történő eladására egy adott időszakon belül.

6. A törzsrészvények csak minden egyéb részvénytípus, például az elsőbbségi részvények után részesülnek az időszak nyereségéből. Egy egységnek több osztályba tartozó törzsrészvénye is lehet. Az azonos részvényosztályba tartozó törzsrészvények osztalékfizetésnél azonos jogokkal bírnak.

7. Példák a potenciális törzsrészvényekre:

(a) pénzügyi kötelezettségek vagy tőkeinstrumentumok, ideértve az elsőbbségi részvényeket is, amelyek törzsrészvényekre válthatók;

(b) opciók és warrantok;

(c) olyan részvények, amelyeket szerződéses megállapodásokban rögzített feltételek teljesülése esetén bocsátanának ki, például egy üzleti tevékenység vagy egyéb eszközök megvásárlásakor.

IAS 33

8. Az IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: Közzététel és bemutatás* standardban meghatározott fogalmak a jelen standardban az IAS 32 11. bekezdésében meghatározott értelemben használatosak, kivéve ha ennek ellenkezője jelölve van. Az IAS 32 definiálja a pénzügyi instrumentumot, a pénzügyi eszközt, a pénzügyi kötelezettséget, a tőkeinstrumentumot és a valós értéket, továbbá útmutatással szolgál e fogalmak alkalmazására vonatkozóan.

ÉRTÉKELÉS

Egy részvényre jutó eredmény alapértéke

9. ***Az egységnek ki kell számítania az egy részvényre jutó eredmény alapértékeit az anyavállalat törzsrészvényesei rendelkezésére álló nyereségre vagy veszteségre, valamint a folytatódó tevékenységek nyereségéből vagy veszteségéből, ha azt szerepeltetik, az ezen részvényesek rendelkezésére álló részre.***

10. ***Az egy részvényre jutó eredmény alapértékét az anyavállalati törzsrészvények tulajdonosainak rendelkezésére álló nettó eredménynek (számláló) a forgalomban lévő törzsrészvények adott időszakra vonatkozó súlyozott átlagával (nevező) való elosztásával kell kiszámítani.***

11. Az egy részvényre jutó eredmény alapértékére vonatkozó információ célja mutatót biztosítani az anyavállalat egyes törzsrészvényeinek az egység beszámolási időszak alatt elért teljesítményéből való részesedésére.

Eredmény

12. ***Az egy részvényre jutó eredmény alapértéke kiszámításához az anyavállalat törzsrészvényesei rendelkezésére álló összeg az alábbiakra vonatkozóan:***

(a) az anyavállalat rendelkezésére álló, a folytatódó tevékenységekből származó nyereség vagy veszteség;

továbbá

(b) az anyavállalat rendelkezésére álló nyereség vagy veszteség

az (a) és (b) pontokban szereplő összeg kell legyen, módosítva az elsőbbségi részvények után fizetett osztalék adózás utáni összegével, az elsőbbségi részvények rendezésekor keletkező különbözetekkel, valamint a saját tőke részét képező elsőbbségi részvényekhez kapcsolódó hasonló hatásokkal.

13. Az adott időszakban elszámolt, az anyavállalat törzsrészvényesei rendelkezésére álló valamennyi bevétel és ráfordítás tételt, beleértve az adóráfordítást, valamint a kötelezettségként besorolt elsőbbségi részvények után járó osztalékot, figyelembe veszik az adott időszakra vonatkozóan az anyavállalat részvényesei rendelkezésére álló nettó eredmény meghatározásánál (ld. IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása*).

14. Az eredményből levonandó elsőbbségi osztalékok adózott értéke a következő:

(a) az adott időszakra vonatkozóan meghatározott nem halmozódó elsőbbségi részvények után járó elsőbbségi osztalék adózás utáni összege;

valamint

(b) az adott időszak halmozódó elsőbbségi részvényei után járó elsőbbségi osztalék adózás utáni összege, függetlenül attól, hogy az osztalék kifizetésről született-e döntés. Az időszakra vonatkozó elsőbbségi osztalék összege nem tartalmazza a halmozódó elsőbbségi részvényekre korábbi időszakokra vonatkozóan, a tárgyidőszak során kifizetett vagy megállapított elsőbbségi osztalék összegét.

15. Az elsőbbségi részvények diszkontált áron történő értékesítését egy kezdeti alacsony osztalék fizetéssel kompenzáló, vagy az elsőbbségi részvények prémium melletti értékesítését a későbbi időszakokban piacon szokásosnál magasabb osztalék fizetéssel kompenzáló elsőbbségi részvényeket gyakran növekvő kamatozású elsőbbségi részvénynek nevezik. A növekvő kamatozású elsőbbségi részvények esetében a kibocsátásnál alkalmazott diszkontot vagy prémiumot a felhalmozott eredménnyel szemben amortizálják az effektív kamat módszer felhasználásával, és azt elsőbbségi osztalékként kezelik az egy részvényre jutó eredmény kiszámításakor.

16. Az elsőbbségi részvényeket a kibocsátó vételi ajánlattal visszavásárolhatja. Az elsőbbségi részvények tulajdonosainak fizetett ellenérték valós értéke, valamint az elsőbbségi részvények nyilvántartási értéke közötti pozitív különbözet az elsőbbségi részvények tulajdonosai számára hozamot, az egység számára pedig a felhalmozott eredménnyel szemben elszámolandó költséget jelent. Ezt az összeget az anyavállalat törzsrészvényesei számára rendelkezésre álló nyereség vagy veszteség kiszámításakor le kell vonni.

17. Az egység az eredeti átváltási feltételek kedvező irányban történő módosításával, vagy magasabb ellenérték megfizetésével ösztönözheti a tulajdonosokat átváltható elsőbbségi részvényeik határidő előtti átváltására. A törzsrészvények vagy az egyéb fizetett ellenérték valós értékének az eredeti átváltási feltételek alapján kibocsátandó törzsrészvények valós értékét meghaladó bármely többlete egy hozam az elsőbbségi részvények tulajdonosai számára, és azt levonják az anyavállalat törzsrészvényesei számára rendelkezésre álló nyereség vagy veszteség kiszámításakor.

18. Az elsőbbségi részvények könyv szerinti értékének az azok rendezéséért fizetett ellenérték valós értékét meghaladó bármely többletét hozzáadják az anyavállalat törzsrészvényesei számára rendelkezésre álló nyereség vagy veszteség kiszámításakor.

Részvények

19. ***Az egy részvényre jutó eredmény alapértéke kiszámításának céljára a törzsrészvények száma az adott időszakban forgalomban lévő törzsrészvények súlyozott átlaga.***

20. Az adott időszak során forgalomban lévő törzsrészvények számának súlyozott átlaga felhasználása annak lehetőségét tükrözi, hogy a részvénytőke összege esetleg változott az adott időszak alatt a mindenkor forgalomban lévő részvények nagyobb vagy kisebb száma miatt. Az adott időszak alatt forgalomban lévő törzsrészvények súlyozott átlaga egyenlő az időszak elején forgalomban lévő törzsrészvények számával, korrigálva az időszak alatt visszavásárolt vagy újonnan kibocsátott törzsrészvények számának és egy idő-súlyozó tényezőnek a szorzatával. Az idő-súlyozó tényező azon napoknak az időszak összes napjaihoz viszonyított aránya, amikor az adott részvények forgalomban vannak; sok esetben megfelelő a súlyozott átlag elfogadható közelítése.

21. A részvényeket általában attól az időponttól kezdve számítják bele a részvények számának súlyozott átlagába, amikortól az ellenérték esedékes (ami általában a részvények kibocsátásának időpontja), például:

(a) a készpénz ellenében kibocsátott törzsrészvényeket attól az időponttól veszik figyelembe, amikor a készpénz megfizetése esedékessé válik;

(b) a törzs- vagy elsőbbségi részvények után járó osztalék önkéntes újrabefektetése ellenében kibocsátott törzsrészvényeket az osztalék visszaforgatás napjától veszik figyelembe;

(c) az adósság instrumentum törzsrészvénnyé történő átváltásakor kibocsátott törzsrészvényeket attól az időponttól veszik figyelembe, amikortól a kamatot már nem számítják fel;

(d) az egyéb pénzügyi instrumentumokért járó kamat vagy tőke ellenében kibocsátott törzsrészvényeket attól az időponttól veszik figyelembe, amikortól a kamatot már nem számítják fel;

(e) az egység kötelezettségének rendezéséért cserében kibocsátott törzsrészvényeket a rendezés időpontjától veszik figyelembe;

(f) egy eszköz nem készpénz ellenében történt akvizíciójának ellenértékeként kibocsátott törzsrészvényeket attól az időponttól kezdve veszik figyelembe, amikor az akvizíciót megjelenítik;

és

(g) az egységnek nyújtott szolgáltatás fejében kibocsátott törzsrészvényeket attól az időponttól kezdve veszik figyelembe, amikor a szolgáltatást nyújtották.

A törzsrészvények figyelembe vételének időpontja a kibocsátásukhoz kapcsolódó feltételek alapján kerül meghatározásra. Megfelelő figyelmet fordítanak a kibocsátáshoz kapcsolódó szerződések tartalmára.

22. Az akvizícióként megvalósuló üzleti kombináció vételi ellenértékének részét képező törzsrészvény kibocsátást az akvizíció napjától veszik figyelembe a részvények súlyozott átlagos darabsszámában. Ennek oka, hogy a felvásárló a felvásárolt tevékenységeinek eredményeit ezen időponttól kezdődően foglalja bele a saját eredménykimutatásába. Az érdekeltség egyesítéseként megvalósuló üzleti kombináció részeként történő törzsrészvény kibocsátást valamennyi beszámolási időszaknál figyelembe kell venni a részvények súlyozott átlagos számának meghatározásánál. Ennek oka, hogy az egyesült egység pénzügyi kimutatásai úgy készülnek el, mintha az egyesült egység mindig is létezett volna. Ezért az érdekeltségek egyesítésével megvalósuló üzleti kombináció esetében az egy részvényre jutó eredmény kiszámításánál alkalmazott törzsrészvények száma megegyezik az egyesített egységek részvényei száma súlyozott átlagának összesített összegével, módosítva azon egység megfelelő részvényeivel, amelynek a részvényei a cégegyesítés után forgalomban vannak.

23. Egy kötelezően átváltandó átváltható instrumentum átváltásakor kibocsátandó törzsrészvényeket az egy részvényre jutó eredmény alapértéke kiszámításakor a szerződés megkötésének időpontjától veszik figyelembe.

24. A feltételesen kibocsátandó részvényeket csak azon időponttól kezelik a forgalomban lévőkkel azonosan, és veszik figyelembe az egy részvényre jutó eredmény alapértéke kiszámításához, amikor valamennyi szükséges feltétel teljesült (az események bekövetkeztek). Az időmúláshoz kötött kibocsátandó részvények nem feltételesen kibocsátandó részvények, mivel az időmúlás biztos tényező.

25. A feltételesen visszaszolgáltatandó (azaz visszahívható) forgalomban lévő törzsrészvényeket nem lehet forgalomban lévőként kezelni, és azokat az egy részvényre jutó eredmény alapértéke kiszámításából ki kell zárni mindaddig, amíg azok már nem visszahívhatók.

26. ***Az adott időszak során és minden bemutatott időszakban a forgalomban lévő törzsrészvények számának súlyozott átlagát helyesbíteni kell azokkal – a potenciális törzsrészvények átváltásán kívüli – eseményekkel, amelyek a források megfelelő megváltoztatása nélkül változtatták meg a forgalomban lévő törzsrészvények számát.***

27. Törzsrészvények kibocsáthatók, vagy a forgalomban lévő törzsrészvények száma csökkenthető a források megfelelő megváltoztatása nélkül. Ide tartozik többek között:

(a) tőkésítési célú kibocsátás vagy ingyen részvények kibocsátása (részvényben fizetett osztalékként is ismert);

(b) a bármely egyéb kibocsátás keretében megvalósuló jutalom elem, például a meglévő részvényeseknek új részvénykibocsátáskor biztosított jutalom elem;

(c) a részvényfelosztás;

és

(d) a fordított részvényfelosztás (részvények összevonása).

28. Tőkésítési célú kibocsátás, részvényosztalék, vagy részvényfelosztás esetén a meglévő részvényesek számára további ellenszolgáltatás nélkül bocsátanak ki törzsrészvényeket. Ezért a forgalomban lévő törzsrészvények száma a források növekedése nélkül emelkedik. Az adott esemény előtt forgalomban lévő törzsrészvények számát a forgalomban lévő törzsrészvények számának arányos megváltoztatásával úgy korrigálják, mintha az esemény a legkorábbi beszámolási időszak elején történt volna. Például a „kettőt egyért” jellegű részvényosztalék esetén a kibocsátás előtt forgalomban lévő részvények számát a részvények új összmennyiségének kiszámítása érdekében 3-mal, az új részvények mennyiségének kiszámítása érdekében pedig 2-vel megszorozzák.

29. A törzsrészvények összevonása általában anélkül csökkenti a forgalomban lévő törzsrészvények számát, hogy a források ezzel arányosan csökkennének. Ugyanakkor azonban, ha végső soron részvény visszavásárlás történik valós értéken, a forgalomban lévő törzsrészvények számában bekövetkező csökkenés a források ezzel arányos csökkenésének eredménye. Erre példa a speciális osztalékkal kombinált részvény összevonás. A kombinált ügylet lebonyolításának időszakára vonatkozó forgalomban lévő törzsrészvények súlyozott átlagát módosítják a törzsrészvények számában attól az időponttól bekövetkező csökkenéssel, amelyen a speciális osztalék bejelentésre került.

Egy részvényre jutó eredmény higított értéke

30. ***Az egységnek ki kell számítania az egy részvényre jutó eredmény higított értékeit az anyavállalat törzsrészvényesei rendelkezésére álló nyereségre vagy veszteségre, valamint a folytatódó tevékenységek nyereségéből vagy veszteségéből, ha azt szerepeltetik, az ezen részvényesek rendelkezésére álló részre.***

31. ***Az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításához az anyavállalat törzsrészvényesei rendelkezésére álló nyereséget vagy veszteséget, valamint a forgalomban lévő részvények súlyozott átlagát valamennyi hígító hatású potenciális törzsrészvény hatásával módosítani kell.***

32. Az egy részvényre jutó eredmény higított értéke számításának célja egybecseng az egy részvényre jutó eredmény alapértéke céljával - mutatót biztosítani a törzsrészvények egység teljesítményéből való részesedésére - úgy, hogy az adott időszak alatti valamennyi hígító hatású törzsrészvényt figyelembe veszik. Ennek eredményeként:

(a) az adott időszak nettó nyereségéből a törzsrészvények rendelkezésére álló részt növelik azoknak az osztalékoknak és kamatoknak az adózás utáni összegével, amelyek az adott időszakban a hígító potenciális törzsrészvényekkel kapcsolatban kerültek elszámolásra, és módosítják a bevételek vagy a ráfordítások minden olyan egyéb változásával, amely a hígító potenciális törzsrészvények átváltásából származott volna;

továbbá

(b) a forgalomban lévő törzsrészvények számának súlyozott átlagát növelik azon további törzsrészvények számának a súlyozott átlagával, amelyek – az összes hígító potenciális törzsrészvény átváltását feltételezve – forgalomban lettek volna.

Eredmény

33. ***Az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításához a 12. bekezdés alapján kiszámított, az anyavállalat törzsrészvényesei rendelkezésére álló nyereség vagy veszteség az egységnek módosítania kell az alábbiak adózott értékével:***

(a) a 12. bekezdés alapján az anyavállalat törzsrészvényesei rendelkezésére álló nyereség vagy veszteség kiszámításakor levont hígító hatású potenciális törzsrészvényekhez kapcsolódó osztalék vagy más tétel;

(b) a hígító hatású potenciális törzsrészvényekkel kapcsolatosan az adott időszakban elszámolt kamatok;

valamint

(c) a bevételek és a ráfordítások egyéb olyan változásai, amelyek a hígító hatású potenciális törzsrészvények átváltásából származtak volna.

34. A potenciális törzsrészvények törzsrészvényekké történt átváltását követően a 33 (a)-(c) pontokban feltüntett tételek már nem merülnek fel. Ehelyett az új törzsrészvények jogosultak lesznek részesedni az anyavállalat törzsrészvényesei rendelkezésére álló nyereségből vagy veszteségből. Így, a 12. bekezdése alapján kiszámított, az anyavállalat törzsrészvényesei rendelkezésére álló nyereséget vagy veszteséget módosítani kell a 33 (a)-(c) pontokban felsorolt tételekkel és a kapcsolódó adókkal. A potenciális törzsrészvényekhez kapcsolódó ráfordítások tartalmazzák az effektív kamat módszer alapján elszámolt tranzakciós költségeket és diszkontot (ld. a 2003-ban módosított IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok* standard 9. bekezdése.*Megjelenítés és értékelés*).

35. A potenciális törzsrészvények átváltása a bevételek és ráfordítások ebből következő változásaihoz vezethet. Például a potenciális törzsrészvényekhez kapcsolódó kamatráfordítás csökkenése és az adott időszak nyereségének ebből származó növekedése, vagy veszteségének csökkenése a kötelező munkavállalói nyereségrészesedési alaphoz kapcsolódó ráfordítások növekedéséhez vezethet. Az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításánál az anyavállalat törzsrészvényesei számára rendelkezésre álló nyereséget vagy veszteséget módosítják a bevételek vagy ráfordítások ilyen következményként fellépő változásaival.

Részvények

36. ***Az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításánál a törzsrészvények száma a 19. és 26. bekezdésnek megfelelően kiszámított törzsrészvények számának súlyozott átlaga kell legyen, növelve azon törzsrészvények súlyozott átlagos számával, amelyeket akkor bocsátottak volna ki, ha valamennyi hígító hatású potenciális törzsrészvényt törzsrészvénnyé alakítottak volna át. A hígító potenciális törzsrészvényeket úgy kell tekinteni, mintha azokat az időszak elején alakították volna át törzsrészvénnyé, vagy ha ez későbbi, a potenciális törzsrészvények kibocsátása időpontjában.***

37. A hígító hatású potenciális törzsrészvényeket valamennyi beszámolási időszakra vonatkozóan külön kell megállapítani. Az adott év meghatározott napjáig tartó időszakban a hígító hatású potenciális törzsrészvények száma nem egyenlő a felhasznált közbenső számításoknál kapott hígító hatású potenciális törzsrészvények súlyozott átlagával.

38. A potenciális törzsrészvényeket azon időszakra vonatkozóan kell súlyozni, amikor azok forgalomban voltak. Azokat a potenciális törzsrészvényeket, amelyeket az időszak alatt töröltek, vagy amelyeket az időszak alatt hagytak lejárni, csak olyan arányban veszik figyelembe az egy részvényre jutó eredmény higított értéke értékének kiszámításánál, amilyen arányban az időszak folyamán forgalomban voltak. Azokat a potenciális törzsrészvényeket, amelyeket a beszámolási időszak alatt törzsrészvénnyé váltottak át, az időszak elejétől az átváltás időpontjáig veszik figyelembe az egy részvényre jutó eredmény higított értéke értékének kiszámításánál; az átváltás időpontjától kezdődően a keletkező törzsrészvényeket mind az egy részvényre jutó eredmény alapértéke, mind pedig az egy részvényre jutó eredmény higított értéke értékénél figyelembe veszik.

39. Azon törzsrészvényeknek a száma, amelyeket a hígító potenciális törzsrészvények átváltásakor bocsátottak volna ki, a potenciális törzsrészvények feltételei alapján kerül meghatározásra. Ha az átváltásra egynél több alap is létezik, a számításnál a potenciális törzsrészvény birtokosa szempontjából legkedvezőbb átváltási kulcsot vagy értékesítési árat veszik tekintetbe.

40. A leányvállalat, közös vállalkozás vagy társult vállalkozás az anyavállalaton, a közös vállalkozás tulajdonosán vagy a befektetőn kívüli felek számára is kibocsáthat olyan potenciális törzsrészvényt, amely a leányvállalat, a közös vállalkozás vagy a társult vállalkozás törzsrészvényeire, vagy az anyavállalat, a tulajdonos vagy befektető (beszámolót készítő egység) törzsrészvényeire váltható át. Ha a leányvállalat, közös vállalkozás vagy társult vállalkozás ezen potenciális törzsrészvényei hígító hatást gyakorolnak a beszámolót készítő egység egy részvényre jutó eredményének alapértékére, azokat figyelembe kell venni az egy részvényre jutó eredmény higított értékének kiszámításakor.

Hígító hatású potenciális törzsrészvények

41. ***A potenciális törzsrészvények akkor és csak akkor tekintendők hígító hatásúnak, ha törzsrészvényekre történő átváltásuk csökkentené a folytatódó tevékenységek egy részvényre jutó eredményét vagy növelné azok egy részvényre jutó veszteségét.***

42. Az egység az anyavállalat rendelkezésére álló, a folytatódó tevékenységekből származó nyereséget vagy veszteséget használja ellenőrző számként annak meghatározásához, hogy az adott potenciális törzsrészvények hígító vagy hígítással ellentétes hatásúak-e. Az anyavállalat rendelkezésére álló, a folytatódó tevékenységekből származó nyereséget vagy veszteséget a 12. bekezdés szerint módosítják, és az nem tartalmazza a megszűnő tevékenységekhez kapcsolódó tételeket.

43. A potenciális törzsrészvények akkor tekintendők hígítással ellentétes hatásúnak, ha törzsrészvényekre történő átváltásuk növelné a folytatódó tevékenységekből származó egy részvényre jutó eredményt, vagy csökkentené a folytatódó tevékenységekből származó egy részvényre jutó veszteséget. Az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításakor az olyan potenciális törzsrészvények átváltását, lehívását, vagy más kibocsátását nem feltételezik, amely az egy részvényre jutó eredményre hígítással ellentétes hatású lenne.

44. Annak meghatározásánál, hogy az adott potenciális törzsrészvények hígító, vagy azzal ellentétes hatásúak-e, valamennyi potenticális törzsrészvény kibocsátást és osztályt külön kell megvizsgálni. A figyelembe vétel sorrendje kihatással lehet annak eldöntésére, hogy hígító hatásúak-e vagy sem. Emiatt az egy részvényre jutó eredmény alapértéke higításának maximalizálása céljából a potenciális törzsrészvények egyes kibocsátásait és osztályait a leghígítóbb hatásútól a legkevésbé hígító hatású felé haladva veszik figyelembe, azaz a legalacsonyabb új részvényre jutó egy részvényre jutó eredménnyel rendelkező hígító hatású potenciális törzsrészvények az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításánál előbb kerülnek figyelembe vételre, mint a magasabb új részvényre jutó egy részvényre jutó eredményűek. Először általában az opciók és warrantok kerülnek figyelembe vételre, mivel ezeknek nincs hatása a számlálóra.

Opciók, warrantok és azok megfelelői

45. ***Az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításakor az egységnek feltételeznie kell, hogy a hígító hatású opciók és warrantok lehívásra kerülnek. Az ezen instrumentumokból származó feltételezett bevételt úgy kell tekinteni, mintha az törzsrészvény kibocsátásából folyt volna be az adott időszaki átlagos piaci áron. A kibocsátott törzsrészvények száma, valamint az adott időszak alatt átlagos piaci áron kibocsátható részvények száma közötti különbözetet ingyenesen kibocsátott törzsrészvényként kell kezelni.***

46. Az opciók és warrantok akkor tekintendők hígító hatásúnak, ha azok törzsrészvények átlagos piaci ár alatti áron történő kibocsátását eredményeznék az adott időszakban. A hígítás értéke a törzsrészvények adott időszakban érvényes piaci átlagára csökkentve a kibocsátási árral. Ily módon, az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításánál a potenciális törzsrészvények úgy kezelendők, mintha azok az alábbiak közül mindkettőt magukban foglalnák:

(a) egy szerződést meghatározott számú törzsrészvénynek az időszaki átlagos piaci értéken történő kibocsátására. Az ilyen törzsrészvények valós árazásúnak tekintendők, és azoknak nincs sem hígító, sem ezzel ellentétes hatása. E részvényeket figyelmen kívül hagyják az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításakor.

(b) egy szerződést a fennmaradó törzsrészvények ellenérték nélküli kibocsátására. Az ilyen törzsrészvények nem generálnak bevételt, és nem gyakorolnak hatást a forgalomban lévő törzsrészvények után járó nettó nyereségre. Ezért az ilyen részvények hígítóak, és az egy részvényre jutó eredmény higított értékének kiszámításakor azokat hozzáadják a forgalomban lévő törzsrészvények számához.

47. Az opcióknak és warrantoknak csak akkor van hígító hatása, ha a törzsrészvények adott időszakra vonatkozó piaci átlagára meghaladja az opciók vagy warrantok lehívási árát (azaz, ha azok „nyereségesek"). A korábban bemutatott egy részvényre jutó eredményt nem kell visszamenőleg módosítani a törzsrészvények ármozgásával.

48. A fix vagy meghatározható feltételekhez kötött munkavállalói részvény opciók, valamint a meg nem szolgált törzsrészvények opcióként kerülnek figyelembe vételre az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításánál, még akkor is, ha azok a függhetnek a megszolgálástól. Azokat a nyújtás időpontjától tekintik forgalomban lévőnek. A teljesítmény-alapú munkavállalói részvény opciókat feltételesen kibocsátandó részvényként kezelik, mivel kibocsátásuk az idő múlása mellett meghatározott feltételek teljesítésétől is függ.

Átváltható pénzügyi eszközök

49. Az átváltható instrumentumok hígító hatását a 33. és 36. bekezdésnek megfelelően kell figyelembe venni az egy részvényre jutó eredmény higított értéke számításakor.

50. Az átváltható elsőbbségi részvények a hígítással ellentétes hatásúak, ha a tárgyidőszakban elfogadott vagy felhalmozott utánuk járó osztalék értéke osztva az átváltás során megszerezhető törzsrészvények számával meghaladja az egy részvényre jutó eredmény alapértékét. Hasonlóképpen, az átváltható adósságinstrumentum a hígítással ellentétes hatású, amikor a hozzá tartozó kamat (az adók, valamint a bevétel vagy kiadás egyéb változásainak levonása után) osztva az átváltáskor megszerezhető törzsrészvények számával meghaladja az egy részvényre jutó eredmény alapértékét.

51. Az átváltható elsőbbségi részvények beváltása vagy a kibocsátó általi korábbi visszahívása lehet, hogy csak a korábban forgalomban lévő átváltható elsőbbségi részvények egy részét érinti. Ilyen esetekben a 17. bekezdésben hivatkozott ellenérték többletet azon részvényekre kell felosztani, amelyek átváltásra kerülnek, annak meghatározásakor, hogy a fennmaradó forgalomban lévő elsőbbségi részvények hígító hatásúak-e. A beváltott vagy átváltott részvényeket külön kell értékelni az át nem váltott részvényektől.

Feltételesen kibocsátható részvények

52. Az egy részvényre jutó eredmény alapértéke számításhoz hasonlóan, a feltételesen kibocsátható törzsrészvényeket forgalomban lévőnek kell tekinteni, és figyelembe kell venni az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításánál, amennyiben a meghatározott feltételek teljesülnek (események bekövetkeznek). A feltételesen kibocsátható részvényeket az időszak kezdetétől (vagy ha ez későbbi, a feltételes részvény kibocsátási megállapodás időpontjától kezdve) kell figyelembe venni. Ha a feltételek nem teljesültek, a feltételesen kibocsátandó részvények egy részvényre jutó eredmény higított értékének kiszámításánál figyelembe vett száma azon részvényeknek a számán alapul, amelyeket ki kellett volna bocsátani, ha az időszak vége lenne a feltételes időszak vége. A módosítás nem megengedett, ha a feltételek a feltételes időszak végén nem teljesülnek.

53. Amennyiben a feltételes kibocsátás feltétele egy meghatározott eredmény elérése vagy fenntartása az adott időszakra vonatkozóan, és az adott érték a beszámolási időszak végére teljesült, de azt további meghatározott időszakon keresztül fenn kell tartani, az új törzsrészvényeket forgalomban lévőként kell kezelni az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításánál, amennyiben hígító hatásúak. Ebben az esetben az egy részvényre jutó eredmény higított értéke számítása azon törzsrészvény darabszámon alapul, amely kibocsátásra került volna, ha a beszámolási időszak végére elért nyereség megegyezne a feltételes időszak végén elért nyereséggel. Mivel a nyereség a jövőben változhat, az egy részvényre jutó eredmény alapértéke kiszámítása az ilyen feltételes törzsrészvényeket a feltételes időszak leteltéig nem veszi figyelembe, mivel nem minden szükséges feltétel teljesült.

54. A feltételesen kibocsátandó törzsrészvények száma a törzsrészvények jövőbeni piaci ár alakulásától is függhet. Ebben az esetben, ha a hígító hatás fennáll, az egy részvényre jutó eredmény higított értéke számítása azon törzsrészvény darabszámon alapul, amely kibocsátásra került volna, ha a beszámolási időszak végén érvényes piaci ár megegyezne a feltételes időszak végén érvényes piaci árral. Ha a feltétel egy meghatározott időszak alatti átlagos piaci ár, és az időszak hosszabb, mint a beszámolási időszak, a már eltelt időszak alatt érvényes átlagos piaci ár kerül figyelembe vételre. Mivel a piaci ár a jövőben változhat, az egy részvényre jutó eredmény alapértékének kiszámítása az ilyen feltételesen kibocsátandó törzsrészvényeket a feltételes időszak leteltéig nem veszi figyelembe, mivel nem minden szükséges feltétel teljesült.

55. A feltételesen kibocsátandó törzsrészvények száma a jövőbeni nyereségtől és a törzsrészvények jövőbeni piaci ár alakulásától is függhet. Ilyen esetben az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításánál figyembe vett törzsrészvény darabszám a két feltétel függvénye (azaz az adott időpontig elért nyereség, és a beszámolási időszak végén érvényes piaci ár). A feltételesen kibocsátható törzsrészvények csak akkor kerülnek figyelembe vételre az egy részvényre jutó eredmény higított értéke számításnál, ha mindkét feltétel teljesül.

IAS 33

56. Más esetekben a feltételesen kibocsátható törzsrészvények száma nem a nyereségtől vagy a piaci ártól, hanem más feltételtől függ (pl. meghatározott számú üzlet megnyitásától). Ilyen esetekben feltételezve, hogy a feltétel jelenlegi állása a feltételes időszak végéig változatlan marad, a feltételesen kibocsátható törzsrészvényeket a beszámolási időszak végén érvényes helyzet szerint veszik figyelembe az egy részvényre jutó eredmény higított értéke meghatározásánál.

57. A feltételesen kibocsátható potenciális törzsrészvények (azaz nem a feltételes részvény megállapodás tárgyát képezők, pl. feltételesen kibocsátható átváltható instrumentumok) az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításánál az alábbiak szerint kerülnek figyelembe vételre:

(a) az egység meghatározza, hogy a potenciális törzsrészvényeket kibocsáthatónak kell-e tekinteni az 52-56. bekezdésben foglalt feltételes törzsrészvényre vonatkozó rendelkezések szerint a kibocsátásukra meghatározott feltételek

alapján;

(b) ha a potenciális törzsrészvényeket figyelembe kellene venni az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításánál, a következő rendelkezések szerint meg kell határozni hatásukat az egy részvényre jutó eredmény higított értékére: opciók és warrantok 45-48. bekezdések, átváltható instrumentumok 49-51. bekezdések, a törzsrészvényben vagy készpénzben teljesíthető szerződések 58-61. bekezdések, vagy más rendelkezések, ha vonatkoznak.

Ugyanakkor a lehívást vagy átváltást csak akkor vélelmezik az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításakor, ha más, nem feltételesen kibocsátható forgalomban lévő potenciális törzsrészvények lehívását vagy átváltását is vélelmezik.

Törzsrészvényben vagy készpénzben teljesíthető szerződések

58. ***Ha az egység olyan szerződést kötött, melyet választása szerint törzsrészvényben vagy készpénzben teljesíthet, azt kell vélelmezni, hogy a szerződés törzsrészvényben kerül kiegyenlítésre, és az ennek eredményeként létrejött potenciális törzsrészvényeket, amennyiben azok hígító hatásúak, figyelembe kell venni az egy részvényre jutó eredmény higított értéke meghatározásánál.***

59. Ha egy ilyen szerződést eszközként vagy kötelezettségként mutattak ki, vagy ha annak van saját tőke vagy kötelezettség eleme, módosítani kell a számlálót a nettó eredmény olyan változásaival, amely az adott időszak alatt bekövetkezett volna, ha a szerződés teljes mértékben tőkeinstrumentumként került volna besorolásra. A szükséges módosítás hasonló a 33. bekezdésben előírt módosításokhoz.

60. ***Ha a szerződés annak birtokosa döntése alapján teljesíthető törzsrészvényben vagy készpénzben, a nagyobb hígító hatású készpénzes vagy részvénybeli teljesítést kell figyelembe venni az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításánál.***

61. Példa a készpénzben vagy törzsrészvényben kiegyenlíthető szerződésre pl. az olyan adósságinstrumentum, melynek tőkerésze annak lejáratakor a kibocsátó döntése alapján készpénzben is, és törzsrészvényben is rendezhető. Másik példa a kiírt eladási (put) opció, mely jogot biztosít birtokosának, hogy törzsrészvényben vagy készpénzben teljesítsen.

Vásárolt opciók

62. A megvásárolt eladási (put) és vételi (call) opciókhoz hasonló szerződéseket (azaz az egység által saját törzsrészvényeire vonatkozóan birtokolt opciók) nem kell figyelembe venni az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításánál, mivel azok figyelembe vétele a hígítással ellentétes hatású lenne. Az eladási opció csak akkor kerülne lehívásra, ha a lehívási ár a piaci árnál magasabb lenne, míg a vételi opció csak akkor kerülne lehívásra, ha a lehívási ár a piaci ár alatt maradna.

Kiírt eladási (put) opciók

63. ***A saját részvény visszavásárlásra vonatkozó szerződéseket, mint pl. a kiírt eladási (put) opciókat és a forward vételi szerződéseket, amennyiben azok hígító hatásúak, figyelembe kell venni az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításánál. Ha ezen szerződések az adott időszak alatt „nyereségesek" (azaz a lehívási vagy kiegyenlítési ár az adott időszakban érvényes átlagos piaci ár felett van), az egy részvényre jutó eredményre gyakorolt lehetséges hígító hatást a következőképpen kell kiszámolni:***

(a) feltételezni kell, hogy az időszak elején megfelelő számú törzsrészvény kerül kibocsátása (az adott időszak alatti piaci átlagáron), hogy elegendő forrás álljon rendelkezésre a szerződés teljesítéséhez;

(b) feltételezni kell, hogy a kibocsátásból befolyó bevétel a szerződés teljesítésére kerül felhasználásra (azaz törzsrészvények visszavásárlására);

továbbá

(c) az új törzsrészvényeket (azaz a feltételezés szerint kibocsátott törzsrészvények száma, valamint a szerződés teljesítése által kapott részvények száma közötti különbözetet) az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításakor figyelembe kell venni.

VISSZAMENŐLEGES MÓDOSÍTÁSOK

64. *Ha a forgalomban lévő törzsrészvények vagy a potenciális törzsrészvények száma tőkésítési célú kibocsátás, részvényosztalék, vagy részvényfelosztás következtében növekszik, vagy fordított részvényfelosztás következtében csökken, az összes bemutatott időszakra vonatkozóan visszamenőlegesen módosítani kell az egy részvényre jutó eredmény alapértékét és az egy részvényre jutó eredmény higított értékét. Ha a változások a mérlegfordulónap után, de a pénzügyi kimutatások közzététele előtt következnek be, az adott és a megelőző időszakok pénzügyi kimutatásaira vonatkozó egy részvényre jutó eredmény kiszámítása a részvények új számán kell alapuljon. Ha az egy részvényre jutó eredmény számítások a részvények számában bekövetkezett ilyen változásokat tükröznek, ezt a tényt közzé kell tenni. Ezen felül, valamennyi beszámolási időszakra vonatkozóan módosítani kell az egy részvényre jutó eredmény alapértékét és egy részvényre jutó eredmény higított értékét:*

(a) a hibák és a számviteli politika változások miatti módosítások hatásával, visszamenőlegesen elszámolva;

továbbá

(b) az érdekeltségek egyesítésével megvalósuló üzleti kombinációk hatásai miatt.

65. Az egy részvényre jutó eredmény higított értékét nem kell visszamenőlegesen módosítani az egy részvényre jutó eredményszámításoknál használt alapfeltételezések módosulása, vagy a potenciális törzsrészvények törzsrészvényekké átváltása miatt.

BEMUTATÁS

66. *Az egységnek az anyavállalat törzsrészvényesei rendelkezésére álló egy részvényre jutó eredmény alapértékét, egy részvényre jutó eredmény higított értékét, valamint nettó eredményt egyaránt magában az eredménykimutatásban kell bemutatni a törzsrészvények minden olyan osztályára vonatkozóan, amely az adott időszakra számított nettó nyereségből való részesedésre más és más jogokkal rendelkezik. Az egy részvényre jutó eredmény alapértéke és az egy részvényre jutó eredmény higított értéke összegének minden bemutatott időszakra nézve egyenlő fontosságot kell tulajdonítani.*

67. Az egy részvényre jutó eredményt minden olyan időszakra be kell mutatni, amelyre vonatkozóan eredménykimutatást bemutatnak. Amennyiben legalább egy időszakra vonatkozóan kimutatásra került az egy részvényre jutó eredmény higított értéke, azt valamennyi bemutatott időszakra vonatkozóan be kell mutatni, akkor is, ha az megegyezik az egy részvényre jutó eredmény alapértéke összegével. Ha az egy részvényre jutó eredmény alapértéke és egy részvényre jutó eredmény higított értéke összege megegyezik, a kettő párhuzamos kimutatása az eredménykimutatás azonos során is történhet.

68. *Megszűnő tevékenység esetén, az egységnek a megszűnő tevékenységre vonatkozó egy részvényre jutó eredmény alapértékét és egy részvényre jutó eredmény higított értékét magában az eredménykimutatásban vagy a megjegyzésekben kell kimutatnia.*

69. *Az egységnek akkor is be kell mutatnia az egy részvényre jutó eredmény alapértékét és az egy részvényre jutó eredmény higított értékét, ha a közzétett összegek negatív értéket mutatnak (azaz egy részvényre jutó veszteség).*

KÖZZÉTÉTEL

70. *Az egységnek közzé kell tennie a következőket:*

(a) az egy részvényre jutó eredmény alapértéke és az egy részvényre jutó eredmény higított értéke számításában használt számláló összegét, valamint az ezeknek az összegeknek az anyavállalat rendelkezésére álló adott időszakra számított nettó eredményével való összevetését. Ezen belül közölni kell az egy részvényre jutó eredményre hatással lévő egyes részvény osztályok egyedi hatását.

(b) az egy részvényre jutó eredmény alapértéke és az egy részvényre jutó eredmény higított értéke számításában nevezőként használt törzsrészvények számának súlyozott átlagát, valamint ezen nevezők egymással való összevetését. Ezen belül közölni kell az egy részvényre jutó eredményre hatással lévő egyes részvény osztályok egyedi hatását.

(c) az egy részvényre jutó eredmény alapértékét a jövőben esetlegesen hígító olyan instrumentumokat (beleértve a feltételesen kibocsátható részvényeket), amelyek nem kerültek figyelembe vételre az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításánál, mivel azok a beszámolási időszak(ok)ban hígítással ellentétes hatásúak voltak.

(d) a 64. bekezdésben leírtaktól eltérő olyan törzsrészvény vagy potenciális törzsrészvény ügyletek bemutatása, amelyek a mérlegfordulónap után következtek be, és az időszak végére vonatkozóan jelentősen megváltoztatták volna a törzsrészvények vagy potenciális törzsrészvények számát, ha a beszámolási időszak vége előtt következnek be.

71. Példák a 70 (d) bekezdésben említett ügyletekre:

(a) részvény kibocsátás készpénzért;

(b) részvény kibocsátás, ha a bevételt adósság vagy a mérleg fordulónapján forgalomban lévő elsőbbségi részvények visszafizetésére használják fel;

(c) forgalomban lévő törzsrészvények visszaváltása;

(d) a mérleg fordulónapon forgalomban lévő potenciális törzsrészvények átváltása vagy lehívása;

(e) opciók, warrantok, vagy átváltható értékpapírok kibocsátása;

valamint

(f) olyan feltételek teljesülése, amelyek feltételesen kibocsátható részvények kibocsátását eredményeznék.

Az egy részvényre jutó eredmény összege a mérleg fordulónap után bekövetkező ilyen ügyletek miatt nem kerül korrigálásra, mivel azok nem érintik az adott időszak nettó eredményének előállításához szükséges tőke értékét.

72. A potenciális törzsrészvényeket létrehozó pénzügyi instrumentumok és egyéb szerződések olyan feltételeket és körülményeket tartalmazhatnak, amelyek befolyásolják az egy részvényre jutó eredmény alapértékét és az egy részvényre jutó eredmény hígított értékét. E feltételek és körülmények meghatározhatják, hogy vannak-e hígító potenciális törzsrészvények, és ha igen, meghatározhatják a forgalomban lévő részvények számának súlyozott átlagára gyakorolt hatást, valamint a törzsrészvényesekre jutó nettó eredmény ebből következő módosítását. Az ilyen pénzügyi instrumentumok és szerződések feltételeit javasolt – ha az egyébként nem kötelező (ld. IAS 32) – közzétenni.

73. ***Ha az egység az egy részvényre jutó eredmény alapértéke és egy részvényre jutó eredmény higított értéke mellett az egy részvényre jutó összeget a jelen standardban előírt helyett az eredménykimutatásában szereplő egyik komponenst felhasználva is közzéteszi, akkor ezen összegeket a jelen standardban meghatározott törzsrészvények számának súlyozott átlagának felhasználásával kell kiszámítani. Az e komponensre vonatkozó egy részvényre jutó eredmény alapértékét és egy részvényre jutó eredmény higított értékét azonos súllyal kell közzétenni, és a megjegyzésekben kell bemutatni. Az egységnek fel kell tüntetnie, hogy a számláló(k) milyen alapon került(ek) meghatározásra, beleértve, hogy az egy részvényre jutó eredmény értékek adózás előtti vagy utáni adatot mutatnak-e. Ha az eredménykimutatás olyan eleme kerül felhasználásra, amely nem külön sorként kerül kimutatásra az eredménykimutatásban, a felhasznált komponenst egyeztetni kell az eredménykimutatásban használt megfelelő sorral.***

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

74. ***Az egységnek a jelen standardot a 2005. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha az egység egy 2005. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza a jelen standardot, közzé kell tennie ezt a tényt.***

EGYÉB KIADVÁNYOK VISSZAVONÁSA

75. A jelen standard hatályon kívül helyezi az (1997-ben kibocsátott) IAS 33 *Egy részvényre jutó eredmény* standardot.

76. A jelen standard hatályon kívül helyezi a SIC-24 *Egy részvényre jutó eredmény – részvényben teljesíthető pénzügyi instrumentumok és egyéb szerződések* értelmezést.

A FÜGGELÉK

Alkalmazási útmutató

A jelen függelék a standard elválaszthatatlan részét képezi.

Az anyavállalat rendelkezésére álló nyereség vagy veszteség

A1. Az egy részvényre jutó eredmény konszolidált pénzügyi kimutatások alapján történő kiszámításához az anyavállalat rendelkezésére álló eredmény a konszolidált egység eredményét jelenti, a kisebbségi részesedésre jutó módosítás elvégzése után.

Részvényjegyzési jogra történő kibocsátás (rights kibocsátás)

A2. A potenciális törzsrészvények lehívásakor vagy átváltásakor történő törzsrészvény kibocsátásnak általában nincs bónuszeleme. Ennek oka, hogy a potenciális törzsrészvények általában teljes értéken kerülnek kibocsátásra, és az egység számára rendelkezésre álló források összegét ezzel arányosan változtatják meg. Egy részvényjegyzési jogra történő kibocsátás esetén azonban a lehívási ár gyakran alacsonyabb, mint a részvények valós értéke. Emiatt, ahogy azt a 27(b) pont kifejti, a részvényjegyzési jogra történő kibocsátás tartalmaz bónuszelemet. Ha a részvényjegyzési jogra történő kibocsátást valamennyi meglevő tulajdonosnak felajánlják, a részvényjegyzési jogra történő kibocsátást megelőző időszakokra vonatkozó egy részvényre jutó eredmény alapértéke és egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításához figyelembe veendő törzsrészvény szám a kibocsátás előtt forgalomban lévő törzsrészvények száma, szorozva az alábbi tényezővel:

(Egy részvényre jutó valós érték közvetlenül a jogok gyakorlása előtt)/(Egy részvényre jutó elméleti részvényjegyzési jog nélküli valós érték)

Az egy részvényre eső, elméleti részvényjegyzési jog nélküli valós értéket úgy számítják ki, hogy a részvények közvetlenül a jogok gyakorlása előtti teljes piaci értékéhez hozzáadják a jogok gyakorlásából származó bevételt, és ezt az összeget elosztják a jogok gyakorlását követően forgalomban lévő részvények számával. Ha maguk a részvényjegyzési jogok a részvényjegyzési jogok gyakorlását megelőzően a részvényektől elkülönülten nyíltpiaci forgalomban vannak, az ehhez a számításhoz szükséges valós értéket annak az utolsó napnak a záróárfolyamán állapítják meg, amikor a részvények a részvényjegyzési jogokkal együtt vannak nyíltpiaci forgalomban.

Ellenőrző szám

A3. A 42. és 43. bekezdésekben leírt ellenőrző számadat alkalmazásának bemutatásához tételezzük fel, hogy az egység folytatódó tevékenységeiből az anyavállalat rendelkezésére álló nyereség 4 800 CU, (*) a megszűnő tevékenységekből az anyavállalatot illető veszteség -7 200 CU, az anyavállalatot illető veszteség -2 400 CU, valamint forgalomban van 2 000 db törzsrészvény és 400 db potenciális törzsrészvény. Az egység egy részvényre jutó eredményének alapértéke a folytatódó tevékenységekre nézve 2,40 CU, a megszűnő tevékenységekre -3,60 CU, és a veszteségre -1,20 CU. A 400 db potenciális törzsrészvény figyelembe vételre kerül az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításakor, mivel az ennek eredményeként keletkező, folyamatos működésre vonatkozó 2,00 CU egy részvényre jutó eredmény hígító hatású, feltételezve, hogy a 400 potenciális törzsrészvénynek nincs hatása a nyereségre vagy veszteségre. Mivel a folytatódó tevékenységekből az anyavállalat rendelkezésére álló nyereség az ellenőrző szám, az egység figyelembe veszi a 400 db potenciális törzsrészvényt az egyéb egy részvényre jutó eredmények kiszámításához még akkor is, ha az ennek eredményeként keletkező egy részvényre jutó eredmény hígítással ellentétes hatású az összehasonlítható egy részvényre jutó eredmény alapértékére nézve, azaz az egy részvényre jutó veszteség alacsonyabb [-3,00 CU részvényenként a megszűnő tevékenységekre vonatkozó veszteség és -1,00 CU részvényenként a veszteségre vonatkozóan].

(*) A jelen útmutatóban a pénzegységek kimutatása „deviza egységben” (CU-ban) történik.

A törzsrészvények piaci átlagára

A4. Az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításához a feltételezetten kibocsátott törzsrészvények piaci átlagárát a törzsrészvények adott időszak alatti átlagos piaci ára alapján számítják ki. Elméletileg az egység törzsrészvényeire vonatkozó minden piaci ügyletet figyelembe kellene venni a piaci átlagár meghatározásához. A gyakorlatban azonban elegendő a heti vagy havi árak egyszerű átlagát venni.

A5. Általában véve a piaci záróár megfelelő a piaci átlagár kiszámításához. Azonban, amikor az árak erősen fluktuálnak, a magas és alacsony árakból számított átlag pontosabb képet ad. A piaci átlagár kiszámításának módszerét konzisztens módon kell alkalmazni, kivéve, ha az a megváltozott körülmények miatt már nem nyújt pontos képet. Például, ha az egység a piaci záróárak alapján számolja ki a piaci átlagárat éveken keresztül, amikor az árak viszonylag stabilak, dönthet úgy, hogy átáll a magas és alacsony árakból számított átlagolásra, ha az ár nagymértékben fluktuálni kezd, és a piaci záróár már nem nyújt megbízható képet az átlagárról.

Opciók, warrantok és azok megfelelői

A6. Az átváltható instumentumok megvásárlására szóló opciók vagy warrantok esetében azt feltételezik, hogy azok akkor kerülnek lehívásra, amikor az átváltható instrumentum, valamint az azok átváltásával megszerezhető törzsrészvények átlagára az opciók vagy warrantok lehívási áránál magasabb. Ugyanakkor a lehívást csak akkor feltételezik, ha hasonló forgalomban lévő átváltható instrumentumok átváltását is feltételezik.

A7. Az opciók és warrantok lehetővé tehetik, vagy előírhatják az egység (vagy anyavállalata vagy leányvállalata) adósság- vagy más intrumentumaira vonatkozóan tender kiírását a lehívási ár egészére vagy részére történő kifizetésre. Az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításánál az opciók és warrantok akkor bírnak hígító hatással, ha (a) a vonatkozó törzsrészvények adott időszakra vonatkozó piaci átlagára meghaladja a lehívási árat, vagy (b) a tenderre bocsátott instrumentum eladási ára alacsonyabb annál az árnál, amelyen az opció vagy warrant megállapodás alapján tendereztetésre kerülne, és az ennek eredményeként keletkező árkedvezmény olyan tényleges lehívási árat eredményez, amely a lehívással megszerezhető törzsrészvények piaci áránál alacsonyabb. Az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításánál ezen opciókat és warrantokat lehívottnak kell tekinteni, és az adósság- vagy más instrumentumokat tenderre bocsátottnak kell tekinteni. Ha a készpénz tenderre bocsátása előnyösebb az opció vagy warrant birtokosának, és a szerződés lehetővé teszi a készpénz tenderre bocsátását, a készpénz tenderre bocsátását kell feltételezni. A feltételezetten tenderre bocsátott adósság instrumentumra vonatkozó (adózott) kamat a számlálónál növelő módosító tétel.

A8. Hasonlóan kell kezelni a hasonló feltételekkel bíró elsőbbségi részvényeket, és egyéb instrumentumokat, amelyekhez átváltási opció tartozik, ami lehetővé teszi a befektető számára, hogy készpénzért előnyösebb átváltási árhoz jusson.

A9. Egyes opciók és warrantok feltételei előírhatják, hogy e lehívásból származó bevételt az egység (vagy anyavállalata, vagy leányvállalata) adósság- vagy más instrumentumának kiváltására kell felhasználni. Az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításánál ezen opciókat és warrantokat lehívottnak kell tekinteni, és a befolyó bevételt úgy kell tekinteni, mintha azt a hitel piaci átlagáron történő megvásárlására használták volna fel, és nem törzsrészvények megvásárlására. Ugyanakkor a feltételezett lehívásból befolyó, a hitel kiváltásra felhasznált összegen felüli bevételt figyelembe kell venni (azaz azt kell feltételezni, hogy az törzsrészvény visszavásárlására került felhasználásra) az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításánál. A feltételezetten megvásárolt adósság instrumentumra vonatkozó (adózott) kamat a számlálónál növelő módosító tétel.

Kiírt eladási (put) opciók

A10. A 63. bekezdés alkalmazásának illusztrálására tételezzük fel, hogy az egységnek 120 db nyitott kiírt eladási (put) opciója van a törzsrészvényeire vonatkozóan, 35 CU lehívási áron. Törzsrészvényei piaci átlagára az adott időszakra vonatkozóan 28 CU. Az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításakor az egység azt feltételezi, hogy 150 db részvényt bocsátott ki egyenként 28 CU áron az időszak elején, hogy a 4 200 CU értékű eladási opciójának eleget tudjon tenni. A 150 db kibocsátott törzsrészvény, valamint a 120 db opcióból szerzett törzsrészvény (30 db új törzsrészvény) hozzáadásra kerül a nevezőhöz az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításakor.

Leányvállalatok, közös vállalkozások és társult vállalkozások instrumentumai

A11. A leányvállalatok, közös vállalkozások és társult vállalkozások potenciális törzsrészvényei, amelyek ugyanezen egységek, azok anyavállalata, partnere vagy befektetője (a beszámolót készítő egység) törzsrészvényeire válthatók, az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításánál a következőképpen kerülnek figyelembe vételre:

(a) a leányvállalat, közös vállalkozás vagy társult vállalkozás által kibocsátott olyan istrumentumok, amelyek jogot biztosítanak tulajdonosuknak arra, hogy ugyanezen egységekben törzsrészvényt szerezhessenek, figyelembe vételre kerülnek a leányvállalat, közös vállalkozás és társult vállalkozás egy részvényre jutó eredményének higított értéke kiszámításánál. Az így kapott egy részvényre jutó eredmény adatot a beszámolót készítő egység egy részvényre jutó eredmény számításainál a beszámolót készítő egység által a leányvállalatban, közös vállalatban vagy társult vállalkozásban tulajdonolt részesedésnek megfelelően veszi figyelembe.

(b) a leányvállalat, közös vállalkozás és társult vállalkozás olyan instrumentumait, amelyek a beszámolót készítő egység törzsrészvényeire válthatók át, a beszámolót készítő egység potenciális törzsrészvényei között veszik figyelembe az egy részvényre jutó eredmény higított értéke meghatározásánál. Hasonlóképpen a leányvállalat, közös vállalkozás vagy társult vállalkozás által kibocsátott, a beszámolót készítő egység törzsrészvényeinek megvásárlására szóló opciókat és warrantokat a beszámolót készítő egység potenciális törzsrészvényei között veszik figyelembe a konszolidált egy részvényre jutó eredmény higított értéke meghatározásánál.

A12. A beszámolót készítő egység által kibocsátott olyan instrumentumok egy részvényre jutó eredményre gyakorolt hatásának megítéléséhez, amelyek valamely leányvállalat, közös vállalkozás vagy társult vállalkozás törzsrészvényeire válthatók át, feltételezik, hogy az instrumentumok átváltásra kerültek, és a számlálót (az anyavállalat törzsrészvényesei rendelkezésére álló eredményt) a 33. bekezdésben leírtak szerint módosítják. E módosításokon túl a számlálót módosítják továbbá a beszámolót készítő egység által kimutatott olyan eredmény változásokkal (pl. az osztalék bevétel, vagy a tőkemódszer alapján kimutatott bevétel), amelyek a leányvállalat, közös vállalkozás, vagy társult vállalkozás forgalomban lévő törzsrészvényei számának a feltételezett kibocsátás miatti növekedésének tulajdoníthatók. Az egy részvényre jutó eredmény higított értéke számításnál felhasznált nevezőt ez nem érinti, mivel a beszámolót készítő egység forgalomban lévő törzsrészvényeinek száma a feltételezett átváltással nem módosul.

Külön osztalékra jogosító tőkeinstrumentumok és eltérő sorozatú törzsrészvények

A13. Egyes egységek saját tőkéjében szerepelhetnek az alábbiak:

(a) olyan értékpapírok, amelyek egy előre meghatározott képlet alapján részesülnek a törzsrészvény-osztalékból (pl. a kettő egyért csere), és gyakran felső határt is megszabnak a részesedés mértékére vonatkozóan (pl. legfeljebb és legalább egy részvényenkénti érték).

(b) a törzsrészvények egy adott sorozatának osztalék aránya eltérhet egy másik törzsrészvény sorozat osztalék arányától, anélkül, hogy előjog vagy prioritás is kapcsolódna hozzá.

A14. Az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításánál, az A13. bekezdésben meghatározott, törzsrészvényekre átváltható instrumentumokról, amennyiben azok hígító hatásúak, feltételezik az átváltást. Azon instrumentumokra vonatkozóan, amelyek nem válthatók át a törzsrészvények valamely sorozatára, az adott időszakra vonatkozó eredmény az egyes részvény sorozatokra, és a tulajdonosi részesedést biztosító instrumentumokra kerül felosztásra, azok osztalékra való jogosultsága vagy más, a fel nem osztott nyereségben való részesedési joga alapján. Az egy részvényre jutó eredmény alapértéke és az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámítása:

(a) az anyavállalat törzsrészvényesei számára rendelkezésre álló eredmény korrigálásra kerül (a nyereség csökken, a veszteség nő) az adott időszakban az egyes részvénysorozatokra vonatkozóan megszavazatott osztalék összegével, valamint az osztalék szerződés szerint járó összegével (vagy kamattal a részvételt biztosító kötvények esetében), mely az adott időszakra vonatkozóan megfizetendő (pl. még ki nem fizetett halmozott osztalék).

(b) a fenmaradó eredmény felosztásra kerül a törzsrészvények, valamint a részvételt biztosító tulajdonosi részesedést megtestesítő instrumentumok között, feltéve, hogy valamennyi instrumentum úgy részesedik az eredményből, mintha az adott időszak eredménye teljes mértékben felosztásra került volna. A tulajdonosi részesedést megtestesítő instrumentumok egyes sorozatára eső teljes eredményt úgy határozzák meg, hogy összeadják az osztalékra kijelölt összeget, valamint a részvételre kijelölt összeget.

(c) a tulajdonosi részesedést megtestesítő instrumentumok egyes sorozatára felosztott eredmény összegét elosztják a forgalomban lévő olyan instrumentumok számával, amelyekre az eredmény felosztásra került, és így meghatározzák az instrumentumra vonatkozó egy részvényre jutó eredményt.

Az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításához, valamennyi feltételezetten kibocsátott törzsrészvényt figyelembe vesznek a forgalomban lévő törzsrészvények között.

Részben kifizetett részvények

A15. Azon esetekben, amikor törzsrészvények kerültek kibocsátásra, de ellenértékük még nem került teljes mértékben kifizetésre, azokat az egy részvényre jutó eredmény alapértéke kiszámításánál a törzsrészvény olyan mértékű törtrészeként kezelik, amilyen mértékben azok az adott időszakban osztalékban való részvételre jogosítanak a teljesen kifizetett törzsrészvényekhez képest.

A16. Amennyiben a részben kifizetett részvények nem jogosítanak osztalék részesedésre az adott időszakban, azokat a warrantokkal és opciókkal azonos módon kell kezelni az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításánál. A még ki nem fizetett összegre vonatkozóan az a feltételezés, hogy az a törzsrészvény megvásárlásához felhasznált bevétel. Az egy részvényre jutó eredmény higított értékéhez felhasznált részvényszám a lejegyzett részvények száma, valamint a feltételezetten megvásárolt részvények száma közötti különbözet.

B FÜGGELÉK

Egyéb kiadványok módosításai

A jelen függelékben szereplő módosítások a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra alkalmazandók. Ha az egység egy korábbi időszakra alkalmazza a jelen standardot, ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

B1. A 2003. decemberében hatályos Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokban, beleértve a Nemzetközi Számviteli Standardokat és azok értelmezéseit is, a hatályos IAS 33 *Egy részvényre jutó eredmény* standardratörténő hivatkozások az IAS 33 *Egy részvényre jutó eredmény* standardramódosulnak.

IAS 40

IAS 40 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Befektetési célú ingatlanok

TARTALOM

	Bekezdés
Cél	1
Hatókör	2–4
Fogalmak	5–15
Megjelenítés	16–19
Értékelés a megjelenítéskor	20–29
Értékelés a megjelenítés után	30–56
Számviteli politika	30–32
A valós érték modell	33–55
Képtelenség a valós érték megbízható mérésére	53–55
A bekerülési érték modell	56
Átsorolások	57–65
Elidegenítések	66–73
Közzététel	74–79
Valós érték modell és bekerülési érték modell	74–79
A valós érték modell	76–78
A bekerülési érték modell	79
Átmeneti rendelkezések	80–84
A valós érték modell	80–82
A bekerülési érték modell	83–84
Hatálybalépés napja	85
A (2000. évi) IAS 40 visszavonása	86

A jelen módosított standard hatályon kívül helyezi a (2000. évi) IAS 40 *Befektetési célú ingatlanok* standardot és a jelen módosított standardot a 2005. január 1-jén és azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmazni. A korábbi alkalmazás javasolt.

CÉL

1. A jelen standard célja a befektetési célú ingatlanok számviteli kezelésének és a kapcsolódó közzétételi követelményeknek az előírása.

HATÓKÖR

2. ***A jelen standardot a befektetési célú ingatlanok megjelenítése, értékelése és közzététele során kell alkalmazni.***

3. Egyebek mellett ez a standard foglalkozik a pénzügyi lízing keretében tartott befektetési célú ingatlan érdekeltségeknek a lízingbevevő pénzügyi kimutatásaiban való értékelésével, és az operatív lízing keretében lízingbe adott befektetési célú ingatlanoknak a lízingbeadó pénzügyi kimutatásaiban való értékelésével. Ez a standard nem foglalkozik az IAS 17 *Lízingek* standardban tárgyalt kérdésekkel, ideértve a következőket:

   (a) a lízingek pénzügyi lízingként vagy operatív lízingként való besorolása;

   (b) a befektetési célú ingatlan révén szerzett lízing bevétel megjelenítése (ld. még az IAS 18 *Bevételek* standardban);

   (c) az operatív lízing keretében birtokolt befektetési célú ingatlan érdekeltségeknek a lízingbevevő pénzügyi kimutatásaiban való értékelése;

   (d) a pénzügyi lízingbe történő befektetésnek a lízingbeadó pénzügyi kimutatásaiban való értékelése;

   (e) a visszlízing ügyletek számvitele;

   és

   (f) a pénzügyi lízinggel és operatív lízinggel kapcsolatos közzététel.

4. Ez a standard nem vonatkozik:

   (a) a mezőgazdasági tevékenységekkel kapcsolatos biológiai eszközökre (ld. az IAS 41 *Mezőgazdaság* standardot);

   és

   (b) az ásványokhoz kapcsolódó jogokra, és ásványi tartalékokra, pl. olaj, földgáz, és hasonló nem újraképződő erőforrásokra.

FOGALMAK

5. ***A következő kifejezések a jelen standardban a következőkben meghatározott értelemben használatosak:***

A könyv szerinti érték az az összeg, amelyen egy eszközt a mérlegben kimutatnak.

Bekerülési érték egy eszköz megszerzéséért kifizetett pénzeszköz vagy pénzeszköz-egyenértékesek összege, vagy az eszköz megszerzéséért adott egyéb ellenérték valós értéke a megszerzés vagy a létrehozás időpontjában.

Valós érték az az összeg, amelyért jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkező felek között szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet keretében egy eszközt el lehet cserélni.

A befektetési célú ingatlan olyan ingatlan (telek vagy épület – vagy épületrész – vagy mindkettő), amelyet bérbeadási vagy tőkenövelési, vagy mindkét céllal tartanak (a tulajdonos, vagy pénzügyi lízing esetén a lízingbevevő), nem pedig azért, hogy:

(a) áruk és szolgáltatások előállításával, illetve nyújtásával kapcsolatosan, vagy központi ügyintézésre használják,

vagy

(b) a szokásos üzletmenet keretében értékesítsék.

IAS 40

A saját használatú ingatlan olyan ingatlan, amelyet (a tulajdonos, vagy – pénzügyi lízing esetén – a lízingbevevő) áruk vagy szolgáltatások előállításával, illetve nyújtásával kapcsolatos felhasználásra, vagy igazgatási célokra tartanak.

6. ***Egy operatív lízing alapján a lízingbevevő birtokában lévő ingatlan érdekeltség akkor és csak akkor minősíthető befektetési célú ingatlannak, ha az ingatlan egyébként megfelelne a befektetési célú ingatlan fogalmi meghatározásának, és a lízingbevevő a 33-55. bekezdésekben meghatározott valós érték modellt alkalmazza az elszámolt eszközre. Ez a minősítési alternatíva egyedi ingatlanonként alkalmazható. Ugyanakkor amint ezt a besorolási alternatívát kiválasztják egy operatív lízing alapján birtokolt valamely ingatlan érdekeltségre vonatkozóan, a befektetési célú ingatlanként besorolt valamennyi ingatlant a valós érték modell alkalmazásával kell kimutatni. Amikor az egység ezt a besorolási alternatívát választja, az ily módon besorolt érdekeltségeket bele kell venni a 74-78. bekezdésekben meghatározott közzétételi előírásokba.***

7. A befektetési célú ingatlant bérbeadási vagy tőkenövelési vagy mindkét céllal tartják. Egy befektetési célú ingatlan ezért jórészt az egység által tartott többi eszköztől nagymértékben függetlenül generál cash flow-kat. Ez különbözteti meg a befektetési célú ingatlant a saját használatú ingatlantól. Az áruk vagy szolgáltatások előállítása vagy nyújtása (vagy az ingatlan igazgatási célú használata) olyan cash flow-kat hoz létre, amelyek nem kizárólag az ingatlannak tulajdoníthatóak, hanem a termelési, vagy szolgáltatási folyamatban használt más eszközöknek is. Az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standard vonatkozik a saját használatú ingatlanokra.

8. Az alábbiak példák a befektetési célú ingatlanokra:

   (a) az olyan földterület, amelyet a hosszú távú tőkenövekedés céljából, nem pedig a szokásos üzletmenet keretében, rövid távon megvalósuló eladásra tartanak.

   (b) a pillanatnyilag még nem meghatározott jövőbeni hasznosításra tartott földterület. (Ha az egység egyelőre még nem döntötte el, hogy a földterületet saját használatú ingatlanként, vagy a szokásos üzletmenet keretében rövid távon megvalósuló eladás céljaira kívánja-e felhasználni, akkor a földterületet a tőkenövekedés céljából tartottnak kell tekinteni).

   (c) az egység tulajdonában lévő (vagy az egység által pénzügyi lízing keretében tartott) és egy vagy több operatív lízing keretében lízingbe adott épület; és

   (d) az olyan épület, amely pillanatnyilag üresen áll, de amelyet egy vagy több operatív lízing keretében történő lízingbe adásra tartanak.

9. Az alábbiak példák a befektetési célú ingatlanok körébe nem tartozó és ezért a jelen standard hatókörén kívül eső tételekre:

   (a) a szokásos üzletmenet keretében eladásra szánt, vagy ilyen eladás érdekében az építés, vagy fejlesztés folyamatában lévő ingatlan (ld. az IAS 2 *Készletek* standardot), például az olyan ingatlan, amit kizárólag a közeljövőben történő későbbi elidegenítés, vagy fejlesztés és továbbértékesítés céljából szereztek meg.

   (b) harmadik fél részére épített, vagy fejlesztett ingatlan (ld. a IAS 11 *Beruházási szerződések* standardot).

   (c) saját használatú ingatlan (ld. IAS 16), beleértve (egyebek között) az olyan ingatlant, amelyet saját használatú ingatlanként történő jövőbeni hasznosításra tartanak, az olyan ingatlant, amelyet jövőbeni fejlesztésre és későbbi saját használatú ingatlanként való hasznosításra tartanak, az alkalmazottak által használt ingatlant (akár piaci árat fizetnek az alkalmazottak, akár nem), és a saját használatú elidegenítésre váró ingatlant.

   (d) a befektetési célú ingatlanként való jövőbeni hasznosítás céljából építés vagy fejlesztés alatt álló ingatlan. Az ilyen ingatlanokra az IAS 16 vonatkozik addig, amíg az építés vagy fejlesztés be nem fejeződik, amikor is az ingatlan befektetési célú ingatlanná válik és a jelen standard alkalmazandó. Ez a standard azonban kifejezetten vonatkozik a már meglévő befektetési célú ingatlanokra, amelyek folytatódó jövőbeni befektetési célú ingatlanként történő hasznosításra állnak átalakítás alatt (lásd az 58. bekezdést).

   (e) egy pénzügyi lízing alapján egy másik egységnek lízingbe adott ingatlan.

10. Egyes ingatlanok tartalmaznak egy olyan részt, amelyet bérbeadási vagy tőkenövelési céllal, valamint egy másik részt, amelyet áruk vagy szolgáltatások előállítása vagy nyújtása, vagy igazgatási célok érdekében tartanak. Ha ezeket a részeket külön-külön lehet értékesíteni (vagy pénzügyi lízing keretében egymástól elkülönítetten lízingbe adni), akkor az egység a részeket egymástól elkülönítetten számolja el. Ha a részek egymástól elkülönítetten nem eladhatók, az ingatlan csak akkor tekinthető befektetési célú ingatlannak, ha csak egy jelentéktelen részt tartanak áruk vagy szolgáltatások előállítása vagy nyújtása, vagy igazgatási célok érdekében.

11. Egyes esetekben az egység kiegészítő szolgáltatásokat is nyújt az általa birtokolt ingatlan bérlői számára. Az egység az ilyen ingatlant befektetési célú ingatlanként kezeli, ha a szolgáltatások a megállapodás egészéhez képest jelentéktelenek. Ilyen esetre példa lehet, amikor egy irodaépület tulajdonosa biztonsági és karbantartási szolgáltatásokat nyújt az épületet használó lízingbevevők részére.

12. Egyéb esetekben, a nyújtott szolgáltatások jelentősnek számítanak. Ha például az egység tulajdonol és üzemeltet egy szállodát, akkor a szállóvendégeknek nyújtott szolgáltatások a megállapodás egészéhez képest jelentősek. Ezért a tulajdonos által üzemeltetett szálloda saját használatú ingatlannak minősül, nem pedig befektetési célú ingatlannak.

13. Egyes esetekben nehéz lehet megállapítani, hogy a kiegészítő jellegű szolgáltatások annyira jelentős mértékűek-e, hogy az ingatlan már nem minősül befektetési célú ingatlannak. Egy szálloda tulajdonosa például olykor üzemeltetési szerződés keretében átad bizonyos felelősségeket harmadik feleknek. Az ilyen szerződések feltételei széles tartományban változnak. A skála egyik végén a tulajdonos pozíciója – lényegében – lehet egy passzív befektető pozíciója. A másik véglet esetében a tulajdonos egyszerűen napi feladatokat adhatott ki, miközben a szálloda működése által generált cash-flow-k változásának való jelentős kitettsége megmaradt.

14. Annak meghatározásához, hogy egy ingatlan befektetési célú ingatlannak minősül-e, megítélésre van szükség. Az egység a kritériumokat úgy alakítja ki, hogy ezt a megítélést következetesen tudja alkalmazni, összhangban a befektetési célú ingatlanok fogalmával, valamint a 7–13. bekezdésben rögzített iránymutatásokkal. A 75. bekezdés (c) pontja megköveteli, hogy az egység tegye közzé ezeket a kritériumokat, ha az ingatlanok besorolása bonyolult.

15. Egyes esetekben az egység tulajdonában olyan ingatlan van, amit az anyavállalata, vagy más leányvállalat lízingel és használ. Az ingatlan nem minősül befektetési célú ingatlannak a konszolidált pénzügyi kimutatásokban, mivel a csoport szempontjából az ingatlan saját használatú ingatlan. Az azt tulajdonló egység szempontjából azonban az ingatlan befektetési célú ingatlan, ha megfelel az 5. bekezdésben rögzített definíciónak. A lízingbeadó ezért az ilyen ingatlant a különálló pénzügyi kimutatásaiban befektetési célú ingatlanként kezeli.

MEGJELENÍTÉS

16. ***A befektetési célú ingatlant az eszközök között akkor és csak akkor kell kimutatni, ha:***

(a) valószínű, hogy a befektetési célú ingatlanhoz kapcsolódó jövőbeli gazdasági hasznok befolynak az egységhez;

és

(b) a befektetési célú ingatlan bekerülési értéke megbízhatóan mérhető.

17. A fenti megjelenítési alapelv alapján az egység a befektetési célú ingatlanokhoz kapcsolódó valamennyi költséget azok felmerülése időpontjában értékel. E költségek között vannak a befektetési célú ingatlan megszerzéséhez kapcsolódó kezdeti költségek, valamint a későbbiekben felmerült, annak kibővítéséhez, része cseréjéhez vagy szervizeléséhez kapcsolódó költségek.

18. A 16. bekezdésben meghatározott kezdeti megjelenítési kritérium alapján, az egység a befektetési célú ingatlan könyv szerinti értéke részeként nem számolhatja el folyamatos napi szervizelés költségeit. E költségeket felmerülésük időpontjában a nyereségben vagy veszteségben számolják el. A napi szervizelés költségei elsődlegesen a munkaerő és a fogyó eszközök költségeiből tevődnek össze, valamint tartalmazhatják a kisebb alkatrészek költségeit is. E kiadások célját gyakran az adott befektetési célú ingatlan „javítása és karbantartása”-ként írják le.

19. Előfordulhat, hogy a befektetési célú ingatlan egyes részei csere útján kerültek megszerzésre. Például a belső elválasztó falak lehet, hogy az eredeti falak helyére kerültek. A megjelenítési elv alapján az egység a befektetési célú ingatlan könyv szerinti értékében a meglévő befektetési célú ingatlan egy része cseréjének költségét annak felmerülésekor akkor jeleníti meg, ha a megjelenítési kritérium teljesül. A kicserélt részek könyv szerinti értékének kivezetése a jelen standard kivezetési szabályai alapján történik.

ÉRTÉKELÉS A MEGJELENÍTÉSKOR

20. ***A befektetési célú ingatlant kezdetben annak bekerülési értékén kell értékelni. Az ügyleti költségeket a kezdeti értékelésben figyelembe kell venni.***

21. Egy megvásárolt befektetési célú ingatlan bekerülési értéke magában foglalja annak beszerzési árát és bármely közvetlenül hozzárendelhető ráfordítást. A közvetlenül hozzárendelhető ráfordítások közé tartoznak például a jogi szolgáltatásokra fizetett szakértői díjak, az ingatlan átruházási adók és az egyéb ügyleti költségek.

22. Egy saját építésű befektetési célú ingatlan bekerülési értéke a megépítés vagy a fejlesztés befejezésének időpontjában meglévő költsége. Ezen időpontig az egység az IAS 16 standardot alkalmazza. Ezen időpontban az ingatlan befektetési célú ingatlanná válik, és a jelen standard alkalmazandó (ld. 57(e) és 65. bekezdések).

23. A befektetési célú ingatlan bekerülési értékét nem növeli:

(a) a beindítási költségek (kivéve, ha azok szükségesek voltak ahhoz, hogy az ingatlan a vezetés által szándékozott módon való működésre alkalmas állapotba kerüljön),

(b) az azelőtt felmerült működési veszteségek, hogy a befektetési célú ingatlan eléri a tervezett kihasználtsági szintet,

vagy

(c) az anyagok, a munkaerő vagy más erőforrások nem szokásos mértékű veszteségei, amelyek az ingatlan megépítése vagy fejlesztése során felmerültek.

24. Ha egy befektetési célú ingatlan kifizetése halasztva történik, annak bekerülési értéke a készpénzes árnak megfelelő ellenérték. Az ezen összeg és az összes kifizetés közötti különbséget a hitelezési időszak során kamat ráfordításként számolják el.

25. ***A lízing szerződés alapján birtokolt befektetési célú ingatlanként besorolt ingatlan érdekeltség kezdeti bekerülési értékét az IAS 17 standard 21. bekezdésének megfelelően kell megállapítani, vagyis az eszközt az ingatlan valós értéke vagy a minimális lízingfizetések jelenértéke közül az alacsonyabb összegen kell kimutatni. Ugyanezen bekezdés alapján egy ezzel azonos összeget kell kimutatni kötelezettségként is.***

26. A lízingre vonatkozóan fizetett előleg e célból a minimális lízingfizetések részének tekintendő, és így az eszköz bekerülési értékének részét képezi, ugyanakkor nem tartozik bele a kötelezettségbe. Amennyiben a lízing szerződés alapján birtokban tartott ingatlan érdekeltséget befektetési célú ingatlannak minősítenek, az érdekeltség, és nem a mögöttes ingatlan valós értékét kell elszámolni. Az ingatlan érdekeltség valós értékének meghatározásához útmutatót a 33-52. bekezdésekben leírt valós érték modell szolgáltat. Az útmutató azon helyzetekre is vonatkozik, amikor a valós érték kerül felhasználásra a kezdeti megjelenítéskor bekerülési értékként.

27. Egyes befektetési célú ingatlanok megszerzése nem monetáris eszközökért vagy más eszközökért cserében, vagy monetáris és nem monetáris eszközök kombinációjáért cserében történik. Az alábbi leírás egy nem monetáris eszköz másik nem monetáris eszközre történő cseréjére vonatkozik, de az az előző mondatban leírt valamennyi cserére alkalmazandó. Az ilyen befektetési célú ingatlan bekerülési értéke valós értéken kerül meghatározásra, kivéve, ha (a) a csere ügyletnek nincs kereskedelmi tartalma, vagy (b) sem a kapott eszköz, sem pedig az átadott eszköz valós értéke nem határozható meg megbízhatóan. A megszerzett eszköz értékét akkor is ilyen módon kell meghatározni, ha az egység az átadott eszközt nem tudja azonnal kivezetni. Amennyiben a megszerzett eszközt nem valós értéken értékelik, annak bekerülési értéke a cserében átadott eszköz könyv szerinti értéke.

28. Az egységnek annak megítélésekor, hogy az adott csereügyletnek van-e kereskedelmi tartalma, azt kell mérlegelnie, hogy a jövőbeni cash flow-i az ügylet eredményeként várhatóan milyen mértékben változnak meg. A csereügyletnek akkor van kereskedelmi tartalma, ha:

(a) az adott eszközből származó cash flow-k felépítése (azaz kockázata, időzítése és összege) eltér az átadott eszköz cash flow-inak felépítésétől;

vagy

(b) az egység tevékenységei ügylettel érintett részének az egységre jellemző értéke a csere eredményeként megváltozik;

és

(c) az (a) és (b) alpontban leírt eltérés a kicserélt eszközök való értékéhez viszonyítva jelentős.

Annak megítéléséhez, hogy az adott csereügyletnek van-e kereskedelmi tartalma, az egység tevékenysége adott ügylet által érintett rész egységre jellemző értékének az adózott cash flow-k összegét kell tükröznie. Az elemzés eredménye anélkül is egyértelmű lehet, hogy az egységnek részletes számításokat kellene végeznie.

29. Ha nincs összehasonlítható piaci ügylet, az eszköz valós értékét akkor lehet megbízhatóan meghatározni, ha (a) az adott eszköz valós értékére vonatkozó ésszerű becslések tartományában nincsenek jelentős eltérések, vagy (b) ha a tartományon belüli különféle becslések valószínűségeit ésszerű módon meg lehet állapítani, és fel lehet használni a valós érték becsléséhez. Amennyiben az egység képes vagy a kapott, vagy az átadott eszköz valós értékét megbízhatóan megállapítani, az átadott eszköz valós értékét használják fel a kapott eszköz bekerülési értékeként, kivéve, ha a kapott eszköz valós értéke egyértelműbben bizonyított.

ÉRTÉKELÉS A MEGJELENÍTÉS UTÁN

Számviteli politika

30. ***A 34. bekezdésben megjelölt kivétellel, az egységnek számviteli politikájaként választania kell a 33-55. bekezdésekben bemutatott valós érték modell, vagy az 56. bekezdésben meghatározott bekerülési érték modell alkalmazása között, és ezt a politikát kell alkalmaznia valamennyi befektetési célú ingatlanára.***

31. Az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standard megállapítja, hogy a számviteli politika önkéntes megváltoztatására csak akkor kerülhet sor, ha a változás az ügyletek, egyéb események, és feltételek az egység pénzügyi kimutatásaiban való megfelelőbb bemutatását eredményezi. Nagyon valószínűtlen, hogy a valós érték modellről a bekerülési érték modellre való áttérés megfelelőbb bemutatást eredményezne.

32. A jelen standard valamennyi egység számára előírja a befektetési célú ingatlanok valós értékének meghatározását, az értékelés céljára (ha az egység a valós érték modellt alkalmazza), vagy a közzététel céljára (ha a bekerülési érték modellt alkalmazza). Az egység számára javasolt, de nem követelmény, hogy a befektetési célú ingatlanok valós értékét egy olyan független értékbecslő által készített értékelés alapján határozza meg, aki elismert és megfelelő minősítéssel rendelkezik, és az értékelendő befektetési célú ingatlanok körzetében és kategóriájában közelmúltbeli tapasztalatai vannak.

A valós érték modell

33. ***A kezdeti megjelenítést követően a valós érték modellt választó egységnek valamennyi befektetési célú ingatlanát azok valós értékén kell értékelnie, az 53. bekezdésben leírt esetek kivételével.***

34. ***Amikor egy operatív lízing alapján az egység birtokában tartott ingatlan érdekeltség befektetési célú ingatlannak minősül a 6. bekezdés alapján, a 30. bekezdés alapján az egység nem választhat, hanem a valós érték modellt kell alkalmaznia.***

IAS 40

35. ***A befektetési célú ingatlan valós értékében bekövetkező változásból eredő bármely nyereséget vagy veszteséget azon időszak nyereségében vagy veszteségében kell elszámolni, amelyben az keletkezett.***

36. A befektetés célú ingatlan valós értéke az az ár, amelyen az ingatlan jól tájékozott és ügyleti szándékkal rendelkező felek között, piaci feltételek mellett gazdát cserélhetne (ld. 5. bekezdés). A valós érték különösen nem tartalmazza az olyan különleges feltételek vagy körülmények miatt megemelt vagy lecsökkentett árat, mint az atipikus finanszírozás, a visszlízing megállapodások, az adásvételhez kapcsolódó bárki által adott különleges ellenszolgáltatások vagy az árengedmények.

37. Az egység a valós értéket az adásvétel vagy más módon történő elidegenítés során felmerülő ügyleti költségek levonása nélkül határozza meg.

38. ***A befektetési célú ingatlan valós értékének a mérlegfordulónapon érvényes piaci viszonyokat kell tükröznie.***

39. A valós érték egy adott időpontra vonatkozó, időtől függő adat. Mivel a piaci viszonyok változhatnak, a valós értékként megjelenített összeg, ha egy más időpontban kerül meghatározásra, helytelennek vagy nem megfelelőnek bizonyulhat. A valós érték fogalma a dolgok cseréjének és az adásvételi szerződés teljesítésének egyidejűségét bármely olyan ármódosítástól mentesen feltételezi, amelyet egy jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkező felek közötti, szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet keretében tennének, ha a dolgok cseréje és a teljesítés nem egy időben történik.

40. A befektetési célú ingatlanok valós értéke egyebek mellett tükrözi a meglévő lízingekből származó bérleti bevételeket és azokat az ésszerű és alátámasztható feltételezéseket, amelyek azt testesítik meg, hogy jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkező felek mit feltételeznének a jövőbeli lízingekből származó bérleti bevételekkel kapcsolatban a meglévő feltételek fényében. Hasonló alapon azon pénzkiadásokat is tükrözik továbbá (beleértve a bérleti díjakat és egyéb megfizetendő összegeket), amelyek az ingatlanra vonatkozóan várhatóan felmerülnek. A pénzkiadások közül egyesek a kötelezettség alatt jelennek meg, míg mások olyan pénzkiadásokra vonatkoznak, amelyek csak később kerülnek megjelenítésre a pénzügyi kimutatásokban (pl. időszakos kifizetések, mint a függő bérleti díjak).

41. A 25. bekezdés határozza meg a lízingelt ingatlanban meglévő részesedés bekerülési értéke kezdeti megjelenítésének alapját. A 33. bekezdés előírja, hogy a lízingelt ingatlanban lévő érdekeltséget újraértékeljék, ha szükséges, annak valós értékére. Egy piaci feltételek mellett megkötött lízing ügylet esetében a lízingelt ingatlanban lévő érdekeltség valós értéke annak megszerzése időpontjában, csökkentve a várható lízingfizetések összegével (beleértve az elszámolt kötelezettségekre vonatkozókat is) nulla kell, hogy legyen. Ez a valós érték nem változik meg, függetlenül attól, hogy számviteli okok miatt egy lízingelt eszköz és kötelezettség valós értéken, vagy a minimum lízingfizetések jelenértékén kerül-e kimutatásra az IAS 17 standard 20. bekezdése szerint. Ily módon, amikor a lízingelt eszköz értéke újra-megállapításra kerül a 25. bekezdésben meghatározott bekerülési értékről a 33. bekezdésben meghatározott valós értékre, az nem keletkeztet semmilyen előzetes nyereséget vagy veszteséget, kivéve, ha a valós érték eltérő időpontban kerül újrameghatározásra. Ez következhet be pl. amikor a valós érték modellre történő áttérésre vonatkozó döntés a kezdeti megjelenítést követően kerül meghozatalra.

42. A valós érték fogalma „jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkező felek”-re hivatkozik. Ebben az összefüggésben a „jól tájékozott” kifejezés azt jelenti, hogy mind az ügyleti szándékkal rendelkező eladó, mind az ügyleti szándékkal rendelkező vevő ésszerűen tájékozott a befektetési célú ingatlan jellegéről és jellemzőiről, annak jelenlegi és lehetséges hasznosításairól, valamint a piac helyzetéről a mérleg fordulónapján. Az ügyleti szándékkal rendelkező vevő motivált a vásárlásra, de nem kényszerül rá. Az ilyen vevő nem túlzottan mohó, és nem eltökélt arra, hogy bármilyen áron vásároljon. A feltételezett vevő nem fizetne magasabb árat, mint ami a jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkező vevőkből és eladókból álló piacon elvárt lenne.

43. Az ügyleti szándékkal rendelkező eladó nem túl mohó; nem egy kényszerített eladó, aki bármilyen áron kész értékesíteni; és nem szándékozik egy olyan árhoz kötni magát, amely a pillanatnyi piaci feltételek között nem tekinthető ésszerűnek. Az ügyleti szándékkal rendelkező eladó motivált a befektetési célú ingatlan piaci feltételek mellett történő eladására, a legjobb elérhető áron. Az adott befektetési célú ingatlan tulajdonosának tényszerű körülményei nem képezik részét e megfontolásnak, mivel az ügyleti szándékkal rendelkező eladó egy elméleti tulajdonos (pl. egy ügyleti szándékkal rendelkező eladó nem venné figyelembe a befektetési célú ingatlan tényleges tulajdonosának konkrét adózási körülményeit).

44. A valós érték fogalma utal a szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügyletre. A szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet olyan felek között jön létre, akik egymással nem állnak olyan sajátos, vagy különleges kapcsolatban, amely a tranzakciók árait a piacon nem-jellemzővé tenné. Az ügylet feltételezetten nem kapcsolt, függetlenül cselekvő felek között jön létre.

45. A valós érték legjobb bizonyítékát egy aktív piacon az azonos helyen és állapotban lévő, hasonló lízing vagy más szerződések tárgyát képező, hasonló ingatlanokra jellemző jelenlegi árak adják. Az egységnek gondosan azonosítania kell az ingatlan jellegében, helyében vagy állapotában, vagy az ingatlanra vonatkozó lízing vagy más szerződések szerződéses feltételeiben lévő eltéréseket.

46. A 45. bekezdésben leírt aktív piacon jellemző jelenlegi árak hiányában az egység különféle forrásokból származó információkat mérlegel, ideértve a következőket:

(a) az aktív piacon eltérő jellegű, állapotú vagy elhelyezkedésű (vagy eltérő lízing vagy más szerződések tárgyát képező) ingatlanokra jellemző jelenlegi árak, az eltéréseket tükrözően helyesbítve;

(b) a kevésbé aktív piacokon a hasonló ingatlanokra jellemző közelmúltbeli árak, a gazdasági feltételekben az ezeken az árakon megkötött ügyletek időpontja óta bekövetkezett bármely változásokat tükröző módosításokkal;

és

(c) a jövőbeli cash-flow-k megbízható becsléseire alapozott diszkontált; létező lízing vagy más szerződések feltételei és (ahol ez lehetséges) olyan külső bizonyítékok, mint például az azonos helyen és állapotban lévő, hasonló ingatlanok jelenlegi piaci lízing díjai, által alátámasztott; a cash-flow összegében és ütemezésében lévő bizonytalanság jelenlegi piaci megítélését tükröző diszkontrátákat alkalmazó cash-flow előrejelzések.

47. Néhány esetben az előző bekezdésben felsorolt különböző források eltérő következtetéseket eredményezhetnek a befektetési célú ingatlan valós értéke tekintetében. Az egység mérlegeli ezeknek az eltéréseknek az okait, hogy a valós értéket az ésszerű becslések körén belül a legmegbízhatóbb módon becsülje meg.

48. Kivételes esetekben egyértelmű bizonyíték van arra akkor, amikor az egység megszerez egy befektetési célú ingatlant (vagy akkor, amikor az építés vagy fejlesztés befejeztével, vagy a használati cél megváltozása után egy meglévő ingatlan befektetési célú ingatlanná válik), hogy a valós értékre vonatkozó ésszerű becslések értéktartománya olyan széles lesz és a különféle kimenetelek valószínűségét olyan nehéz lesz megbecsülni, hogy az kizárja a valós értékre vonatkozó egyetlen becslés használhatóságát. Ez azt jelezheti, hogy az ingatlan valós értékét nem lehet folyamatosan megbízhatóan meghatározni (lásd az 53. bekezdést).

49. A valós érték különbözik az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standardban definiált használati értéktől. A valós érték a jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkező vevők és eladók ismereteit és becsléseit tükrözi. Ezzel ellentétben a használati érték az egység becsléseit tükrözi, beleértve az olyan tényezők hatásait, amelyek specifikusak az egységre nézve, és nem alkalmazhatók az egységekre nézve általában. Például a valós érték nem tükrözi az alábbi tényezőket, kivéve, ha azok a jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkező vevők és eladók által is általában ismertek:

(a) eltérő helyen lévő ingatlan portfólió létrehozásából eredő többletértéket;

(b) a befektetési célú ingatlan és más eszközök közötti szinergiákat;

(c) a csak a jelenlegi tulajdonosra vonatkozó jogokat vagy jogi korlátozásokat,

és

(d) a csak a jelenlegi tulajdonosra vonatkozó adó-előnyöket vagy adóterheket.

IAS 40

50. A befektetési célú ingatlan valós értékének meghatározásakor az egység elkerüli az olyan eszközök és kötelezettségek kétszeri figyelembevételét, amelyeket különálló eszközökként vagy kötelezettségekként szerepeltetnek. Például:

(a) az olyan berendezések, mint a felvonók vagy légkondicionálók, gyakran képezik egy épület szerves részét és általában a befektetési célú ingatlan valós értékében kerülnek figyelembevételre, nem pedig elkülönülten szerepelnek ingatlanként, gépként vagy egyéb berendezésként.

(b) ha egy irodát bútorozottan adnak bérbe, az iroda valós értéke általában magában foglalja a bútorzat valós értékét is, mivel a bérleti díj bevétel a bútorozott irodára vonatkozik. Ha a bútorzatot a befektetési célú ingatlan valós értéke tartalmazza, az egység ezeket a bútorokat nem szerepelteti elkülönült eszközként.

(c) a befektetési célú ingatlan valós értéke nem tartalmazza az előre kifizetett vagy a járó operatív lízing bevételeket, mivel ezeket az egység elkülönült kötelezettségként vagy követelésként szerepelteti.

(d) a lízing szerződés alapján birtokban tartott befektetési célú ingatlan valós értéke a várható cash flow-kat tükrözi (beleértve azokat a függő bérleti díjakat is, amelyek a várakozások szerint megfizetendővé válnak). Ennek megfelelően, amennyiben az ingatlanra vonatkozó értékelés a várhatóan megfizetendő összegeket levonva készül, ahhoz szükséges visszaadni a kimutatott lízing kötelezettségek összegét, hogy a befektetési célú ingatlan számviteli célokra szolgáló valós értékét megkapják.

51. A befektetési célú ingatlan valós értéke nem tükrözi a jövőbeni beruházási kiadásokat, amelyek fejlesztik vagy nagyobbítják az ingatlant, és nem tükrözi az ilyen jövőbeli kiadásokból eredő jövőbeli hasznokat.

52. Egyes esetekben az egység arra számíthat, hogy a befektetési célú ingatlannal kapcsolatos (a kimutatott kötelezettségekkel összefüggő kifizetésektől eltérő) kifizetések jelenértéke meg fogja haladni a kapcsolódó készpénzbevételek jelenértékét. Az egységnek az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standardot kell alkalmaznia annak eldöntéséhez, hogy kimutasson-e egy kötelezettséget, és ha igen, milyen értéken.

Képtelenség a valós érték megbízható mérésére

53. ***Van egy olyan megcáfolható feltételezés, hogy egy egység képes lesz folyamatosan megbízhatóan meghatározni egy befektetési célú ingatlan valós értékét. Kivételes esetekben ugyanakkor egyértelmű bizonyíték van arra akkor, amikor az egység megszerez egy befektetési célú ingatlant (vagy akkor, amikor az építés vagy fejlesztés befejeztével, vagy a használati cél megváltozása után egy meglévő ingatlan befektetési célú ingatlanná válik), hogy az egység nem lesz képes folyamatosan megbízhatóan meghatározni a befektetési célú ingatlan valós értékét. Ez akkor, és csak akkor következik be, ha ritkán kerül sor összehasonlítható piaci ügyletekre és a valós értékre nézve nem állnak rendelkezésre alternatív (például a diszkontált cash-flow előrejelzésekre alapozott) megbízható becslések. Ilyen esetekben, az egységnek az IAS 16 standardban meghatározott bekerülési érték modellel kell meghatároznia a befektetési célú ingatlan értékét. A befektetési célú ingatlan maradványértékét nullának kell feltételezni. Az egységnek a befektetési célú ingatlan elidegenítéséig kell alkalmaznia az IAS 16 standardot.***

54. Azon kivételes esetekben, amikor az egység – az előző bekezdésben említett ok miatt – arra kényszerül, hogy egy befektetési célú ingatlant az IAS 16 standardban ismertetett bekerülési érték modell alkalmazásával értékeljen, az egység az összes többi befektetési célú ingatlanját valós értéken értékeli. Ilyen esetekben, bár előfordulhat, hogy az egység egy meghatározott befektetési célú ingatlanra a bekerülési érték modellt alkalmazza, az egységnek valamennyi fennmaradó ingatlan megjelenítéséhez a valós érték modellt kell alkalmaznia.

55. ***Ha az egység egy befektetési célú ingatlant korábban valós értéken értékelt, akkor a valós értéken történő értékelést az ingatlan elidegenítéséig kell folytatnia (vagy amíg az ingatlan saját használatú ingatlanná nem válik, vagy az egység nem kezdi meg az ingatlannak a későbbiekben a szokásos üzletmenet keretében történő eladása céljából való fejlesztését), még akkor is, ha ritkábbakká válnak az összehasonlítható piaci ügyletek, vagy ha a piaci árak kevésbé könnyen elérhetővé válnak.***

A bekerülési érték modell

56. ***A kezdeti megjelenítést követően a bekerülési érték modell alkalmazását választó egységnek az összes befektetési célú ingatlanját az IAS 16 standard ezen modellre vonatkozó előírásai alapján kell értékelnie, azaz a halmozott értékcsökkenéssel és a halmozott értékvesztés miatti veszteségekkel csökkentett bekerülési értéken.***

ÁTSOROLÁSOK

57. ***A befektetési célú ingatlanokhoz, vagy azokból történő átsorolásokat akkor, és csak akkor lehet végrehajtani, ha a használatban változás áll be, amit alátámaszt:***

(a) a saját használat megkezdése, a befektetési célú ingatlanok közül a saját használatú ingatlanokhoz történő átsoroláshoz;

(b) egy későbbi eladás szándékával történő fejlesztés megkezdése, a befektetési célú ingatlanok közül a készletekhez történő átsoroláshoz;

(c) a saját használat befejezése, a saját használatú ingatlanok közül a befektetési célú ingatlanokhoz történő átsoroláshoz;

(d) egy másik fél részére történő operatív lízing megkezdése, a készletek közül a befektetési célú ingatlanokhoz történő átsoroláshoz;

vagy

(e) az építés vagy fejlesztés befejezése, az (IAS 16 hatálya alá tartozó) építés vagy fejlesztés alatt álló ingatlanok közül a befektetési célú ingatlanokhoz történő átsoroláshoz.

58. A fenti 57. bekezdés (b) pontja megköveteli, hogy az egység egy ingatlant a befektetési célú ingatlanok közül a készletekhez akkor – és csak akkor – soroljon át, ha a használatban változás áll be, amit egy későbbi eladás szándékával történő fejlesztés megkezdése bizonyít. Ha az egység úgy dönt, hogy fejlesztés nélkül idegeníti el a befektetési célú ingatlant, akkor az egység az ingatlant továbbra is befektetési célú ingatlanként kezeli annak kivezetéséig (mérlegből történő eltávolításáig), és nem kezeli azt készletként. Hasonlóképpen, ha az egység egy meglévő befektetési célú ingatlan átalakítását a folytatódó jövőbeni befektetési célú ingatlanként történő hasznosítás céljából kezdi meg, az ingatlan befektetési célú ingatlan marad és az átalakítás idejére nem kerül átsorolásra a saját használatú ingatlanok közé.

59. A 60-65. bekezdések foglalkoznak a megjelenítési és értékelési kérdésekkel, amelyek akkor alkalmazandók, ha az egység a befektetési célú ingatlanokra a valós érték-modellt használja. A bekerülési érték modell használata esetén a befektetési célú ingatlanok, a saját használatú ingatlanok és a készletek közötti átsorolások nem változtatják meg az átsorolt ingatlan könyv szerinti értékét, és nem változtatják meg az adott ingatlannak az értékelési vagy közzétételi célok szempontjából vett bekerülési értékét.

60. ***A valós értéken nyilvántartott befektetési célú ingatlannak a saját használatú ingatlanok, vagy a készletek közé történő átsorolása esetén az IAS 16 vagy az IAS 2 standard alapján történő későbbi megjelenítések szempontjából az ingatlan bekerülési értéke annak a használat megváltozása időpontjában érvényes valós értéke kell, hogy legyen.***

61. ***Ha egy saját használatú ingatlan olyan befektetési célú ingatlanná válik, amely valós értéken lesz nyilvántartva, akkor az egységnek a használat megváltozása időpontjáig az IAS 16 standardot kell alkalmaznia. Az ingatlannak az IAS 16 standard alapján számított könyv szerinti értéke és annak valós értéke között ebben az időpontban mutatkozó bármely különbséget az egységnek az IAS 16 standardban foglalt átértékeléssel azonos módon kell kezelnie.***

62. Addig az időpontig, amikor egy saját használatú ingatlan valós értéken nyilvántartott befektetési célú ingatlanná válik, az egység folytatja az ingatlan értékcsökkentését és a felmerült értékvesztés miatti veszteségeknek a megjelenítését. Az ingatlannak az IAS 16 standard alapján számított könyv szerinti értéke és annak valós értéke között ebben az időpontban mutatkozó bármely különbséget az egység az IAS 16 standardban foglalt átértékeléssel azonos módon kezel. Más szavakkal:

(a) az ingatlan könyv szerinti értékében adódó bármely csökkenést a nyereségben vagy veszteségben számolnak el. Azonban az adott ingatlanhoz tartozó átértékelési többlet értékéig a csökkenés az átértékelési többlettel szemben kerül megjelenítésre.

(b) az ingatlan könyv szerinti értékében adódó bármely növekedést az alábbiak szerint kezelik:

(i) addig a mértékig, amíg a növekedés az ingatlan egy korábbi értékvesztés miatti veszteségét ellentételezi, a növekedés a nyereségben vagy veszteségben kerül megjelenítésre. A nyereségben vagy veszteségben elszámolt összeg nem haladhatja meg azt az összeget, amire ahhoz van szükség, hogy a könyv szerinti értéket annak a könyv szerinti értéknek megfelelően lehessen helyreállítani, amit akkor állapítottak volna meg (értékcsökkenéssel csökkentetten), ha korábban nem számoltak volna el értékvesztés miatti veszteséget.

(ii) a növekedés bármely fennmaradó részét közvetlenül a saját tőkében kell jóváírni, az átértékelési többlet tételében. A befektetési célú ingatlan későbbi kivonásakor a saját tőkében szereplő átértékelési többlet átvezethető a felhalmozott eredménybe. Az átértékelési tartalékból a felhalmozott eredménybe történő átvezetés nem érinti az eredménykimutatást.

63. ***A készletekből a valós értéken nyilvántartott befektetési célú ingatlanhoz történő átsorolás esetében az ingatlan adott időpontban érvényes valós értéke és a korábbi könyv szerinti értéke közötti bármely különbséget a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni.***

64. A készletekből a valós értéken nyilvántartott befektetési célú ingatlanokhoz történő átsorolás kezelése megegyezik a készletek eladásának megjelenítési módjával.

65. ***Amikor az egység befejezi egy olyan saját építésű befektetési célú ingatlan építését vagy fejlesztését, amely valós értéken lesz nyilvántartva, az ingatlan adott időpontban érvényes valós értéke és a korábbi könyv szerinti értéke közötti bármely különbséget a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni.***

ELIDEGENÍTÉSEK

66. ***A befektetési célú ingatlant ki kell vezetni (a mérlegből el kell távolítani) az elidegenítéskor, vagy akkor, amikor a befektetési célú ingatlant véglegesen kivonják a használatból és az elidegenítéséből jövőbeni gazdasági hasznok nem várhatók.***

67. A befektetési célú ingatlan elidegenítése történhet eladás vagy pénzügyi lízingbe adás révén. A befektetési célú ingatlan elidegenítési időpontjának meghatározásánál az egység az IAS 18 *Bevételek* standardban meghatározott, az áruk értékesítéséből származó bevétel megjelenítésére vonatkozó kritériumokat alkalmazza, és figyelembe veszi az IAS 18 Függelékében a kapcsolódó iránymutatást. Az IAS 17 *Lízing* standard vonatkozik a pénzügyi lízingbe adással és a visszlízinggel megvalósított elidegenítésre.

68. Amennyiben a 16. bekezdésben meghatározott megjelenítési kritériumok alapján az egység az eszköz könyv szerinti értékében elszámolta a befektetési célú ingatlan valamely része cseréjének költségét, az egységnek a lecserélt rész könyv szerinti értékét ki kell vezetnie. A bekerülési érték modell alapján kimutatott befektetési célú ingatlan esetében a kicserélt rész lehet olyan, amely nem elkülönülten került értékcsökkentésre. Ha az egység nem tudja meghatározni a kicserélt rész könyv szerinti értékét, a pótlási értéket is felhasználhatja annak megítéléséhez, hogy az adott rész a beszerzés vagy előállítás időpontjában milyen értékkel bírt. A valós érték modell esetében a befektetési célú ingatlan valós értéke esetlegesen már tükrözi, hogy a kicserélendő rész elvesztette az értékét. Más esetekben nehéz lehet annak megítélése, hogy a valós értéket mennyivel kell lecsökkenteni a kicserélt rész miatt. A valós érték kicserélt rész miatti csökkentésére, amikor az nem kivitelezhető, egy alternatív eljárás lehet a kicserélt rész bekerülési értékét az eszköz könyv szerinti értékében figyelembe venni, majd ezután újra meghatározni a valós értéket, ahogy az a kicseréléssel nem járó növekedésekre alkalmazandó lenne.

69. ***A befektetési célú ingatlan használatból történő kivonásából vagy elidegenítéséből eredő nyereségeket vagy veszteségeket az eszköz elidegenítéséből származó nettó bevételnek és az eszköz könyv szerinti értékének különbségeként kell megállapítani és a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni (hacsak az IAS 17 Lízingek standard másként nem rendelkezik visszlízing esetén).***

70. A befektetési célú ingatlan elidegenítésekor járó ellenértéket elsődlegesen valós értéken kell elszámolni. Különösen, ha a befektetési célú ingatlanért járó fizetés halasztottan történik, a kapott ellenértéket elsődlegesen a készpénzes árnak megfelelő ellenértéken kell elszámolni. Az ellenérték nominális értéke és készpénzes ellenérték közötti eltérést kamat bevételként kell elszámolni az IAS 18 standardnak megfelelően, az effektív kamatláb módszer alkalmazásával.

71. A befektetési célú ingatlan elidegenítését követően megtartott kötelezettségekre az egységnek az IAS 37 standardot, vagy más alkalmazandó standardot kell alkalmaznia.

72. ***Amennyiben a korábban értékvesztetté vált, elveszett vagy átengedett befektetési célú ingatlanokra vonatkozóan harmadik személy kompenzációt fizet, annak összegét az elismertté váláskor a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni.***

73. A befektetési célú ingatlanra vonatkozó értékvesztések vagy veszteségek, valamint a kapcsolódó, harmadik személlyel szembeni kárigények, vagy kapott kártérítések, valamint a helyettesítő eszközök bármely későbbi beszerzése vagy előállítása mind külön gazdasági eseménynek minősülnek, és azokat elkülönülten számolják el az alábbiak szerint:

(a) a befektetési célú ingatlan értékvesztését az IAS 36 standard alapján számolják el;

(b) a befektetési célú ingatlan használatból történő kivonását vagy elidegenítését a jelen standard 66-71. bekezdései alapján jelenítik meg;

(c) a korábban értékvesztetté vált, elveszett vagy átengedett befektetési célú ingatlanokra vonatkozóan harmadik személytől származó kártérítés akkor kerül a nyereségben vagy veszteségben elszámolásra, amikor az elismertté válik;

valamint

(d) a helyettesítőként helyreállított, megvásárolt vagy előállított befektetési célú ingatlanok bekerülési értékét a jelen standard 20-29. bekezdései alapján határozzák meg.

KÖZZÉTÉTEL

Valós érték modell és bekerülési érték modell

74. Az alábbiakban meghatározott közzétételek az IAS 17 standardban meghatározottakon felül alkalmazandók. Az IAS 17 standarddal összhangban a befektetési célú ingatlan tulajdonosának a lízingbeadóra vonatkozó közzétételi kötelezettségeknek eleget kell tennie a megkötött lízingszerződésre vonatkozóan. A pénzügyi vagy operatív lízing alapján valamely befektetési célú ingatlant a birtokában tartó egység pénzügyi lízing esetén a lízingbevevőre vonatkozó, operatív lízing esetén a lízingbeadóra vonatkozó közzétételi kötelezettségeket kell, hogy teljesítse.

75. **Az *egységnek közzé kell tennie:***

(a) hogy a valós érték modellt vagy a bekerülési érték modellt alkalmazza-e.

(b) amennyiben a valós érték modellt alkalmazza, az operatív lízing alapján birtokolt ingatlan érdekeltségek befektetési célú ingatlanként kerültek-e besorolásra és megjelenítésre, és ha igen, milyen körülmények esetén.

(c) amikor a besorolás bonyolult (lásd a 14. bekezdést), az egység által használt azon kritériumokat, amelyek alapján a befektetési célú ingatlant a saját használatú ingatlanoktól és a szokásos üzletmenet keretében történő eladás céljából tartott ingatlanoktól megkülönbözteti.

(d) a befektetési célú ingatlan valós értékének meghatározására alkalmazott módszereket és jelentős feltételezéseket, beleértve egy kijelentést, hogy a valós érték meghatározása piaci bizonyítékokkal volt-e alátámasztva vagy sokkal inkább egyéb tényezőkkel (amelyeket az egységnek szintén közzé kell tennie), az ingatlan jellege és az összehasonlítható piaci adatok hiánya miatt.

(e) azt a mértéket, amennyiben a befektetési célú ingatlanok (pénzügyi kimutatásokban kimutatott, vagy közzétett) valós értéke olyan független értékbecslő által készített értékelésen alapul, aki elismert és megfelelő minősítéssel rendelkezik, és az értékelendő befektetési célú ingatlanok körzetében és kategóriájában közelmúltbeli tapasztalatai vannak. Ha ilyen értékelés nem történt, ezt a tényt kell közzétenni.

IAS 40

(f) az eredménykimutatásban az alábbiakra vonatkozóan elszámolt összegeket:

(i) a befektetési célú ingatlanokból származó bérleti bevétel;

(ii) a tárgyidőszakban bérleti bevételt termelő befektetési célú ingatlanokkal kapcsolatos közvetlen működési költségek (beleértve a javítások és karbantartás költségét);

és

(iii) a tárgyidőszakban bérleti bevételt nem termelő befektetési célú ingatlanokkal kapcsolatos közvetlen működési költségek (ideértve a javítások és karbantartás költségét).

(g) a befektetési célú ingatlan értékesíthetőségére, vagy a bevételek vagy az elidegenítésből származó jövedelem átutalhatóságára vonatkozó korlátozások létezését és összegét.

(h) befektetési célú ingatlanok megvásárlására, megépítésére, vagy fejlesztésére, vagy a javításokra, karbantartásokra, vagy fejlesztésekre vonatkozó szerződéses kötelmeket.

A valós érték modell

76. ***A 75. bekezdésben előírt közzétételen túl a 33–55. bekezdésben ismertetett valós érték modellt alkalmazó egységnek közzé kell tennie a befektetési célú ingatlanok időszak eleji és végi könyv szerinti értékének levezetését is, bemutatva a következőket:***

(a) a növekedéseket, külön bemutatva a vásárlásokból és az eszközként elszámolt későbbi ráfordításokból eredő növekedéseket;

(b) az üzleti kombinációk révén megvalósított akvizíciókból adódó növekedéseket;

(c) az elidegenítéseket;

(d) a valós érték helyesbítéseiből eredő nettó nyereségeket vagy veszteségeket;

(e) a pénzügyi kimutatások prezentálási pénznemre történő átváltásából, és egy külföldi tevékenység prezentálási pénznemre történő átváltásából származó nettó átváltási különbözetet;

(f) a készletek és a saját használatú ingatlanok közül és közé történő átvezetéseket,

és

(g) az egyéb változásokat.

77. ***Amikor egy befektetési célú ingatlanra vonatkozóan beszerzett értékelést a pénzügyi kimutatásokban való szerepeltetés céljára jelentősen módosítani szükséges, pl. az 50. bekezdés alapján külön eszközként vagy kötelezettségként kimutatott eszközök vagy kötelezettségek duplán történő megjelenítésének elkerülésére, az egységnek a beszerzett értékelés, valamint a pénzügyi kimutatásokban kimutatott korrigált értékelés eltéréseit részletesen be kell mutatnia, külön feltüntetve a visszaadott kimutatott lízingkifizetések összevont összegét, valamint az egyéb jelentős módosításokat.***

78. ***Az 53. bekezdésben hivatkozott kivételes esetekben, amikor az egység a befektetési célú ingatlan értékét az IAS 16 standardban meghatározott bekerülési érték modell alapján határozza meg, a 76. bekezdésben előírt részletes összehasonlításban az ezen befektetési célú ingatlanra vonatkozó összeget külön kell bemutatni az egyéb befektetési célú ingatlanokra vonatkozóktól. Ezen kívül az egységnek közzé kell tennie:***

(a) a befektetési célú ingatlan leírását;

(b) magyarázatot arról, miért nem határozható meg a valós érték megbízhatóan;

(c) lehetőség szerint a becsült értékek azon tartományát, amelyen belülre a valós érték nagy valószínűséggel esik,

és

(d) a nem valós értékén nyilvántartott befektetési célú ingatlan elidegenítésekor:

(i) azt a tényt, hogy az egység nem a valós értékén nyilvántartott befektetési célú ingatlant idegenített el;

(ii) a befektetési célú ingatlan könyv szerinti értékét az eladás időpontjában,

és

(iii) az elszámolt nyereség, vagy veszteség összegét.

A bekerülési érték modell

79. *A 75. bekezdésben előírt közzétételen túl az 56. bekezdésben ismertetett bekerülési érték modellt alkalmazó egységnek közzé kell tennie:*

(a) az alkalmazott értékcsökkentési módszereket;

(b) a hasznos élettartamokat, vagy az alkalmazott értékcsökkenési kulcsokat;

(c) a bruttó könyv szerinti értéket és a halmozott értékcsökkenést (a halmozott értékvesztés miatti veszteségekkel összevonva) az időszak elején és végén;

(d) a befektetési célú ingatlan időszak eleji és végi könyv szerinti értékének levezetését, bemutatva az alábbiakat:

(i) a növekedéseket, külön közzétéve a vásárlásokból, és az eszközként elszámolt későbbi ráfordításokból eredő növekedéseket;

(ii) az üzleti kombinációk révén megvalósított akvizíciókból adódó növekedéseket;

(iii) az elidegenítéseket;

(iv) az értékcsökkenést;

(v) az IAS 36 standard alapján az időszakban elszámolt értékvesztés miatti veszteség összegét és az időszakban visszaírt értékvesztés miatti veszteség összegét;

(vi) a pénzügyi kimutatások prezentálási pénznemre történő átváltásából, és egy külföldi tevékenység prezentálási pénznemre történő átváltásából származó nettó átváltási különbözetet;

(vii) a készletek és a saját használatú ingatlanok közül és közé történő átvezetéseket,

és

(viii) az egyéb változásokat,

és

IAS 40

(e) a befektetési célú ingatlanok valós értékét. Az 53. bekezdésben leírt kivételes esetekben, amikor az egység nem képes megbízhatóan meghatározni a befektetési célú ingatlan valós értékét, az egységnek közzé kell tennie:

(i) a befektetési célú ingatlan leírását;

(ii) annak magyarázatát, hogy a valós érték miért nem mérhető megbízhatóan;

és

(iii) lehetőség szerint a becsült értékek azon tartományát, amelyen belülre a valós érték nagy valószínűséggel esik.

ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK

A valós érték modell

80. ***Annak, a korábban a (2000. évi) IAS 40 standardot alkalmazó egységnek, aki úgy dönt, hogy az operatív lízing alapján birtokában tartott, a befektetési célú ingatlan definíciójának megfelelő bizonyos vagy valamennyi ingatlan érdekeltségét befektetési célú ingatlannak minősíti, e döntés hatását a felhalmozott nyereség nyitó egyenlegének módosításaként kell elszámolnia abban az időszakban, amikor az először alkalmazásra kerül. Ezen túl:***

(a) ha az egység már korábbi időszakokban is nyilvánosan közzétette (pénzügyi kimutatásaiban, vagy más módon) befektetési célú ingatlanai valós értékét (amely a valós érték 5. bekezdésben megadott fogalmának és a 36–52. bekezdésekben adott iránymutatásnak megfelelően volt meghatározva), akkor az egység számára javasolt, de nem követelmény, hogy:

(i) a felhalmozott eredmény nyitóegyenlegét arra a legkorábbi bemutatott időszakra nézve helyesbítse, amelyre vonatkozóan az ilyen valós értéket nyilvánosan közzétette;

és

(ii) állapítsa meg újra az ezen időszakokra vonatkozó összehasonlító információkat;

és

(b) ha az egység korábban nem tette közzé nyilvánosan az (a) pontban leírt információkat, akkor az egység nem állapíthatja meg újra az összehasonlító információkat és ezt a tényt közzé kell tennie.

81. A jelen standard az IAS 8 standardban előírttól eltérő kezelési módot határoz meg. Az IAS 8 előírásai szerint az összehasonlító információkat újra meg kell állapítani, kivéve, ha az nem kivitelezhető.

82. Amikor egy egység először alkalmazza ezt a standardot, a felhalmozott eredmény nyitóegyenlegének helyesbítése tartalmazza a befektetési célú ingatlannal kapcsolatos átértékelési többletként kezelt bármely összeg átsorolását is.

A bekerülési érték modell

83. Az IAS 8 standard vonatkozik a számviteli politika bármely olyan változására, amely akkor következik be, amikor az egység először alkalmazza ezt a standardot és a bekerülési érték modell használatát választja. A számviteli politika változásának hatása tartalmazza a befektetési célú ingatlannal kapcsolatos átértékelési többletként kezelt bármely összeg átsorolását is.

84. ***Az eszközcsere útján megszerzett befektetési célú ingatlanok kezdeti értékelésére vonatkozó 27-29. bekezdésekben foglalt előírásokat a jövőre nézve, csak a jövőbeli ügyletekre kell alkalmazni.***

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

85. ***Az egységnek a jelen standardot a 2005. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha az egység egy 2005. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza a jelen standardot, közzé kell tennie ezt a tényt.***

A (2000. ÉVI) IAS 40 VISSZAVONÁSA

86. A jelen standard hatályon kívül helyezi a (2000-ben kibocsátott) IAS 40 *Befektetési célú ingatlanok* standardot.